1. Теоретические основы аудита финансовых результатов

1.1 Нормативное регулирование бухгалтерского учета финансовых результатов

В соответствии с Федеральным законом № 129 - ФЗ «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются: обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Вставить ПБУ 9 и 10!!

В соответствии с ПБУ 18/02 « Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Способ определения величины текущего налога на прибыль закрепляется в учетной политике организации.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль;

- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль. При этом величина текущего налога на прибыль соответствует сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль.

1.2 Классификация возможных нарушений учета финансовых результатов

Типичными ошибками, выявленными в процессе аудиторских проверок формирования и использования финансовых результатов являются:

- включение в состав расходов от обычной деятельности операционных и внереализационных расходов;

- неправомерное использование прибыли текущего отчетного года;

- некорректная корреспонденция счетов;

- неверное отнесение доходов и расходов к внереализационным, операционным, чрезвычайным;

- неправильное распределение прибыли, оставшейся в распоряжении организации;

- неправильное отнесение операционных и внереализационных расходов к тому или иному периоду;

- расходы, которые еще фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта;

- ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов, либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учета;

- намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;

- намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;

- неправильная классификации расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;

- намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;

- оплата фиктивных расходов;

- нарушение порядка составления бухгалтерской отчетности посредством отражения выручки от продажи продукции, по мере оплаты при отсутствии особых условий договора;

- на счетах отражены фиктивные операции;

- неверно отражены в учете компенсации разницы в тарифах и льготы, предоставляемые отдельным категориям населения;

- оказание услуг по договорам госзаказа не включается в объем продажи продукции (работ, услуг);

- неверное отнесение внереализационных расходов к тому или иному периоду, учет такого рода доходов и расходов не «по моменту признания», а «по оплате» влечет к искажению конечного финансового результата;

- неверное отражение в учетных регистрах бухгалтерского учета на счетах учета затрат, расходов по оплате процентов за полученные кредиты и услуг, оказываемых кредитными организациями;

- ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учета расходов;

- надлежащего качества документы на списание потерь от стихийных бедствий, некомпенсируемых потерь в результате пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, убытков от хищений, виновники которых по решениям суда отсутствуют, штрафы за нарушения, не относящиеся к выполнению условий по хозяйственным договорам, не оформляются;

- надлежащего качества документы на списание штрафов за нарушения, не относящиеся к выполнению условий по хозяйственным договорам, не составляются, а уплаченные суммы штрафов, наложенные на предприятие или на должностных лиц организации, относятся на финансовые результаты;

- отсутствуют корректировки налогооблагаемой прибыли на суммы доходов и расходов прошлых лет, выявленных в отчетном периоде;

- не начисляются дивиденды собственнику, полученная прибыль распределяется по собственному усмотрению.

Согласно седьмому разделу Плана счетов бухгалтерского учета «Капитал» счета этого раздела предназначены для обобщения информации о состоянии и движении капитала организации.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями»и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами: 80 «Уставный капитал» - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» - при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом в аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

Согласно восьмому разделу Плана счетов бухгалтерского учета «Финансовые результаты» счета этого раздела предназначены для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 "Продажи" и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 "Расходы на продажу", 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль / убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы.

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов"), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

аудиторский риск проверка контроль финансовый

2 Характеристика объекта исследования

2.1 Организационно – экономическая характеристика объекта исследования

Акционерное общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» - открытое акционерное общество. Аудитор - акционерная аудиторская фирма «Аудитинформ» г. Кургана. Комбинат «Синтез» работает в области производства медицинской продукции более 40 лет. Предприятие занимает площадь 132 гектара. Комбинат - многопрофильное предприятие. На комбинате производятся природные и полусинтетические антибиотики, эндокринные препараты, готовые лекарственные средства, медицинские изделия из пластмасс, типографская продукция. Количество работающих на предприятии - 4164 человек. Количество ценных бумаг: 352 469 шт.; в т.ч. обыкновенных именных акций 264 352 шт., привилегированных акций 88 117 шт. Номинальная стоимость одной акции выпуска 1 р. Общий объем выпуска по номинальной стоимости 352 469 р. Вторичный рынок акций не существует.

Комбинат «Синтез» начал свою историю 15 сентября 1958 г. с производства субстанций антибиотиков. Благодаря высококвалифицированному научному и производственному потенциалу происходит совершенствование имеющегося и разработка новых технологий, расширение ассортимента продукции. Следуя требованиям времени, сегодня основной объем продукции приходится на готовые лекарственные формы. Однако «Синтез» продолжает также производство субстанций, осваивает их новые виды. Производство природных антибиотиков выпускает в год более 700 тонн продукции. Получаемые препараты используются как продукты для полусинтетических антибиотиков и субстанций для получения различных готовых лекарственных форм (таблетки, капсулы, мази, присыпки, суспензии, инъекционные препараты). На ОАО «Синтез» в 1997 г. был получен первый в России отечественный цифалотин по технологии, разработанной и запатентованной специалистами лаборатории комбината. К 1998 г. были созданы новые производства таблеток, капсул, стерильных растворов, мазей, присыпок, ин фузионных препаратов. Центральная лаборатория комбината, специалистами которой получено 20 патентов, активно ведет исследовательские работы по селекции антибиотиков, осуществляет поиск нетрадиционных видов сырья, работает над расширением номенклатуры готовых лекарственных форм и созданием новых технологий. Прочных позиций предприятия удалось достичь, создав мощную коммерческую структуру, способную решать весь комплекс проблем по реализации продукции. ОАО «Синтез» обладает развитой сетью дистрибьюторов среди государственных организаций и коммерческих предприятий.

Основными видами деятельности являются:

- производство, хранение и реализация медицинских препаратов различного назначения;

- оптовая и розничная торговля (организация аптек, торговых точек) изделиями медицинского назначения и парафармацевтической продукцией, готовыми лекарственными средствами и медицинским оборудованием;

- производство и реализация продукции производственно-технического назначения;

- приобретение, хранение и реализация товаров промышленной и продовольственной групп;

- проектирование и капитальное строительство;

- осуществление рекламной, редакционно-издательской и полиграфической деятельности;

- оказание доврачебной санаторно-курортной и амбулаторно-поликлинической помощи, а также оказание прочих работ и услуг здравоохранения в санатории-профилактории, расположенном по адресу: г.Курган, пр.Конституции, 54, являющимся структурным подразделением Общества, осуществляющим оказание доврачебной санаторно-курортной и амбулаторно-поликлинической помощи и в здравпункте Общества, расположенном по адресу: г.Курган, пр.Конституции, 7, являющимся структурным подразделением Общества, осуществляющим оказание доврачебной и врачебной амбулаторно-поликлинической помощи;

- оказание медицинских услуг в порядке, установленном действующим законодательством;

- энергообеспечение, водоотведение (включая очистку промстоков) производств предприятия и сторонних потребителей;

- фармацевтическая деятельность;

- все виды внешнеэкономической деятельности в установленном законодательством порядке.

Общество вправе осуществлять иные виды деятельности, не запрещенные законодательством Российской Федерации.

Общество выполняет работы, связанные с использованием сведений, составляющими государственную тайну, в соответствии с Федеральным Законом Российской Федерации «О государственной тайне».

Сегодня «Синтез» известен не только в России и СНГ, но и далеко за их пределами, в силу высокого качества и широкого ассортимента лекарственных средств. Это антибиотики, эндокринные препараты, антисептические средства, галеновые препараты, витамины, изделия службы крови, товары для ветеринарии.

Современный уровень производства, квалифицированный персонал, тесные контакты с учеными и специалистами, опыт сотрудничества с зарубежными партнерами помогают предприятию преодолевать финансовые и социальные трудности и создают реальные предпосылки для дальнейшего успешного развития предприятия.

ОАО «Синтез» - многопрофильное предприятие, производящее субстанции природных и полусинтетических антибиотиков, медицинскую технику и изделия медицинского назначения, а также эндокринные препараты. В настоящее время АКО «Синтез» - практически единственный фармпроизводитель в России, сохранивший ферментационное производство антибиотиков.

У предприятия есть собственная научная база в области разработки препаратов и технологий их производства. Этим занимается центральная лаборатория комбината. Численность ее сотрудников - 135 человек, среди которых 5 кандидатов наук. Центральная лаборатория, специалистами которой получено 20 патентов, активно ведет исследовательские работы по селекции штаммов антибиотиков, осуществляет поиск нетрадиционных видов сырья, работает над расширением номенклатуры готовых лекарственных форм и созданием новых технологии.

Современный уровень производства, квалифицированный персонал, тесные контакты с учеными и специалистами, опыт сотрудничества с зарубежными партнерами создают реальные предпосылки для дальнейшего успешного развития предприятия.

Структура управления и производственная структура ОАО «Синтез» представляют собой следующие взаимосвязи (Приложение 1,2).

Поставщиками сырья для ОАО «Синтез» являются: ЗАО «СИА Интернейшнл Лтд.», фармацевтические заводы Республики Узбекистан, ООО «Биотэк».

Покупателями готовой продукции предприятия ОАО «Синтез» являются: ЗАО НПК «Катрен», ООО «Полло», ЗАО «Фирма «ЦВ»Протек», ЗАО « Роста», Компания «Гринфорд Континентал ЛТД», ЗАО «Шрея Корпорэйшнл», ЗАО «Аптека-Холдинг», ЗАО «Империя Фарма».

2.2 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии ОАО «Синтез»

В настоящее время неизмеримо возросло значение бухгалтерского учета как важнейшего средства контроля и функции управления хозяйственными процессами учреждения. Поэтому согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 года № 129 - ФЗ) бухгалтерский учет в учреждении должен решать необходимые задачи. Чтобы успешно выполнялись задачи, необходимо строгое соблюдение требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету: сопоставимость планируемых (прогнозных) и учетных показателей; достоверность учетных данных; оперативность учета; полнота и простота учета; экономичность учета.

Эффективность системы бухгалтерского учета может быть обеспечена только при соблюдении основных принципов его ведения. В свою очередь, четкое соблюдение указанных принципов бухгалтерского учета зависит от правильности организации, использования методики и постановки техники ведения его в учреждении.

Для оценки состояния бухгалтерского учета ОАО «Синтез» аудитор может использовать вопросы, представленные в таблице 1 (Приложение 4), в которой даны ответы, относящиеся к оценке эффективности системы бухгалтерского учета предприятия. ПО таблице можно сделать вывод, что оценка организационной структуры объекта: 3/3=1 – высокая; оценка разделения обязанностей ответственности: 6/6= 1 – высокая; оценка внутреннего контроля активов, обеспечения их сохранности: 8/10=0,8 – высокая; оценка кадровой политики: 1/1=1 – высокая.

На эффективность построения системы бухгалтерского учета, а также системы управления организации в целом значительное влияние оказывает организация первичного учета. Своевременность получения информации для нужд управления и эффективности постановки бухгалтерского учета в значительной мере зависит от четкости составления графика документооборота.

В ходе оценки системы бухгалтерского учета используют приемы фактического осмотра первичных документов, учетных регистров и форм отчетности, проводят встречные сверки с Планом счетов, документооборотом. Здесь полезной процедурой для оценки может стать устное тестирование персонала по вопросам разных участков учета.

Результаты оценки эффективности системы бухгалтерского учета могут оформляется в виде заключений, справок, рекомендаций или в виде разработок проекта постановки, организации учета, учетной политики организации.

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Главный бухгалтер формирует учетную политику, организует и контролирует работу всех групп бухгалтерии. Заместитель главного бухгалтера ведет учет кассовых операций, производит записи в главную книгу, составляет бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

В состав бухгалтерии (Приложение 3) входят следующие группы:

- материальная группа, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования и состоит из четырех человек;

- группа учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятия, бюджетом, фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда в состав этой группы входят девять бухгалтеров;

- производственная группа, где ведется учет затрат на производство, калькулируется себестоимость продукции, выявляются результаты внутризаводского хозрасчета, составляется отчетность о производстве, состоит из пяти человек;

- группа учета готовой продукции, где осуществляется учет готовой продукции на складах и ее реализации, в составе группы два бухгалтера;

- ревизионная группа производит плановые и внеплановые ревизии, инвентаризации и проверки имущества и обязательств, состоит из трех человек;

- общая группа, работники которой ведут учет основных средств, учет расчетов с подотчетными лицами, учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами, учет денежных средств на расчетном, валютном, спецссудном счетах, учет расчетов по векселям, учет кредитов банка, учет авансов полученных, в состав этой группы входят шесть человек.

Всего в бухгалтерии работают тридцать четыре человека, из них семнадцать человек имеет высшее образование и семнадцать средне - специальное. Рабочее место каждого бухгалтера оснащено компьютером.

На предприятии используется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета. Обработка информации ведется автоматизированным способом. Бухгалтерские программы обработки документов разрабатываются программистами предприятия совместно с бухгалтерами, учитывая особенности учета. Существует финансовая сеть, поэтому, обработав определенный участок учета, бухгалтер итоговые данные передает по сети в главную книгу. Информация в главную книгу вносится также с электронных и бумажных носителей.

Журналы-ордера находят свое отражение в главной книге по счетам и субсчетам рабочего плана счетов. Главная книга содержит следующую информацию:

- остаток на начало периода по конкретному счету, субсчету;

- номер журнала-ордера, по которому были внесены данные по счету;

- суммы по всем корреспондирующим счетам и по дебету и по кредиту;

- остаток на конец периода.

Рабочий план счетов разработан на основе утвержденного приказом Минфина РФ №94н. В нем указан весь перечень счетов и субсчетов, необходимых для отражения финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез». Все данные электронного учета на предприятии дублируются на бумажных носителях. Одним из основных слагаемых системы организации бухгалтерского учета является инвентаризация. Порядок проведения инвентаризаций на ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» определен приказом.

В приказе о проведении инвентаризации зафиксированы следующие положения:

- сроки проведения инвентаризаций имущества и финансовых обязательств;

- состав инвентаризационной комиссии;

- указания различным службам по подготовке и проведению инвентаризаций.

Вступление в силу части второй Налогового кодекса Российской федерации привело к необходимости разрабатывать учетную политику для целей налогообложения. Учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

Учетная политика для целей бухгалтерского учета на ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» утверждена приказом.

Учетная политика ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» состоит из двух разделов:

1. общие положения, которые содержат следующее:

- сведения о организации: полное наименование, адрес, организационно-правовую форму;

- сведения о руководителях;

- особенности деятельности ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез».

2) содержание принятой учетной политики, которое включает следующее:

- нормативные документы, регламентирующие формирование учетной политики;

- требования по ведению бухгалтерского и налогового учета и цели создания учетной политики, этот пункт содержит перечень случаев внесения изменений в учетную политику, допущений, требований, которые должна обеспечивать учетная политика;

- основы организации бухгалтерского учета, этот пункт представлен в виде таблицы с изложением методических, технических и организационных аспектов учета. Таблица содержит следующие данные: положение учетной политики; нормативные акты, служащие обоснованием; принято комиссией по разработке учетной политике.

В учетной политике по основным средствам раскрыта следующая информация. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Основные средства на предприятии принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью основных средств приобретенных за плату признается сумма фактических затрат на приобретение, сооружение, изготовление за исключением НДС. Объекты основных средств стоимостью не более 10000руб. за единицу, а также книги, брошюры и т.п. издания списываются на затраты по мере отпуска их в производство. Объекты, отнесенные ранее к основным средствам в разряд средств в обороте не переводятся. Затраты на ремонт основных производственных фондов включаются в себестоимость текущего отчетного периода. После окончания ремонтных работ эти затраты включаются в первоначальную стоимость объектов и относятся на добавочный капитал. При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, замена каждой такой части при восстановлении учитывается как выбытие и приобретение самостоятельного объекта.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Начисление амортизации на полное восстановление производится линейным способом. По машинам, оборудованию и транспортным средствам амортизационные отчисления производятся в течение нормативного срока.

Сумма амортизации основных средств, подлежащая отражению в учете, определяется ежемесячно, исходя из установленных норм амортизационных отчислений на полное восстановление. Аналитический учет по счету 02 ведется по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств. По жилищному фонду амортизация начисляется ежегодно в конце года и учитывается на забалансовом счете 014 «Износ жилищного фонда». При выбытии жилищного фонда (включая безвозмездную передачу) сумма износа по ним списываются со счета 014.

По материально-производственным запасам в учетной политике отражены следующие элементы:

а) отражение в учете процесса приобретения и заготовления материалов. Производственные запасы (сырье, материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, запасные части, тара под них) отражаются в учете по фактической себестоимости, включающей затраты по приобретению, комиссионные сборы, таможенные пошлины, расходы по доставке, хранению. Фактическая себестоимость материальных ценностей, учитываемых на счете 10 «Материалы», формируется с использованием данных счета 16 «Отклонение в стоимости материалов»;

б) оценка товаров. Товары отражаются в бухгалтерском балансе по продажной стоимости. Разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам отражаются на счете 42 «Торговая наценка». Расходы по транспортировке и заготовке товаров относятся на себестоимость товара;

в) оценка материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, списываемых в производство, определяется по средней себестоимости.

По затратам на производство и по учету готовой продукции в учетной политике отражены следующие элементы:

### 1) оценка готовой продукции. Готовая продукция отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. Осуществляется раздельный учет готовой продукции, произведенной на экспорт, с выделением её в производственных отчетах. Формируется полная производственная себестоимость готовой продукции (дебет счета 43, кредит счета 20). Аналитический учет ведется по местам хранения готовой продукции, её видам, в количественном и стоимостном выражении;

2) отражение в учете порядка списания общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы списываются в конце месяца на счете учета продаж (дебет 90, кредит 26);

3) отражение в учете порядка списания расходов будущих периодов. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в учете на счете 97 «Расходы будущих периодов» и подлежат отнесению на расходы производства (обращения), либо на соответствующие источники средств, в течении срока, к которому они относятся.

Учетная политика ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» содержит также следующие элементы:

- создание оценочных резервов. Создается резерв сомнительных долгов по расчетам с организациями и гражданами за продукцию, товары, работы, услуги. Сумма резерва относится на финансовые результаты;

- учет курсовых разниц. Курсовые разницы учитываются на счете 91. Перерасчет стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, производится на дату совершения операции, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности;

- план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов разработан на основе утвержденного приказом Минфина РФ №94н. В нем указан весь перечень счетов и субсчетов, необходимых для отражения финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез», является приложением учетной политики;

- инвентаризация имущества и обязательств. Порядок и сроки проведения инвентаризации устанавливается приказами руководителя;

- бухгалтерская отчетность организации. Срок предоставления годового бухгалтерского отчета не позднее 28 марта. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций приводятся в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу;

- организационная структура бухгалтерской службы. Бухгалтерская служба – отдел аппарата управления. Структура бухгалтерии согласно штатному расписанию. Выполнение обязанностей согласно должностным инструкциям;

- формы бухгалтерского учета. Используются машинные и ручные технологии учетной информации;

- технология обработки информации. Применение унифицированных форм первичной учетной документации и их электронных версий;

- на ОАО «Акционерное Курганское общество медицинских препаратов и изделий «Синтез» ведутся аналитические регистры налогового учета. Налоговые регистры составляются непосредственно теми бухгалтерами, которые ведут учет того или иного участка бухгалтерии. Данные регистров налогового учета затем используют при заполнении налоговых деклараций.

Важное значение для определения эффективности системы внутреннего контроля имеет оценка того, насколько обоснованно составлены планы ревизии внутреннего контроля и четко выполняется все запланированные работы по отношению к отдельным объектам контроля во времени; какие при этом проценты проверки использованы и насколько они были эффективны; насколько можно доверять надежности информации по результатам внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля требует: наличие компетентного, заслуживающего доверия персонала с четко определенными правами и обязанностями; разделения обязанностей; создания необходимых условий для работы службы внутреннего аудита; организация охраны труда, повышения квалификации членов штатного аппарата службы; организовать подготовку проверки выполнения обязанностей.

Для оценки системы внутреннего контроля ОАО «Синтез» аудитор может использовать вопросы, представленные в таблице 2 (Приложение 5). Предварительная оценка системы внутреннего контроля определена как высокая (76%). На основе высокой оценки в целом, полученной на предварительной стадии проверки, аудиторская организация в своей работе может полагаться на систему внутреннего контроля предприятия.

При проверке можно осуществить процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля. Для этой цели используются методы и приемы, которые разрабатываются аудиторской организацией, а так же специальные аудиторские процедуры – тесты. По данным теста можно сделать вывод, что организация системы внутреннего контроля находится среднем уровне, бухгалтерский учет отвечает требованиям оперативности.

На этапе оценки надежности внутреннего контроля процедуры контроля направлены на предотвращения, выявление и исправления ошибок и искажений, которые могут возникнуть в ходе учета хозяйственной операций. Процедуры оценки проводят по семи основным направлениям: реальность; полнота; разрешение; точность; классификация; учет; периодизация. Все этапы оценки системы внутреннего контроля по соответствующим направлениям проверки надлежащим образом документируются с аргументов.

3. Планирование аудиторской проверки

3.1 Расчет уровня существенности

Существенность – вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.д., процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями. Следует помнить, что эта вероятность отражает возможность (или невозможность) определить наличие ошибки, влияющей на достоверность отчетности экономических субъектов, оценить эту ошибку для принятия соответствующего аудиторского решения. Это качественная составляющая существенности. Количественная ее составляющая выражается через определение уровня существенности.

Различают две стороны существенности: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в России.

С количественной точки зрения, аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные ошибки (отклонения) от предельно допустимого критерия, т. е. уровня существенности.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели (базовые показатели бухгалтерской отчетности), характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту.

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: итоговых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы.

Значение уровня существенности для конкретной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности в обязательном порядке фиксируется в общем плане аудита.

Для нахождения уровня существенности можно использовать таблицу.

Таблица 1- Значение уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бух. отчетности проверяемого субъекта | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| Выручка от продажи товаров | 1. 1673063
 | 10 | 1. 167306
 |
| С/с проданных товаров | 1. 1263276
 | 5 | 1. 63163
 |
| Прочие операц-е доходы | 1. 893
 | 2 | 1. 17
 |
| Прочие операц-е расходы | 1. 28807
 | 2 | 1. 576
 |
| Чистая прибыль | 1. 107927
 | 5 | 1. 5396
 |

Значение уровня существенности составит: 47292 тыс.р. [(167306+63163+17+576+5396)/5]. Полученное значение округляем и используем 47000 тыс.р. как показатель уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет 0,62%, что находится в пределах 20%. Уровень точности равен: 47000\*75/100=35250 тыс.р.

Таким образом, 47000 тыс. р. - это предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные управленческие решения.

Полученное значение уровня существенности - 47000 тыс. р., должно быть зафиксировано в общем плане аудита.

3.2 Определение аудиторского риска

Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать невыявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

- неотъемлемый риск;

- риск средств контроля;

- риск необнаружения.

Математически модель аудиторского риска можно представить выражением:

АР = НР \* РСК \* РНО (1)

где АР – аудиторский риск;

НР – неотъемлемый риск;

РСК – риск средств контроля;

РНО – риск необнаружения ошибок.

Неотъемлемый и риск средств контроля отличаются от риска необнаружения тем, что аудитор может только оценить уровень указанных рисков, но не может их контролировать. Неотъемлемый риск и риск средств контроля могут изменяться в зависимости от счета или группы счетов, соответственно от счета к счету будет изменяться и риск необнаружения и, как следствие, необходимое количество аудиторских доказательств. Для оценки неотъемлемого риска может быть использован тест (Приложение 6). Неотъемлемый риск ОАО «Синтез» составляет 83%. Предварительная оценка системы внутреннего контроля определена как высокая (76%). Процедуры подтверждения достоверности этой системы произведена на основании изучения, анализа и оценки сведений о некоторых сторонах хозяйственной деятельности предприятия, значит, риск средств контроля – 76%.

На основе оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля рассчитывается риск необнаружения (РНО) по формуле:

РНО = АР / (ВХР \* РСК) (2)

Аудиторский риск берем за 5%. Риск необнаружения ОАО «Синтез» равен

РНО = 0,05 / (0,83 \* 0,76) = 0,079 или 7,9 %

Риск необнаружения определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска необнаружения аудитор не соглашается брать на себя большой риск невыявления ошибок из-за недостатка свидетельств. Когда аудитор готов взять на себя большой риск, свидетельств требуется меньше. Между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля существует обратная связь: если аудиторская организация оценила неотъемлемый риск и риск средств контроля как высокие, то она обязана снизить риск необнаружения. Аудиторский риск представляет собой оценку риска неэффективности проверки, основывающуюся на установлении степени надежности системы учета клиента и эффективности его системы внутреннего контроля в целях защиты интересов внешних пользователей. Чем ниже величина желаемого риска для аудитора, тем в большей степени он должен быть уверен в том, что отчетность не содержит материальных ошибок и пропусков. Нулевой риск означает абсолютную уверенность аудитора.