Введение

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.

Бухгалтерский учет имеет ряд характерных черт, которые отличают его от других видов учета (в частности, управленческого, налогового или статистического):

- предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками конкретной организации;

- в системе бухгалтерского учета имеет место сплошное отражение всех без исключения хозяйственных операций, которые производятся в организации;

- непрерывность во времени отражения происходящих хозяйственных фактов;

- каждый хозяйственный факт оформляется документально при помощи первичного документа или машинного носителя информации, который имеет правовую основу и согласно которому устанавливается ответственность за выполняемую хозяйственную операцию, и, следовательно, документ приобретает юридическую силу;

- все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются в денежном выражении, обобщая натуральные показатели;

- взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности, обусловленная взаимной зависимостью совершающихся фактов;

- использование своих специфических методов (приемов) обработки данных, которые не применяются в других видах учета или применяются редко (например, счета, двойная запись, калькуляция, баланс).

Система бухгалтерского учета направлена на достижение полноты, экономичности, непрерывности и преемственности в учете тех сторон хозяйственной деятельности, которые характеризуют организацию как субъект предпринимательской деятельности.

Одним из важнейших элементов управления является внутренний контроль. Цель внутреннего контроля при построении системы управления рисками - это внедрение в текущие процессы контрольных процедур, что позволяют минимизировать вероятность наступления риска либо его последствия, т.е. фактически система внутреннего контроля "заставляет" сотрудников управлять рисками.

Внутренний контроль обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а также их исполнение. Эти стороны внутреннего контроля находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов. К функциям внутреннего контроля часто относят оперативную, защитную, регулятивную, информативную, коммуникативную и превентивную. Последняя функция в современных условиях особенно важна, так как предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, защищает организацию от неблагоприятных последствий тех или иных действий.

Любой руководитель заинтересован в том, чтобы максимально эффективно использовать возможности внутреннего контроля. Сегодня службы внутреннего контроля есть во многих российских средних и крупных компаниях. Растущий интерес к внутреннему контролю оправдан и обусловлен рядом факторов.

Во-первых, внутренний контроль является одним из немногих доступных и в то же время недооцененных ресурсов, правильное использование которого может повысить эффективность компании.

Во-вторых, внутренний контроль становится привлекательным для собственников компаний, которые отходят от непосредственного ведения дел, передавая бразды правления профессиональным менеджерам.

В-третьих, внутренний контроль - это неотъемлемая часть отлаженного корпоративного управления.

Кроме того, к факторам, побуждающим компании к организации внутреннего контроля, в российских условиях добавляется еще желание собственников и менеджмента упорядочить бизнес-процессы фирмы. Ведь в ряде случаев это может привести к весьма существенной экономии. Аудит системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и помогает избежать многих ошибок, вовремя их скорректировать.

Таким образом, все вышеизложенное определяет актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Целью работы является оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки на предприятии для оптимизации его управления.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть теоретические аспекты бухгалтерского учета и внутреннего контроля, как неотъемлемого элемента производственно – хозяйственной деятельности предприятия

- исследовать методологию проведения аудита бухгалтерского учета и внутреннего контроля

- оценить состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки ООО «Баренц ресурс»

Объект исследования - общество с ограниченной ответственностью «Баренц ресурс»

Предмет - процессы ведения бухгалтерского учета и система внутреннего контроля на предприятии.

Методологические основы выпускной квалификационной работы: вертикальный анализ, метод группировок, сравнение, метод финансовых коэффициентов.

В работе использованы Налоговый Кодекс Российской Федерации, Положения по Бухгалтерскому Учету и другие нормативно-правовые документы, специальная литература, материалы периодических изданий.

Глава 1 Теоретические аспекты бухгалтерского учета и внутреннего контроля, как неотъемлемого элемента производственно – хозяйственной деятельности предприятия

* 1. Понятие и сущность бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет - изучает количественную сторону хозяйственны процессов, в неразрывной связи с их качественной стороной, путем наблюдения и регистрации хозяйственных фактов как в натуральной, так в денежной форме.[[1]](#footnote-1)

Черты бухгалтерского учета:

- бухгалтерский учет является сплошным, т.е. охватывает все стороны деятельности предприятия;

- бухгалтерский учет является непрерывным во времени, т.е. он отражает движение имущества от момента создания предприятия до конца;

- бухгалтерский учет является документально обоснованным;

- бухгалтерский учет является взаимосвязанным.

Функции бухгалтерского учета:

- функция контроля – является важнейшей;

- информационная функция.

Бухгалтерский учет предоставляет самую широкую информацию управления предприятием, для принятия решений на любом уровне.

- функция обратной связи

С помощью этой функции осуществляется контроль за выполнением плановых заданий, использованием норм нормативов, смет, выявляются различные недостатки, резервы производства.

- аналитическая функция

Бухгалтерский учет изучает не только укрупненные величины, регистрирует и контролирует все виды ресурсов предприятия, затраты, обязательства.

Требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету:[[2]](#footnote-2)

1. Документальное оформление экономических событий.

Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в письменной форме. Отсутствие документа означает, что событие не имело места.

2. Сопоставимость учетных показателей с плановыми.

Реализует функцию контроля. Учетные показатели должны быть сопоставимы с показателями бизнес-плана. Бизнес-план предприятия составляется на стадии прогнозирования хозяйственной деятельности предприятия на основе показателей бухгалтерского учета. А получение информации о ходе выполнения плановых показателей невозможно без данных бухгалтерского учета. При несоблюдении данного требования составление бизнес-плана не имеет смысла.

3. Полнота.

Формирование учетной информации должно осуществляться в объеме, отвечающим нуждам управления. Это объясняется тем, что избыточная или недостаточная информация усложняет принятие конкретных решений и снижает эффективность контроля,

4. Своевременность.

Информация о деятельности предприятия должна предоставляться «тотчас, вовремя». Если информация о событии отстает во времени от момента совершения данного события,то это не позволяет своевременно оказывать влияние на процесс управления и делает ее, по существу ненужной.

5. Приоритет содержания над формой

Соблюдение правовой нормы и экономической целесообразности совершенных фактов хозяйственной деятельности должно преобладать над формой, регламентированной соответствующими нормативными документами. (Лишь бы сделка была законной, а по какой форме составлены документы не столь важно).

6. Точность.

Точность изначально присуща бухгалтерскому учету, поскольку вытекает из его отличительных качеств - документального оформления и непрерывной регистрации экономических событий лицами, ответственными за их исполнение.

7. Существенность.

Ее раскрытие в бухгалтерском учете должно быть произведено в виде показателей об отдельных активах, обязательствах, доходах и расходах и хозяйственных операциях при условии, что без знания о них заинтересованными пользователями невозможно правильно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты его деятельности. (Пояснительная записка к годовому балансу должна содержать только существенную информацию о деятельности организации, ее финансовом положении, сопоставимость данных за отчетный период и предшествующие ему годы.)

8. Непротиворечивость.

Данные текущего учета по каждому объекту всегда должны соответствовать оборотам и остатку по группе однородных объектов учета на первое число каждого месяца.

9. Ясность и доступность.

Дает возможность прямого использования учетной информации для целей управления, а при необходимости - и проведения определенной ее группировки.

10. Экономичность и рациональность.

Стоимость получения информации всегда должна быть ниже стоимости результатов, ожидаемых от использования этой информации. В противном случае такую ситуацию следует рассматривать как признак того, что аппарат бухгалтерии не справляется с возложенными на него функциями. Хотя не стоит перебарщивать с упрощением бухгалтерского учета, это может привести к несоблюдению обязательных нормативных требований.

Основными правилами (принципами) бухгалтерского учета являются:[[3]](#footnote-3)

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Министерством финансов РФ.

2. Учет объектов учета осуществляется в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. В бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются раздельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Министерством финансов РФ, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

6. Объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Для успешной работы организации необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого является постоянно действующая система внутреннего (внутрихозяйственного) контроля.

Сегодня службы внутреннего аудита есть во многих средних и крупных компаниях. И немало руководителей предприятий, где таких подразделений еще нет, задумываются об их создании. Растущий интерес к внутреннему аудиту оправдан и обусловлен рядом факторов. [[4]](#footnote-4)

Во-первых, внутренний аудит является одним из немногих доступных и в то же время недооцененных ресурсов, правильное использование которого может повысить эффективность компании.[[5]](#footnote-5)

Во-вторых, институт внешнего аудита может давать серьезные сбои, вследствие чего терпят банкротство крупнейшие компании.

В-третьих, внутренний аудит становится привлекательным для собственников компаний, которые отходят от непосредственного ведения дел, передавая бразды правления профессиональным менеджерам.

Наконец, внутренний аудит - это неотъемлемая часть отлаженного корпоративного управления. Исходя из этого соображения, большинство западных публичных компаний либо уже имеют, либо создают службу внутреннего аудита. Также стоит отметить, что правила крупнейших фондовых бирж (Нью-Йоркской, Лондонской) требуют, чтобы в компании был организован внутренний аудит как обязательное условие внесения ценных бумаг компании в котировальные списки.

Кроме того, к факторам, побуждающим компании к организации внутреннего аудита, в российских условиях добавляется еще желание собственников и менеджмента упорядочить бизнес-процессы фирмы. Ведь в ряде случаев это может привести к весьма существенной экономии.

Согласно федеральному Правилу (стандарту) аудиторской деятельности N 8 "Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом"[[6]](#footnote-6) система внутреннего контроля - это совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством экономического субъекта для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) информации.

Внутренний контроль обеспечивает возможность принятия эффективных управленческих решений, а также их исполнение. Эти стороны внутреннего контроля находятся в неразрывном единстве и динамическом взаимодействии в циклах управленческих процессов. К функциям внутреннего контроля часто относят оперативную, защитную, регулятивную, информативную, коммуникативную и превентивную. Последняя функция в современных условиях особенно важна, так как предварительный контроль предупреждает нежелательные отклонения, защищает организацию от неблагоприятных последствий тех или иных действий. Например, оценка законности и целесообразности на стадии зарождения операций предотвращает действия, противоречащие требованиям нормативных документов и целям деятельности организации.

1.2 Нормативное регулирование и информационная база бухгалтерского учета

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Закон "О бухгалтерском учете", положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

Таблица 1.1 Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Уровень | Виды документов | Организации, участвующие в принятии документов |
| 1 | 2 | 3 |
| I уровень -  законодательный | Федеральные законы,  указы Президента РФ и  постановления  Правительства РФ | Федеральное Собрание,  Президент РФ,  Правительство РФ |
| II уровень -  нормативный | Положения (стандарты)  по бухгалтерскому учету | Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ |
| III уровень -  методический | Нормативные документы  (иные, чем положения),  методические указания | Министерство  финансов РФ, федеральные органы исполнительной  власти, Институт  профессиональных  бухгалтеров России |
| IV уровень -  организационный | Документы, формирующие  учетную политику  организации  (организационно-  распорядительная  документация) | Организации |

Основным актом является Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ. Этот Закон определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность.

Учетный стандарт можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете - положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете и отчетности. В настоящее время в России разработано и утверждено 20 положений по бухгалтерскому учету и отчетности.

Методические рекомендации и инструкции призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Министерством финансов России и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем.

Основными целями законодательства РФ о бухгалтерском учете являются:[[7]](#footnote-7)

- 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

Организации, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Учетная политика организации[[8]](#footnote-8) - это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Данное положение распространяется в части:

- формирования учетной политики - на все организации независимо от организационно - правовых форм;

- раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

Учетная политика формируется исходя из установленных ПБУ 1/2008 допущений и требований.

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий "принцип начисления".

Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Требование своевременности означает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обусловливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.[[9]](#footnote-9)

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по каждому конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно - распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно - распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая такой организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся следующие способы: амортизация основных средств, нематериальных и иных активов; оценка производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции; признание прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и др.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства Российской Федерации.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/2008, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности. В тех случаях, когда при формировании учетной политики организации исходят из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/2008, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.[[10]](#footnote-10)

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный период); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;

- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, применение которых предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

- существенного изменения условий деятельности, связанных с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д.

Не считается изменением учетной политики утверждение способов ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики. Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, оцениваются в денежном выражении. Оценка производится на основании выверенных организацией данных на дату, с которой применяется измененный способ ведения бухгалтерского учета.

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативного акта по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом.

Одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование и предоставление полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям.

Согласно ст. ст. 1 и 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" все операции, осуществляемые в организации, подлежат регистрации в системе бухгалтерского учета на основе первичных учетных документов, составляемых по определенным формам.

Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и создаваться своевременно, как правило, в момент совершения операции.

Первичные документы, используемые при описании хозяйственных операций, составляют единый информационный массив, обрабатываемый с использованием одних и тех же приемов бухгалтерской процедуры. Большинство первичных документов имеют унифицированные формы, утверждаемые Госкомстатом России, отраслевыми министерствами и ведомствами.

В соответствии с правилами бухгалтерского учета ведется два вида (типа) учета, различные по степени обобщения информации о хозяйственной деятельности организации:

1) аналитический учет - группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета (однородные материалы или продукция);

2) синтетический учет - учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций.

На основе информации, учитываемой на синтетических счетах, формируется бухгалтерская отчетность, представляющая собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая по формам, установленным Министерством финансов РФ.

Первичные учетные документы

группировка детальной информации

Аналитический учет

(регистры аналитического учета)

обобщение по видам

Синтетический учет

(счета бухгалтерского учета)

формирование агрегированных показателей

Бухгалтерская отчетность

Внутренние и внешние пользователи

Рисунок 1 - Порядок обработки и обобщения информации, поступающей непосредственно к пользователям бухгалтерской отчетности

К внутренним пользователям бухгалтерской отчетности относятся:

1) руководители среднего и высшего звена, в работе которых необходимо использование информации об имущественном положении отдельных организаций, а также объединений организаций (как правило, холдингов);

2) учредители или собственники организации; в зависимости от организационно-правовой формы к собственникам организации могут относиться акционеры или участники (товарищи);

3) собственники имущества организации.

Бухгалтерская отчетность является важным, а часто единственным источником информации для так называемых внешних пользователей.

Внешними пользователями являются:

1) инвесторы;

2) кредиторы;

3) контрагенты;

4) государственные органы.

Вместе с тем для внутренних, а в отдельных случаях и для внешних пользователей важным источником информации о финансово-хозяйственной деятельности организации является внутренняя отчетность.

Состояние данного элемента учета главным образом зависит от уровня организации управленческого учета предприятия и полностью определяется менеджментом предприятия, поскольку всякого рода внутренние отчеты, докладные и служебные записки, аналитические справки и сводные данные, в первую очередь требуются именно для решения управленческих задач и принятия управленческих решений. Данная документация составляет неотъемлемую часть работы бухгалтерии предприятия, когда, помимо упомянутого значения, внутренние отчеты имеют также непосредственное отношение к ведению бухгалтерского учета и формированию отчетности.

Во внутренней отчетности раскрываются (расшифровываются, анализируются) отдельные показатели, включаемые в строки баланса или отчета о прибылях и убытках. А сопоставление данных внутренней и "внешней" отчетности иногда может предоставить очень интересный материал в части реальной динамики продаж и затрат на них, которые не всегда попадают в формы отчетности, утвержденные Минфином России.[[11]](#footnote-11)

При этом вовсе не обязательно речь идет о сокрытии объектов от налогообложения. Иногда предприятие искусственно "наращивает" суммы оборотов, стоимость активов или даже прибыль для целей бухгалтерского учета, имея в виду какую-либо другую цель (выиграть тендер, получить банковский кредит и т.п.).

В этом случае именно обращение к внутренней отчетности позволяет собственникам бизнеса или инвесторам получить наиболее полную картину финансово-хозяйственной жизни и подлинного экономического состояния исследуемой организации.

Объем форм и порядок составления бухгалтерской отчетности (внешней) должны соответствовать требованиям ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" и Приказу Минфина России от 22 июля 2003 г. N 67н "О формах бухгалтерской отчетности".

1.3 Классификация и требования, предъявляемые к системе внутреннего контроля

Чтобы глубже понять сущность системы контроля как важной управленческой категории, раскрыть механизм функционирования выражаемых ею отношений, выявить особенности различных ее составляющих, необходимо ее классифицировать в соответствии с различными признаками.

Важнейший классификационный аспект внутреннего контроля - формальный. Выбор формы внутреннего контроля зависит от сложности организационной структуры, правовой формы, видов и масштабов деятельности, целесообразности охвата контролем различных сторон деятельности, отношения руководства организации к контролю. Одна из наиболее развитых форм внутреннего контроля - внутренний аудит.

Организация внутреннего контроля в форме внутреннего аудита присуща крупным и некоторым средним организациям, для которых характерны:

- усложненная организационная структура (дивизиональная, матричная или конгломератная структура организации);

- многочисленность филиалов, дочерних компаний;

- разнообразие видов деятельности и возможность их кооперирования;

- стремление органов управления получать достаточно объективную и независимую оценку действий менеджеров всех уровней управления.

Кроме задач чисто контрольного характера внутренние аудиторы могут выполнять экономическую диагностику, разрабатывать финансовую стратегию, вести маркетинговые исследования, управленческое консультирование. К институтам внутреннего аудита относят и ревизионные комиссии (ревизоров), деятельность которых регламентирована действующим законодательством. Этот институт в основном распространен в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью и производственных кооперативах.

Большое значение имеет также классификация по типам внутреннего контроля. Известны следующие типы внутреннего контроля: неавтоматизированный; не полностью автоматизированный; полностью автоматизированный.

Неавтоматизированный внутренний контроль осуществляется непосредственно его субъектами без применения автоматических средств. Не полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется его субъектами с применением автоматических средств регистрации, обработки, измерения и т.п. (например, контроль качества работы производственного оборудования с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей). Полностью автоматизированный внутренний контроль осуществляется целиком в автоматическом режиме под управлением субъектов внутреннего контроля.

Примерами полностью автоматизированного внутреннего контроля могут служить:

- автоматическое обнаружение и исправление ошибки прикладной компьютерной программой;

- работа программ, обеспечивающих выделение или перечисление тех пунктов, которые не соответствуют установленным критериям (например, если сумма по счетам на закупку находится вне установленных пределов);

- работа антивирусных программ;

- программные проверки типа подсчета общих сумм для контроля правильности расчетов (например, согласование суммы счетов на закупки с общей суммой счетов, рассчитанной в результате другой операции);

- программные проверки на соответствие данных и выдача информации по отсутствию соответствия (например, сравнение неоплаченных счетов - фактур на закупку с файлами записей по полученным товарам, производимое программой перед оплатой счета продавца);

- работа контрольных модулей корпоративных систем (например, модулей системы "Галактика", решающих задачи контроля себестоимости продукции, контроля исполнения бюджета и др.);

- самодиагностика программных средств.

Внутренний контроль целесообразно классифицировать и по значимости субъектов внутреннего контроля, с точки зрения их участия в общей деятельности по внутреннему контролю в организации. В этом аспекте всех субъектов внутреннего контроля целесообразно распределить по следующим уровням.[[12]](#footnote-12)

Субъекты внутреннего контроля первого уровня - это участники (собственники) организации, осуществляющие контроль непосредственно или косвенно (с помощью независимых экспертов, в том числе внешних аудиторов). В обязанности субъектов внутреннего контроля второго уровня непосредственно не входит контроль, но в силу производственной необходимости они выполняют и контрольные функции (рабочий, контролирующий качество работы оборудования). Субъекты внутреннего контроля третьего уровня выполняют контрольные функции для реализации служебных обязанностей (функций), которые за ними закреплены непосредственно (работники планово - диспетчерского, планово - экономического отделов, отдела кадров). В обязанности субъектов внутреннего контроля четвертого уровня входят контрольные и другие функции (административно - управленческий персонал; персонал, обслуживающий компьютерные системы; сотрудники отдела бухгалтерского учета, служб коммерческой и физической безопасности). В функциональные обязанности субъектов внутреннего контроля пятого уровня входит только осуществление контроля (сотрудники отдела внутреннего аудита и члены ревизионной комиссии, отделов входного и технического контроля и т.п.).

Таблица 1.2 - Классификация внутреннего контроля

|  |  |
| --- | --- |
| Признак классификации | Элементы класса внутреннего контроля |
| 1 | 2 |
| Методические приемы  контроля | 1. Общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.)  2. Собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры  работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета,  метод сопоставления однородных фактов, служебное расследование, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др.)  3. Специфические приемы смежных  экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики) |
| Стадии проведения контроля | 1. Предварительный контроль  2. Промежуточный контроль  3. Конечный контроль |
| Временная направленность  контроля | 1. Стратегический контроль  2. Тактический контроль  3. Оперативный контроль |
| Источники данных контроля | 1. Документальный контроль  2. Фактический контроль  3. Автоматизированный контроль |
| Характер контрольных  мероприятий | 1. Плановый контроль  2. Внезапный контроль |
| Периодичность проведения  контрольных мероприятий | 1. Систематический контроль  2. Периодический контроль  3. Эпизодический контроль |
| Полнота охвата объекта  контроля | 1. Сплошной контроль  2. Несплошной контроль |
| Время осуществления  контрольных действий | 1. Предварительный контроль  2. Текущий контроль  3. Последующий контроль |

Организация системы внутреннего контроля в общем случае находится под воздействием следующих факторов:

- отношение руководства к внутреннему контролю;

- внешние условия функционирования организации, ее размеры, организационная структура, масштабы и виды деятельности;

- количество и региональная неоднородность месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний;

- стратегические установки, цели и задачи;

- степень механизации и компьютеризации деятельности;

- ресурсное обеспечение;

- уровень компетентности кадрового состава.

В любом случае организация эффективно функционирующей системы внутреннего контроля - это сложный многоступенчатый процесс, включающий следующие этапы.[[13]](#footnote-13)

1. Критический анализ и сопоставление определенных для прежних условий хозяйствования целей функционирования организации, принятого ранее курса действий, стратегии и тактики с видами деятельности, размерами, организационной структурой, а также с ее возможностями.

2. Разработка и документальное закрепление новой (соответствующей изменившимся условиям хозяйствования) деловой концепции организации (что собой представляет организация, каковы ее цели, что она может, в какой области имеет конкурентные преимущества, каково желаемое место на рынке), а также комплекса мероприятий, способного привести эту деловую концепцию к развитию и совершенствованию организации, успешной реализации ее целей, укреплению ее позиций на рынке. Такими документами должны быть положения о финансовой, производственно - технологической, инновационной, снабженческой, сбытовой, инвестиционной, учетной и кадровой политике. Данные положения должны разрабатываться на основе глубокого анализа каждого элемента политики и выбора из имеющихся альтернатив наиболее приемлемых для данной организации. Документальное закрепление политики организации в различных сферах ее финансово - хозяйственной деятельности позволит осуществлять предварительный, текущий и последующий контроль всех аспектов ее функционирования.

3. Анализ эффективности существующей структуры управления, ее корректировка. Необходимо разработать положения об организационной структуре, в котором должны быть описаны все организационные звенья с указанием административной, функциональной, методической подчиненности, направления их деятельности, функции, которые они выполняют, установлен регламент их взаимоотношений, права и ответственность, показано распределение видов продуктов, ресурсов, функций управления по этим звеньям. То же относится и к положениям о различных структурных подразделениях (отделах, бюро, группах и т.д.), к планам организации труда их работников. Необходимо разработать (уточнить) план документации и документооборота, штатное расписание, должностные инструкции с указанием прав, обязанностей и ответственности каждой структурной единицы. Без такого строгого подхода невозможно осуществлять четкую координацию функционирования всех звеньев системы внутреннего контроля организации.

4. Разработка формальных типовых процедур контроля конкретных финансовых и хозяйственных операций. Это позволит упорядочить взаимоотношения работников по поводу контроля финансово - хозяйственной деятельности, эффективно управлять ресурсами, оценивать уровень достоверности (качества) информации для принятия управленческих решений.

5. Организация отдела внутреннего аудита (или другого специализированного контрольного подразделения).

При организации такого отдела необходимо учитывать основные требования к эффективности его функционирования.

Рассмотрим основные требования, обусловливающие эффективное функционирование системы внутреннего контроля.[[14]](#footnote-14)

Подконтрольность каждого субъекта внутреннего контроля, работающего в организации. В должностных инструкциях необходимо предусматривать, чтобы качество выполнения контрольных функций каждого субъекта могло быть проверено другим субъектом внутреннего контроля (без какого бы то ни было дублирования). В надлежащем исполнении контрольных функций ряда субъектов внутреннего контроля (председатель правления, президент, вице - президент, главный исполнительный директор, неисполнительный директор, главный аудитор, главный контролер, председатель ревизионной комиссии) заинтересованы прежде всего владельцы организации. Поэтому деятельность таких субъектов должна контролироваться собственниками организации посредством услуг независимых экспертов различного профиля, в том числе внешних аудиторов.

Ущемление интересов. Необходимо создавать специальные условия, при которых те или иные отклонения ставят какого-либо работника (подразделение) организации в невыгодное положение и побуждают их к регулированию "узких мест".

Недопущение концентрации прав первичного контроля в руках одного лица. Сосредоточение первичного контроля в одних руках может привести к злоупотреблениям.

Заинтересованность администрации. Функционирование системы внутреннего контроля не может быть эффективным без честности, должной заинтересованности и участия должностных лиц управления.

Компетентность, добросовестность и честность субъектов внутреннего контроля. Если персонал организации, в служебные функции которого входит осуществление контроля, не обладает этими характеристиками, то даже идеально организованная система внутреннего контроля не сможет быть эффективной.

Приемлемость (пригодность) методологии внутреннего контроля. Ставящиеся перед центрами ответственности контрольные цели и задачи должны быть рациональными. Распределение контрольных функций, программы внутреннего контроля и применяемые методы должны быть целесообразными.

Приоритетность. Абсолютный контроль над обычными незначительными операциями (например, мелкими расходами) не имеет смысла и только отвлекает силы от более важных задач. В областях же, имеющих стратегическое значение, должен быть налажен контроль, даже если эта область с трудом поддается измерению по принципу "затраты - эффект".

Оптимальная централизация (или адекватность оргструктуры). Динамичность, устойчивость, непрерывность функционирования системы внутреннего контроля обусловливаются единством и оптимальным уровнем централизации оргструктуры организации. Оргструктура должна соответствовать размерам и степени сложности организации. Конечно, у каждого типа оргструктур есть свои недостатки, например медленное движение информации и принятие решений в линейно - функциональной структуре или несовпадение интересов "верхов" и "низов" в многоуровневой иерархии дивизиональной структуры. Необходимо оценивать сильные и слабые стороны каждого варианта.

Единичная ответственность. Каждая контрольная функция должна быть закреплена только за одним центром ответственности. Во избежание безответственности не следует закреплять отдельную функцию за двумя или несколькими центрами ответственности. Но закрепление нескольких контрольных функций за одним центром ответственности вполне допустимо. Например, отдельной контрольной функцией главного бухгалтера является контроль осуществляемых хозяйственных операций на предмет их соответствия законодательству Российской Федерации. Он же должен нести ответственность за недоведение до руководства информации о нарушениях. Контрольная функция внутреннего аудитора в этом случае - осуществление проверки на предмет качества исполнения бухгалтером своей контрольной функции. Аудитор оценивает и законность отраженных операций, но ответственность он должен нести за необнаружение нарушений в бухгалтерском учете. Данное требование не распространяется на ситуации, когда во избежание ошибок или / и злоупотреблений отдельных должностных лиц (центров ответственности) принимается коллегиальное решение (например, по сбытовой политике).

Потенциальное функциональное замещение. Временное выбытие отдельных субъектов внутреннего контроля не должно прерывать контрольные процедуры. Для этого каждый работник (субъект внутреннего контроля) должен уметь выполнять контрольную работу вышестоящего, нижестоящего и одного - двух работников своего уровня во избежание потери адекватной связи с объектом контроля за время их выбытия. Данный принцип распространяется и на центры ответственности.

Регламентация. Эффективность функционирования системы внутреннего контроля прямо связана с тем, насколько подчинена регламенту контрольная деятельность в организации. Конечно, все предусмотреть невозможно, тем более что часто приходится принимать решения в условиях неопределенности. Но там, где это возможно, необходимо формально установить правила, регулирующие порядок деятельности.

Взаимодействие и координация. Контроль должен осуществляться на основе четкого взаимодействия всех подразделений и служб организации.[[15]](#footnote-15)

Предотвращение несанкционированного доступа к активам и файлам. Необходимы следующие меры, препятствующие несанкционированному доступу, в том числе контроль:

- за несанкционированным проникновением в помещения (охрана, пропускной режим, сигнализация, технические средства наблюдения и т.п.);

- за несанкционированным доступом к компьютерной и некомпьютерной информационной базе (система компьютерных паролей, инициирование изменений в файлах, сейфах), мероприятия по блокированию несанкционированного получения информации с помощью технических средств (защита от наблюдения и фотографирования, от подслушивания, от перехвата и т.д.);

- за допуском сотрудников к ознакомлению и работе с документами и бездокументарными носителями информации конфиденциального характера с целью исключения возможности ознакомления со сведениями, не относящимися к выполняемой ими работе, и разглашения коммерческой тайны организации. Такая система должна включать: схему выдачи разрешений на доступ сотрудников к сведениям, составляющим коммерческую тайну; оформление обязательств о неразглашении сведений, составляющих коммерческую тайну; формальное установление порядка работы с документами с грифом "КТ" (коммерческая тайна); контроль и ведение досье на сотрудников, допущенных к работе с документами и материалами, составляющими коммерческую тайну; учет и анализ нарушений режима работы с документами, содержащими коммерческую тайну, а также различного рода попыток несанкционированного доступа к конфиденциальным документам традиционного и автоматизированного исполнения (базы данных и др.).

Лимиты полномочий при заказе товаров (услуг, работ). Решения по заказам, превышающим установленный уровень, должны приниматься на совете директоров (правлении) либо на собрании (оперативном совещании) управленческих работников верхнего звена (заместителей директора по экономическим, коммерческим, финансовым, производственным вопросам и др.). По крупным сделкам решения необходимо принимать на общем собрании собственников.

Безопасность активов и файлов. На случай стихийных бедствий следует хранить копии важных документов в несгораемых сейфах и в других помещениях, иметь огнетушители, инструкции, определяющие порядок действий. На случай перебоев в электроснабжении, умышленных повреждений, выхода из строя аппаратных средств и программного обеспечения следует хранить копии банка данных и важных файлов на магнитных носителях, предусмотреть дублируемое питание, резервное оборудование.

Регламентация деятельности на основе специальных схем последовательности операций. Такие схемы должны содержать необходимую информацию о разделении обязанностей, санкционировании операций, процедурах контроля, а также правила, определяющие порядок какой-либо деятельности. Информация в схемах должна быть представлена в легкой для понимания, наглядной форме. Очевидно, что эти схемы необходимо своевременно доводить до сотрудников.

Внедрение новых информационных технологий в учетную и контрольную деятельность. Крупным организациям корпоративного типа (т.е. с множеством относительно самостоятельных подразделений), имеющим достаточно устойчивую организационную и финансовую структуру, с резервами роста, налаженными процессами снабжения и сбыта, целесообразно поэтапно переходить на новые качественные программные технологии, в том числе полнофункциональные, реализованные на основе единого информационного пространства.

Это позволит:

* устранить проблемы несогласованности загрузки мощностей и заказов клиентов;
* повысить производительность контрольной деятельности работников;
* обеспечить режим управления организацией в реальном масштабе времени (что даст общесистемный эффект управления организацией);
* обеспечить эффективное и согласованное взаимодействие между подразделениями, исключающее дублирование информации;
* исключить проникновение ошибочной информации при подготовке и вводе данных в компьютерную систему ручным способом ("узкое место" традиционных технологий);
* исключить производственный брак (например, контроль качества с помощью технологии штрихового кодирования обрабатываемых узлов и деталей);
* оперативно контролировать по каналам связи движение грузов на всех участках маршрута (технологии "безбумажного" информационного отслеживания материальных потоков).

Использование автоматизированных систем учета для подготовки управленческих маркетинговых решений (позиционирование товара на рынке, выбор эффективных методов рекламы, управление товарно - материальными запасами, выбор поставщиков и покупателей, ценовая и ассортиментная политика, составление прогнозов продаж в количественном и суммовом выражении с учетом существующих условий, конкурентоспособность продукции и т.д.) позволит реально интегрировать маркетинг в систему управления организацией. Качество внедряемых АСУ должно быть достаточно высоким, чтобы исключить ошибки в аппаратных или программных средствах, которые могут привести к неправильной обработке операций.

Документальное подтверждение выполнения контрольной работы. Каждое должностное лицо, исполняющее важные контрольные функции, должно регулярно отчитываться в письменной форме и ставить подпись, подтверждающую, что эти функции исполняются. Такие отчеты должны поступать в определенный координационный центр ответственности. Лицо, проверяющее данные отчеты, также должно ставить подпись, свидетельствующую о том, что они проверены. Выполнение этого правила позволяет координировать и контролировать работу звеньев системы внутреннего контроля.

Периодическое перераспределение обязанностей между внутренними контролерами (ревизорами, внутренними аудиторами, бухгалтерами).[[16]](#footnote-16) Во избежание злоупотреблений и для повышения эффективности внутреннего контроля целесообразно периодически перераспределять обязанности работников, имеющих необходимую квалификацию и допуск к определенного вида работам. Например, целесообразно ежегодно перераспределять сотрудников бухгалтерии по эквивалентным с точки зрения оплаты труда участкам учета. Квалификационный момент не должен рассматриваться как слабое звено в данной рекомендации, если принять во внимание высокий уровень современных требований к квалификации бухгалтера при приеме на работу и консультации перераспределяемым работникам со стороны внутренних аудиторов. В российской практике используется предметная структура организации работы бухгалтерского аппарата, при которой отдельные группы бухгалтеров выполняют комплекс работ по определенным участкам учета (материальная группа, группа учета оплаты труда, группа учета готовой продукции и ее реализации и др.). Здесь возможны злоупотребления, обусловленные сосредоточием бухгалтерского контроля над определенным типом хозяйственных операций в функциях одного лица или долговременным сговором лиц, ведущих учет на разных участках, а также ошибки из-за повышенной утомляемости от монотонной работы. Если в организации нет возможности регулярно проверять работу бухгалтеров, то подобные ошибки можно вообще не обнаружить, что чревато искажением всей отчетности.

Периодическое перераспределение обязанностей бухгалтеров позволяет:

* снизить риск длительных злоупотреблений;
* уменьшить вероятность необнаружения ошибок благодаря взаимному контролю бухгалтерами фактического состояния учета на принимаемом (передаваемом) участке;
* исключить вероятность ошибок и повысить производительность бухгалтерского труда в результате снижения утомляемости от монотонности работ на одном и том же участке учета;
* более гибко использовать бухгалтерский персонал.

При работе на различных участках учета у бухгалтеров будет возможность сохранить на должном уровне квалификацию, полученную ими до прихода в данную организацию. Если же бухгалтеров придется дополнительно обучать для работы на новом участке, то при незначительных затратах эти работники станут взаимозаменяемыми, что позволит более гибко их использовать для учета хозяйственных операций.

Всесторонний контроль. Управление организацией и ее развитие при наличии необходимых для этого ресурсов невозможны без эффективного всестороннего контроля над всеми звеньями ее деятельности. При планировании контрольных мероприятий необходимо всесторонне рассматривать экономический, юридический, научно - технический, производственно - коммерческий и социальный блоки. Неправильное понимание инструкций, ошибки в суждениях, халатность персонала, рассеянность или усталость ответственных лиц, столкновения по интересам между формальными и неформальными группами в коллективах, конфликты, злоупотребления, неэтичное поведение - все это должно быть объектом пристального внимания со стороны соответствующих менеджеров, работников отдела внутреннего аудита и отдела кадров. Негативные тенденции необходимо своевременно гасить, усиливать контроль в сферах деятельности "проблемных" работников (коллективов). Например, основанием для принятия решения провести внезапную (внеплановую) проверку какого-либо из отделов бухгалтерии на предмет качества ведения учета может служить кризисное психофизическое состояние работников, проявляющееся в нервных срывах, конфликтах и т.п. Как правило, большинство работников в период проблем личного характера, конфликтов или болезни находятся в стрессовом состоянии, что ослабляет их внимание и снижает ответственность за порученную работу. В этих условиях вероятность появления ошибок в работе резко возрастает.

Понимание взаимосвязи объектов контроля. Если в процессе контроля объекта выявлены отклонения, превышающие допустимый уровень, целесообразно подвергнуть контрольным процедурам объекты, непосредственно связанные с "проблемным". Такой подход позволяет установить причины отклонений и предотвратить их повторное появление. Например, внутренний аудитор при проверке бухгалтерских записей, созданных прикладной компьютерной программой, обнаружил, что отдельные хозяйственные операции на существенные денежные суммы отражены неправильной корреспонденцией бухгалтерских счетов. В этом случае проводятся следующие контрольные мероприятия: а) выявление и корректировка искаженных показателей форм бухгалтерской отчетности; б) оценка качества прикладной бухгалтерской программы либо всего программно - аппаратного комплекса; в) оценка профессиональной компетентности бухгалтера, не заметившего ошибку.

Приоритет предварительного контроля. Необходимо усиливать превентивное начало в контроле, чтобы предупреждать возникновение отклонений, ухудшающих состояние (действие) управляемого объекта. Это позволит исключить возможные потери и затраты на приведение объекта контроля в требуемое состояние (действие). Например, контроль на предмет соответствия различных вариантов сбытовой политики (по всем ее элементам) внутренним и внешним условиям функционирования организации предупреждает ухудшение ее положения на конкурентном рынке и позволяет наметить новые перспективные направления развития основной хозяйственной деятельности.

Использование информации об отклонениях, полученной в предыдущих проверках. В каждой текущей процедуре контроля предполагается использование информации об отклонениях, выявленных предыдущими процедурами контроля этого же объекта.

Непрерывность развития и совершенствования. Со временем даже самые прогрессивные методы управления устаревают. Система внутреннего контроля должна быть построена таким образом, чтобы можно было гибко ее "настраивать" на решение новых задач, возникающих в результате изменения внутренних и внешних условий функционирования организации, и обеспечить возможность ее расширения и модернизации.

Таким образом, можно сделать выводы, что бухгалтерский учет как наука необходим для создания потока экономической информации с целью управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности любого субъекта предпринимательства.

А внутренний аудит является его особой формой контроля, наиболее универсальной и емкой по сравнению с другими. Наряду с функциями, присущими ревизии, счетным и тематическим проверкам, для него характерны функции, связанные с контролем за управлением рисками, оценкой эффективности систем управления и внутреннего контроля. По сути, последняя функция уникальна, поскольку предполагает оценку эффективности самоконтроля[[17]](#footnote-17).

Глава 2 Методология проведения аудита бухгалтерского учета и внутреннего контроля

2.1 Методика проведения оценки состояния бухгалтерского учета

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом им экономическом субъекте, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур, а так же получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта.

Предметом пристального внимания при осуществлении проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия должно быть состояние аналитического учета всех его средств и источников их образования с точки зрения своевременности его осуществления, полноты и достоверности учетных и отчетных данных.

Аналитический учет является инструментом обобщения информации для углубления и расширения, аналитических возможностей бухгалтерского учета. Состав и содержание аналитических счетов определяются конкретной характеристикой хозяйственных операций, задачами контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Совокупность хозяйственных операций, объединяемая синтетическим счетом, детализируется на отдельных аналитических счетах.

При проверке финансово-хозяйственной деятельности предприятия необходимо убедиться в идентичности показателей аналитического учета с показателями синтетического учета. Взаимосвязь устанавливается следующим образом.

1. Сумма сальдо на начало месяца по аналитическим счетам всегда равна остатку на начало месяца по объединяющему их синтетическому счету.

2. Сумма оборотов за месяц (по дебету или кредиту) аналитических счетов всегда равна обороту за месяц (соответственно дебетовому или кредитовому) объединяющего их синтетического счета.

3. Сумма сальдо на конец месяц по аналитическим счетам всегда равна остатку на конец месяца по объединяющему их синтетическому счету.

4. Нарушение указанных равенств свидетельствует о нарушениях установленного действующим законодательством порядка бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.

Основной объем информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия содержится в бухгалтерской отчетности, отражающей все аспекты деятельности предприятия в денежном выражении и одновременно представляющей собой завершающий этап учетных работ за отчетный период.

Типовые формы бухгалтерской отчетности, правила составления, сроки представления, порядок рассмотрения и утверждения бухгалтерских отчетов регламентированы ПБУ 4/99.[[18]](#footnote-18)

Проверку бухгалтерской отчетности необходимо начать с общего обзора отчетных форм. При этом прежде всего обращается внимание на заполнение адресной части форм. Здесь должно быть указано полное наименование предприятия в соответствии с учредительными документами. Вид деятельности предприятия (реквизит "Отрасль") должен соответствовать его уставу. Определение вида деятельности предприятия необходимо для правильного разграничения доходов и расходов юридического лица по основной и прочей деятельности.

Аудитору необходимо проверить правильность заполнения от четности по форме: наличие всех предусмотренных показателей; отсутствие подчисток и помарок. Далее необходимо провести счетную проверку, т.е. проверить сопоставимость и, взаимосвязь показателей, отраженных в различных формах бухгалтерской отчетности.

Одной из важнейших форм отчетности предприятия является его бухгалтерский баланс, который отражает наиболее синтезированную информацию о результатах произведенных процессов, затем дифференцируемую в различных отчетах.

Предприятия представляют квартальные бухгалтерские балансы не позднее, чем через 30 дней после окончания отчетного периода, а годовые — не позднее 1 апреля следующего за отчетным годом. Датой представления бухгалтерской отчетности для одногороднего предприятия считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногороднего — дата ее отправления, обозначенная на штемпеле почтового предприятия.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер предприятия.

При проверке правильности составления бухгалтерского баланса необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1. Данные статей баланса на начало периода должны соответствовать данным баланса за предшествующий период. При изменении вступительного баланса на начало года по сравнению с отчетным за предыдущий год должны быть даны соответствующие разъяснения.

2. Данные статей баланса на конец отчетного периода должны быть подтверждены результатами инвентаризации.

3. Сумма статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должна быть согласована с ними и тождественна.

4. Данные заключительного баланса должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

5. Данные балансов на начало и конец года должны быть сопоставимы. Любые расхождения в методологии формирования одной и той же статьи вступительного и заключительного балансов должны быть объяснены.

Проверка правильности составления баланса осуществляется по следующим направлениям.[[19]](#footnote-19)

1. Проверка правильности отражения в балансе нематериальных активов и основных средств. В текущем бухгалтерском учете основные средства учитываются по первоначальной стоимости, состоящей из фактических затрат на возведение (строительство) объекта, включая расходы на проектно-изыскательские работы; на приобретение основных средств, включая договорную (покупную) цену, расходы по доставке, монтажу и установке оборудования, таможенная плата, налог на приобретение транспортных средств. Принципы оценки основных средств, их амортизации (износа) установлены ПБУ 6/01 утв. Приказом Министерства финансов РФ 30.03.2001 г. № 26н. В первоначальную стоимость объектов, бывших в эксплуатации, включается сумма износа согласно актам приемки-передачи, актам купли-продажи. От первоначальной стоимости вычитается износ основных средств. Если из первоначальной стоимости вычесть сумму износа, то получим остаточную стоимость, по которой основные средства отражаются в балансе.

Бухгалтерский учет основных средств должен обеспечить документальное подтверждение наличия и движения основных средств по местам нахождения и в разрезе материально ответственных лиц, правильное начисление износа, определение затрат на ремонт, аренду, на выбытие объектов, выявление неучтенных основных средств.[[20]](#footnote-20)

Нематериальные активы — это активы, обладающие натуральной формой, но имеющие "неосязаемую ценность" и приносящие доход предприятию в течение длительного периода. В учете они должны отражаться по первоначальной стоимости, определяемой по сумме фактических затрат на приобретение; в балансе — по остаточной стоимости. При этом указывается первоначальная стоимость и сумма износа без включения в итог баланса. Стоимость нематериальных активов погашается по нормам амортизационных

отчислений, установленным предприятием, исходя из срока пользования. По нематериальным активам, срок полезного использования которых невозможно установить, нормы амортизационных отчислений разрабатываются на срок до 10 лет, но не более чем на срок деятельности предприятия.[[21]](#footnote-21) По нематериальным активам, стоимость которых не превышает одной минимальной заработной платы, износ может начисляться в момент оприходования в размере 100 % стоимости.

Наличие основных средств проверяется на основании инвентарных карточек, инвентарных описей и фактического наличия. Фактическая проверка объектов основных средств должна подтвердить, что на предприятии отсутствуют неучтенные основные средства.

2. Проверка правильности отражения в балансе запасов и затрат.

При проверке соответствия фактического наличия производственных запасов и готовой продукции учетным данным необходимо, во-первых, обратиться к данным годовой инвентаризации, во-вторых, выбрать группы запасов, по которым следует провести сплошную проверку в местах хранения и группы для выборочной проверки. Если на предприятии материальные ценности оцениваются по фактической себестоимости, то остатки по счетам 10 «Материалы» и 01 «Основные средства» должны соответствовать данным, отраженным в балансе по статьям "Производственные запасы" .

При проверке учета затрат на производство аудитор должен установить: неизменность выбранного в начале проверяемого периода метода учета затрат и его соответствие нормативным документам; правильность разграничения и отнесения затрат по отчетным периодам; правильность отнесения материальных затрат; правильность начисления износа по основным средствам, нематериальным активам; правомерность отнесения фактических сумм расходов по командировкам, представительских расходов, расходов на рекламу, аудиторских услуг и их включения в издержки. Далее необходимо проверить учет отгрузки и реализации готовой продукции (работ, услуг). Отгруженной и отпущенной продукцией считают продукцию и услуги, которые переданы покупателю, платежные документы, которые сданы в банк, но не оплачены покупателем. Выручку от реализации товаров (работ, услуг) можно определить двумя способами: по мере оплаты либо по мере отгрузки. Способ

выбирается в зависимости от условий хозяйствования и заключаемых договоров, устанавливается на длительный период и отражается в учетной политике.

При проверке организации учета отгрузки и реализации продукции необходимо установить и проверить наличие договоров на поставку готовой продукции и правильность их оформления, а так же соблюдение способа определения выручки по счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». А так же ведение синтетического и аналитического учета по счетам 45 «Товары отгруженные» 90 «Продажи» 91 «Прочие доходы и расходы» 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

3. Проверка правильности отражения в балансе денежных средств.

При проверке правильности отражения в балансе денежных средств не следует ограничиваться только сопоставлением остатков по Главной книге с балансовыми данными. Желательно провести хотя бы выборочную проверку правильности ведения кассовых операций и операций по расчетному счету с привлечением всех необходимых первичных документов. Балансовые статьи "Расчетный счет" 51 и "Валютный счет" 52 должны отражать остатки денежных средств и совпадать с соответствующими выписками банков.

4. Проверка правильности отражения в балансе расчетных операций.[[22]](#footnote-22)

Расчеты осуществляются с поставщиками, подрядчиками, бюджетом, внебюджетными фондами подотчетными лицами, учредителями, прочими дебиторами и кредиторами. Проверку расчетов по соответствующим счетам начинают с ознакомления и анализа материалов инвентаризации расчетов. При аудите счета 60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками» проверяется наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления. При наличии дебиторской задолженности необходимо установить дату ее возникновения и причину образования. Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" используется на предприятиях, в учетной политике которых для определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) применяется способ по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов. Проверяется, как оформлены договоры поставки продукции (условия оплаты), выясняется реальная задолженность покупателей, как ведется аналитический учет по покупателям. При аудите расчетов по полученным авансам необходимо

проверить обоснованность получения авансов, правильность ведения учета по счету 60.2 "Расчеты по авансам полученным".

Расчеты по исчислению налогов и их перечислению в бюджет отражаются на счете 68 "Расчеты с бюджетом". При проверке данных расчетов аудитор должен установить, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом. По каждому налогу необходимо определить правильность: исчисления налогооблагаемой базы; применения ставок налогов и платежей; расчетов сумм налогов; применения льгот при расчете и уплате налогов; полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет; составления бухгалтерских записей по начислению и уплате налогов и платежей; составления и своевременности представления в инспекцию налогового комитета отчетности; ведения аналитического и синтетического учета по счету 68. Аналогично проверяются расчеты по внебюджетным платежам и расчетам с фондом социальной защиты населения.

5. Проверка правильности отражения в балансе источников собственных средств.

Уставный капитал отражается на счете 80 "Уставный капитал", на котором учитываются только состояние и движение уставного капитала предприятия. При проверке следует иметь в виду, что величина уставного капитала соответствует размеру, зарегистрированному в учредительных документах как совокупность вкладов учредителей. Полнота внесения вкладов контролируется путем сопоставления его размера (кредит счета 80 «Уставной капитал») с величиной задолженности по счету 75 «Расчеты с учредителями».[[23]](#footnote-23)

Резервный фонд учитывается на счете 82. При проверке обращается внимание на целевое расходование средств. В части фондов необходимо проверить законность создания фондов специального назначения и правильность их использования.

6. Проверка правильности отражения в балансе полученных кредитов и займов.[[24]](#footnote-24)

Вопросы, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами. При проверке аудитор должен обратить внимание на следующие моменты: использовался ли кредит по назначению или нет; как погашалась задолженность по кредиту и оплачивались ли проценты за пользование кредитом; правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи» , 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Таким образом, при проверке состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетности аудитор обязан проверить:[[25]](#footnote-25)

* правильность организации бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с планом счетов и инструкцией по его применению;
* укомплектован ли штат бухгалтерии квалифицированными специалистами;
* наличие инструкций по выполнению служебных обязанностей;
* выполнены ли предложения и указания по результатам предыдущих проверок состояния бухгалтерского учета и отчетности;
* обеспечивается ли главным бухгалтером и работниками бухгалтерии предварительный и текущий контроль за законностью совершаемых хозяйственных операций, правильным и рациональным расходованием материальных и финансовых ресурсов, сохранностью собственности;
* своевременность составления и качество оформления первичных документов, наличие в них необходимых реквизитов, подписей лиц, ответственных за совершение операции;
* правильность применения журналов-ордеров, типовых программ автоматизации бухгалтерского учета. Обращается внимание на документальную обоснованность произведенных записей, наличие исправлений записей и итоговых данных в журналах-ордерах, накопительно-группировочных ведомостях, Главной книге и других учетных регистрах;
* подписаны ли главным бухгалтером и исполнителем журналы-ордера, ведомости и другие учетные регистры, а также внесенные в них исправления, если таковые имеются. Достоверность бухгалтерских записей в регистрах аналитического и синтетического учета необходимо проверить путем их сверки с оправдательными документами и расчетами, а правильность итоговых сумм — путем контрольного подсчета учетных данных по вертикали и горизонтали и сопоставление этих сумм с записями в журналах-ордерах, Главной книге;
* соблюдаются ли типовые бухгалтерские записи, предусмотренные планом счетов и инструкцией по его применению;
* взаимная согласованность оборотов и сальдо по счетам аналитического учета с данными Главной книги, баланса и других отчетных форм;
* подтверждается ли реальность учетных и отчетных данных по счетам инвентаризационными описями, сличительными ведомостями и протоколами инвентаризационных комиссий, утвержденными в установленном порядке;
* обеспечивается ли своевременное и качественное составление оборотных ведомостей по движению товаров и материалов, готовой продукции, начислению оплаты труда;
* не допускались ли приписки и искажения отчетных данных, особенно по выполнению плана выпуска продукции, финансовым результатам и рентабельности;
* правильность и достоверность сводных бухгалтерских отчетов, своевременность их представления;
* докладывает ли главный бухгалтер о результатах анализа квартальной и годовой отчетности руководителю предприятия для принятия мер к улучшению работы;
* состояние хранения бухгалтерских документов, имеется ли специальное помещение для архива, составлены ли описи документов и определены ли работники, ответственные за их сохранность.

Бухгалтерский учет в современных условиях - это система, включающая три подсистемы: финансовый учет, управленческий учет и бухгалтерскую отчетность.[[26]](#footnote-26)

В целом система бухгалтерского учета обеспечивает учетной информацией нужды управления в широком плане, т.е. и внешних пользователей информации, и внутренних.

2.2 Основные принципы проведения аудита системы внутреннего контроля

Анализ аудитором текущих средств внутреннего контроля производится путем исследования данных из нескольких источников, как прошлых, так и настоящих. Аудитор должен проанализировать рабочие документы по предыдущей аудиторской проверке, запросить дополнительную информацию у персонала клиента и внутренних аудиторов, изучить руководства по процедурам и пронаблюдать деятельность компании. Аудитор должен принимать во внимание, что структура средств внутреннего контроля предыдущих периодов может не соответствовать требованиям текущего периода.

4. Документирование полученного понимания.

Аудитор должен задокументировать свое понимание средств внутреннего контроля. Это может быть сделано путем подготовки блок-схем, заполненных анкет, подготовленных описаний и древ-решений. Такие формы документирования доказывают, что достаточное понимание и оценка системы внутреннего контроля были фактически осуществлены.

1. Блок-схемы.

Блок-схемы представляют собой символические диаграммы, отражающие последовательный процесс системы управления, обработки и документирования. Это может оказать существенную помощь для понимания и оценки системы внутреннего контроля.

Блок-схемы могут использоваться аудитором двумя путями:

- во-первых, они составляются, чтобы оценить систему внутреннего контроля;

- во-вторых, составленные в электронном виде, используемые как средства документирования при программировании, весьма полезны аудитору для оценки системы внутреннего контроля в автоматизированной учетной среде.

Блок-схемы, используемые для оценки системы.

Соответствующая схема показывает происхождение каждого документа в системе, его последующую обработку и конечное месторасположение. Помимо этого схемы полезны для аудитора при оценке системы внутреннего контроля, так как они документируют все шаги в процессе и используемой практике. Использование стандартных символов в схемах облегчает их понимание.

Электронные блок-схемы, используемые в качестве документации.

Электронные схемы первоначально создаются для документирования логики и существующих потоков электронной информации. Аудитор может использовать такие схемы для оценки как работы программы, так и средств внутреннего контроля, относящихся к функции обработки данных в общем.

Для подготовки блок-схем следует:

- составить схему документооборота и информационных потоков;

- начинать с верхней части страницы и двигаться сверху вниз слева направо;

- использовать описание для лучшего понимания пользователем;

- избегать разделяющих линий, если это возможно. Использовать ссылки на другие страницы и стрелки, по необходимости;

- прочитать заново схему с точки зрения читателя и устранить неопределенности.

2. Анкеты по системе внутреннего контроля.

Анкета обычно содержит вопросы, которые предполагают ответы "да" или "нет". Отрицательные ответы направлены на заострение внимания на возможные недостатки системы внутреннего контроля. По отрицательным ответам необходимо написать объяснение. Анкеты также имеют дополнительное пространство, для того чтобы опрашиваемый сотрудник мог поместить туда свои пояснения.

Вопросы должны быть ориентированы на конкретные средства внутреннего контроля, отвечающие за определенный элемент, счет или процесс. Они должны относиться к каждой процедуре уместного средства.

3. Описания.

Описания являются письменной версией блок-схемы. Здесь аудитор описывает то, как он представляет себе систему внутреннего контроля. Изложение фактов производится в последовательности происхождения событий по определенной операции.

Блок-схемы подходят для документирования более сложных структур контроля, а письменное изложение фактов - для менее сложных.

4. Таблица или древа решений.

Древо решений является графической иллюстрацией, которая показывает логику операции или процесса. Здесь в основном используются вопросы, на которые должны следовать ответы "да" или "нет", которые направляют пользователя к следующему уместному вопросу. Таблицы являются графической иллюстрацией, которая показывает логическую связь компонентов системы в табличной форме.

При помощи двух методов аудитор документирует понимание процесса:

1. Определение.

Оценка риска контроля - процесс определения того, насколько эффективны средства внутреннего контроля при предупреждении или выявлении существенных искажений в финансовой отчетности.[[27]](#footnote-27)

2. Взаимосвязь между средствами контроля и утверждениями.

Средства контроля могут иметь немалый эффект по многим утверждениям или могут влиять только на одно или несколько утверждений.

Средства контроля могут прямо либо косвенно относиться к утверждениям. Напрямую связанные средства контроля более эффективны (и поэтому аудитор может оценить риск контроля ниже максимального).

3. Стратегия аудита утверждений.

Аудитор может принять одну или несколько различных стратегий аудита утверждений:

1. Оценка риска контроля как максимальная (или немного ниже); аудитор планирует применить в основном подход проверки по существу. В этом случае средства контроля не тестируются, так как аудитор не намерен на них полагаться.

Оценка риска контроля на максимальном уровне говорит о том, что процедура контроля:

- неуместна либо неэффективна;

- соотношение затраты - выгоды мешает проведению тестирования;

- неэффективна для тестирования средства контроля;

- слабо разработанное средство контроля.

2. Оценка риска контроля ниже максимального означает, что аудитор намерен полагаться на подобные средства внутреннего контроля.

Оценка риска ниже максимального уровня затрагивает:

- идентификацию определенных уместных средств контроля, которые, скорее всего, обнаружат и устранят существенные искажения;

- проведение тестирования данных средств контроля;

- заключение по оцененному уровню риска контроля.

3. Влияние стратегии.

Какая бы стратегия ни была выбрана, она влияет или определяет:

- степень понимания системы внутреннего контроля, которую аудитор должен достичь;

- природу, степень, время для выполнения процедур для получения такого понимания;

- документирование выводов относительно оцененного уровня риска контроля;

- природу, время и степень проведения процедур по существу, которые должны быть осуществлены.

4. Основные признаки надежной системы внутреннего контроля.[[28]](#footnote-28)

О надежности системы внутреннего контроля свидетельствуют:

1) нумерация документов.

Нумерация документов позволяет убедиться в том, что:

- все операции отражены в учете (полнота);

- все операции отражены в учете только один раз (существование);

2) разрешение на проведение операции.

Разрешение должно осуществляться до передачи ресурсов (существование);

3) независимые проверки.

Независимые проверки включают в себя проверку работы, выполненной другими лицами (оценка):

- сверку банковских выписок;

- сравнение субсчетов с синтетическими счетами главной книги;

- сравнение данных проведенной инвентаризации с данными бухгалтерского учета;

4) документирование.

Документирование предоставляет доказательства по совершенным операциям, а также является основой для определения ответственности за исполнение и отражение операций (существование и оценка);

5) распределение обязанностей.

Распределение обязанностей дает уверенность в том, что отдельные лица не выполняют несовместимых с их работой служебных обязанностей. Служебные обязанности считаются несовместимыми с точки зрения контроля, когда, например, определенное лицо имеет возможность украсть актив и в то же время скрыть эту кражу (существование и происхождение).

Служебные обязанности должны быть распределены таким образом, чтобы работа одного лица одновременно контролировалась работой другого лица. В целом наделение различных работников обязанностями по проведению операций, их отражение на счетах бухгалтерского учета, ведение регистров по учету соответствующих активов служат для достижения указанной цели (существование и происхождение);

6) анализ и проверка работы.

Анализ и проверка похожи на аудиторские аналитические процедуры. Они также могут включать в себя нефинансовые данные. Например, отчеты по продажам, отчеты по дебиторской задолженности и т.д. могут быть также использованы для анализа работы и нахождения ошибок. Такие проверки могут включать в себя анализ фактических показателей и сравнение их с ожидаемыми показателями (прогнозными или предполагаемыми) или сравнение фактических показателей с показателями за предыдущие периоды, что предполагает использование нефинансовой информации. Например, руководство спортивной команды может использовать данные по посещению соревнований для оценки правильности информации о продаже билетов;

7) физические средства контроля.

Физические средства контроля предполагают применение охранных устройств и средств, а также ограничение доступа к запрещенным участкам с использованием определенных средств и компьютерных программ.

2.3 Понятие уровня существенности, взаимосвязь уровня существенности

и аудиторского риска

Существенность (применительно к установлению достоверной бухгалтерской отчетности) - это вероятность того, что применяемые аудиторские и иные, в том числе юридические, экспертные и т.д., процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.[[29]](#footnote-29)

Величина существенности С может быть выражена соотношением (1):

0 <= С <= 1. (1)

где С – величина существенности

Следует помнить, что эта величина (С) 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 же составляющая существенности выражается через определение уровня существенности.

Под уровнем существенности понимается то 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 экономические решения.[[30]](#footnote-30)

Так определяется уровень существенности в российском Правиле (стандарте) аудиторской деятельности "Существенность и аудиторский риск".

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, далее называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

* изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;
* изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;
* изменение аудиторской специализации аудиторской организации;
* значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту (их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности);
* смена руководства аудиторской организации.

Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.

Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего года и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускаются как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

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

Аудитор в случае обстоятельств, которые станут известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое его значение, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

Для оценки существенности аудитор должен иметь представление о возможных пользователях информации и возможных решениях, которые могут приниматься на ее основе, с тем чтобы определить соотношение неправильности отчета и принятия этих решений. Суждение аудитора о существенности достаточно субъективно и требует от него высокого профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, а также особенностей экономической и социальной среды.

Понятия существенности и риска используются в качестве основы методологии и инструмента планирования аудита.

Существуют два основных метода оценки уровня существенности и аудиторского риска:[[31]](#footnote-31)

* оценочный;
* расчетный.

Оценочный метод заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют уровень существенности и аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, средний и низкий.

Расчетный метод предполагает количественный расчет величины уровня существенности и аудиторского риска. Указанные методы аудиторы используют в планировании аудита.

Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности и приемлемый аудиторский риск:

* на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;
* в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;
* на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

Порядок определения уровня существенности.

Аудитор должен иметь в виду, что отдельные, отмеченные им искажения сами по себе могут не иметь существенного характера, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) могут иметь существенный характер. Возможны несколько случаев:

1. Аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях, если одновременно:

* отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности;
* качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными.

2. Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

* отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности;
* отмеченные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

3. Используя свое профессиональное суждение, аудитор обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение, если выполняется одно из следующих условий:

* отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности;
* имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения однозначно не могут быть признаны существенными.

Для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации сделать в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. Если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

В заключение необходимо отметить, что основная задача в области исследований внутреннего контроля в организации состоит в разработке типовых программ развития и совершенствования системы внутреннего контроля. Данные программы должны быть многочисленными и разнообразными. Их следует разрабатывать с учетом различных начальных условий и возможностей организаций, тенденций развития экономики страны в целом и действующих механизмов ее функционирования, сложившихся национальных и местных традиций, менталитета персонала.

Таким образом можно сделать вывод, что аудит системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета есть механизм, посредством которого собственники, совет директоров, исполнительное руководство компании получают разумную степень уверенности в том, что компания достигнет поставленных целей наиболее эффективным образом.

Глава 3 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля при проведении аудиторской проверки организации (на примере ООО «Баренц ресурс»)

3.1 Организационно – экономическая характеристика ООО «Баренц ресурс»

ООО «Баренц ресурс» основано в 2004 году. Юридический адрес предприятия: Россия, г. Мурманск, ул. Достоевского, дом 18, офис 2.

Основной вид деятельности:

- оптовая торговля запасными частями и оснасткой, используемыми при производстве судоремонтных работ.

Организационно-правовая форма: общество с ограниченной ответственностью. Форма собственности: смешанная российская собственность (без иностранного участия). Предприятие учреждено решением участника № 1 от 05.12.2004 г.

ООО «Баренц ресурс» возглавляет директор, назначаемый на должность и освобождаемый от нее приказом генерального директора.

|  |
| --- |
| Генеральный директор |

|  |
| --- |
| Директор |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Главный бухгалтер |  | Начальник отдела снабжения |  | Экономист по финансовой работе |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Бухгалтерия |  | Отдел снабжения |  | Отдел маркетинга |

Рисунок 2 – Организационная структура предприятия ООО «Баренц – ресурс»

Уставный капитал общества учрежден в размере десяти тысяч рублей.

В государственный реестр Российской Федерации монополистов не включено.

Сфера деятельности: ООО «Баренц ресурс» осуществляет оказание высокотехнологичных услуг производственно-технического назначения в сферах деятельности человека, связанных с морем. Данное предприятие конкурентоспособно в техническом обслуживании, снабжении машиностроительной продукцией рыболовного флота, морского флота и флота нефтегазовой промышленности.

Бухгалтерию на предприятии возглавляет главный бухгалтер. В штате бухгалтерии три бухгалтера.

Разработаны должностные инструкции, где подробно описаны задачи, функции, обязанности и права работников бухгалтерии, а также указаны квалификационные требования, предъявляемые работникам.

На предприятии осуществляется подписка на следующие периодические издания: журнал «Главбух», газета «Экономика и жизнь», установлена справочно-правовая система «Консультант Плюс».

Компьютерная среда операций по учёту и расчетам: все работники обеспечены АРМ.

Финансовое состояние предприятия – это экономическая категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования к саморазвитию на фиксированный момент времени. Оно может быть устойчивым, неустойчивым (предкризисным) и кризисным.

Финансовое состояние предприятия, его устойчивость и стабильность зависят от результатов производственной, коммерческой и финансовой деятельности. Если планы успешно выполняются, то это благотворно влияет на финансовое положение предприятия.

Главная цель финансовой деятельности сводится к стратегической задаче увеличения активов предприятия. Для этого оно должно постоянно поддерживать платежеспособность и рентабельность, а так же оптимальную структуру актива и пассива баланса.

Источником информации для анализа финансового состояния являются: бухгалтерский баланс (форма № 1) (Приложение А,В) отчет о прибылях и убытках (форма № 2) (Приложение Б,Г) и другие формы бухгалтерской финансовой отчетности.

ООО «Баренц ресурс» как субъект малого предпринимательства, не обязано проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, и не представляет в составе годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств (формы N 3, 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) и пояснительную записку.

Для выявления общей картины изменения финансового состояния весьма важны показатели структурной динамики баланса. Сопоставляя структуру изменений в активе и пассиве, можно сделать вывод о том, из каких источников был приток новых средств и в какие активы эти средства вложены. Для общей оценки финансового состояния предприятия следует сгруппировать статьи баланса по признаку ликвидности (статьи актива) и срочности обязательств (статьи пассива). На основе агрегированного баланса анализируется структура имущества.

Таблица 1.3 - Агрегированный баланс ООО «Баренц – ресурс»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Статья | Идентификатор | На начало периода  01.01.2007 | На конец периода  31.12.08 |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Актив |  |  |  |
| 1. Оборотные активы |  |  |  |
| Денежные средства и их эквиваленты (стр.250+стр.260) | ДС | 3780 | 2781 |
| Расчеты с дебиторами (стр.230+стр.240) | ДБ | 16918 | 21102 |
| Запасы и затраты (стр.210) | ЗЗ | 255 | 2599 |
| Прочие оборотные активы (стр.270) | ПА | 0 | 0 |
| Итого по разд. 1 | ТА | 20953 | 26482 |
| 2. Внеоборотные активы |  |  |  |
| Основные средства (стр.120) | ОС | 14 | 108 |
| Долгосрочные финансовые вложения (стр. 140) | ДВ | 0 | 125 |
| Прочие внеоборотные активы (стр.110+стр.130+стр.135+стр.145+стр.150) | ПВ | 0 | 25 |
| Итого по разд.2 | ВА | 14 | 258 |
| Всего активов | БА | 20967 | 26740 |
| Пассив |  |  |  |
| 1. Заемный капитал |  |  |  |
| Краткосрочные пассивы (стр. 690) | КП | 20807 | 26235 |
| Долгосрочные пассивы (стр.590) | ДП | 0 | 0 |
| Итого по разд. 1 | ЗК | 20807 | 26235 |
| 2. Реальный собственный капитал |  |  |  |
| Уставный капитал (стр.410) | УК | 10 | 10 |
| Добавочный капитал (стр. 420) |  | 0 | 0 |
| Резервный капитал (стр. 430) | ФР | 0 | 0 |
| Доходы будущих периодов (стр. 640) |  | 0 | 0 |
| Нераспределенная прибыль (стр. 470) |  | 150 | 495 |
| Итого по разделу 2. | СК | 160 | 505 |
| Всего источников | БП | 20967 | 26740 |

Из таблицы 1.3. видно, что сумма финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении предприятия, увеличилась конец 2008 года на 5 773 тыс. руб. или на 27,53 %.

Следующей аналитической процедурой является вертикальный анализ, т.е. иное представление отчетной формы, в частности баланса, в виде относительных показателей.

Таблица 1.4 - Структурное представление уплотненного баланса-нетто

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья | На начало периода  01.01.07 | % к валюте баланса, | На конец периода  31.12.08 | % к валюте баланса | Изменение,% | Изменение  +/- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Актив |  |  |  |  |  |  |
| 1. Внеоборотные активы |  |  |  |  |  |  |
| Основные средства (стр. 120) | 14 | 0,07 | 108 | 0,4 | 0,33 | 94 |
| Долгосрочные финансовые вложения (стр. 140) | 0 | 0 | 125 | 0,47 | 0,47 | 125 |
| Прочие внеоборотные активы (стр.110+стр.130+стр.135+стр.145+стр.150) | 0 | 0 | 25 | 0,09 | 0,09 | 25 |
| Итого по разделу 1. | 14 | 0,07 | 258 | 0,96 | 0,89 | 244 |
| 2. Оборотные активы |  |  |  |  |  |  |
| Запасы и затраты (стр.210) | 255 | 1,22 | 2599 | 9,72 | 8,5 | 2344 |
| Расчеты с дебиторами (стр.230+стр.240) | 16918 | 80,69 | 21102 | 78,92 | -1,77 | 4184 |
| Денежные средства и их эквиваленты (стр.250+стр.260) | 3780 | 18,03 | 2781 | 10,4 | -7,63 | -999 |
| Прочие оборотные активы (стр.270) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Итого по разделу 2. | 20953 | 99,93 | 26482 | 99,04 | -0,53 | 5529 |
| Всего активов | 20967 | 100 | 26740 | 100 |  | 5773 |
| Пассив |  |  |  |  |  |  |
| 1. Собственный капитал |  |  |  |  |  |  |
| Уставный капитал (стр.410) | 10 | 0,05 | 10 | 0,04 | -0,01 | 0 |
| Добавочный капитал (стр.420) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Резервный капитал (стр. 430) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Доходы будущих периодов (стр.640) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток):стр.470 | 150 | 0,72 | 495 | 1,85 | 1,13 | 345 |
| фонды и резервы (нетто): стр.490 - 410 - 465 -470+640+650 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Итого по разделу 1. | 160 | 0,76 | 505 | 1,89 | 1,13 | 345 |
| 2. Заемный капитал |  |  |  |  |  |  |
| Долгосрочные пассивы (стр.590) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Краткосрочные пассивы (стр.690-стр.640) | 20807 | 99,24 | 26235 | 98,11 | -1,13 | 5428 |
| Итого по разделу 2. | 20807 | 99,24 | 26235 | 98,11 | -1,13 | 5428 |
| Всего источников | 20967 | 100 | 26740 | 100 |  | 5773 |

Как видно по данным таблицы 1.4. наибольший удельный вес, как на начало так и на конец года занимают оборотные активы 99,93% и 99,04%. соответственно. Увеличение запасов на 8,5% свидетельствует о затоваривании. Уменьшение денежных средств на 7,63% так же является нерациональным изменением. Наибольший удельный вес в источниках формирования имущества занимает заемный капитал, доля которого 99,24 и 98,11% соответственно на начало и конец года. Положительной динамикой является увеличение нераспределенной прибыли на 230% (или на 345 тыс. руб.) доля статьи в валюте баланса увеличилась на 1,13% и составила 1,85%

Финансовое состояние можно оценить с точки зрения краткосрочной и долгосрочной перспективы. В первом случае критерии оценки - ликвидность и платежеспособность, т.е. способность своевременно и в полном объеме производить расчеты по краткосрочным обязательствам (расчеты с работниками - по оплате труда; с поставщиками - за полученные товарно-материальные ценности и оказанные услуги; с банком по ссудам и т.п.).

Таблица 1.5 - Анализ ликвидности предприятия ООО «Баренц - ресурс»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Расчетные коэффициенты | Норматив | Начало периода  01.01.07 | Конец периода  31.12.08 | Абсолютное отклонение |
| Коэффициент текущей ликвидности (Ктл) | 2÷3,5 | 1,008 | 1,009 | 0,001 |
| Коэффициент быстрой ликвидности (Кбл) | ≥0,7 | 0,99 | 0,91 | -0,08 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности (Кал) | 0,2-0,4 | 0,18 | 0,11 | -0,07 |

Коэффициент текущей ликвидности, как на начало года, так и на конец ниже рекомендуемого значения. На конец года значение коэффициента составляет 1,009 т.е. конвертируя все оборотные активы в денежные средства предприятия можно погасить 100% текущих обязательств, но у него не останется ресурсов для дальнейшей деятельности.

Коэффициент быстрой ликвидности уменьшился на 0,08. Уменьшение коэффициента вызвано уменьшением остатка денежных средств и увеличением краткосрочных обязательств. Для его повышения необходимо пополнять реальный собственный капитал предприятия и обоснованно сдерживать рост внеоборотных активов и долгосрочной дебиторской задолженности.

Коэффициент абсолютной ликвидности уменьшился на 0,07, что свидетельствует об ухудшении ликвидности организации. Такое снижение вызвано уменьшением денежных средств на расчетном счете. Предприятие, используя только абсолютно ликвидные активы (т.е. денежные средства) может погасить на конец 2008г. только 11% своих текущих обязательств.

Таблица 1.6 - Коэффициенты финансовой устойчивости

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Идентификатор | Формула расчета | Начало периода  01.01.07 | Конец периода  31.12.08 | Отклонение |
| Коэффициент концентрации собственного капитала | Ккс | Ккс=СК/БП | 0,008 | 0,019 | 0,011 |
| Коэффициент концентрации заемного капитала | Ккз | Ккз=ЗК/БП | 0,992 | 0,981 | - 0,011 |
| Коэффициент финансовой зависимости | Кфз | Кфз=БП/СК | 131,044 | 52,95 | -78,094 |
| Коэффициент маневренности собственного капитала | Км | Км=СОС/СК | 0,913 | 0,489 | -0,424 |
| Коэффициент структуры долгосрочных вложений | Ксв | Ксв=ДП/ВА | 0 | 0 | 0 |
| Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств | Кдп | Кдп=ДП/(СК+ДП) | 0 | 0 | 0 |
| Коэффициент структуры заемного капитала | Ксп | Ксп=ДП/ЗК | 0 | 0 | 0 |
| Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала | Кс | Кс=ЗК/СК | 130,044 | 51,95 | -78,094 |

Коэффициент концентрации собственного капитала показывает, какова доля собственных средств общей сумме средств, вложенных в предприятие. Чем выше значение этого коэффициента, тем устойчивей, стабильней и независимее от внешних кредиторов предприятие. В нашем случае на конец 2008 года доля собственного капитала составляет 1,9 %.

Коэффициент концентрации заемного капитала показывает, какова доля заемных средств общей сумме средств, вложенных в предприятие. На конец 2008 года составляет 98,1%

Коэффициент финансовой зависимости – обратный коэффициенту концентрации собственного капитала. Снижение этого показателя в динамике означает уменьшение доли заемных средств в финансировании предприятия.

На конец 2008 года составляет Кфз=52,95.

По коэффициенту маневренности собственного капитала можно судить, какая его часть используется для финансирования текущей деятельности, т.е. вложена в оборотные средства, а какая – капитализирована. Значение этого показателя может ощутимо варьироваться в зависимости от отраслевой принадлежности предприятия. На конец 2008 года составляет Км=0,489

Коэффициент структуры долгосрочных вложений показывает, какая часть внеоборотных активов (раздел 1 актива баланса) профинансирована за счет долгосрочных заемных средств. При этом предполагается, что долгосрочные пассивы как источники средств используются в полном объеме для расширения материально-технической базы предприятия, что не всегда соответствуют действительности.

Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств характеризует долю долгосрочных кредитов и займов, привлеченных для финансирования деятельности предприятия наряду с собственными средствами, в общем капитале предприятия, под которым понимается общая величина долгосрочных источников средств. Рост этого показателя в динамике является негативной тенденцией, означая, что предприятие все сильнее и сильнее зависит от внешних инвесторов.

Коэффициент структуры заемного капитала позволяет установить доля долгосрочных пассивов в общей сумме заемных средств. Этот показатель может значительно колебаться в зависимости от состояния кредиторской задолженности, порядок кредитовая текущей производственной деятельности.

Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала дает наиболее общую оценку финансовой устойчивости предприятия. Снижение этого показателя в динамике свидетельствует об уменьшении зависимости предприятия от заемного капитала, т.е. о некотором увеличении финансовой устойчивости.

Таблица 1.7 - Анализ образования и использования прибыли

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 г. | 2008 г. | Отклонение | Отклонение, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Выручка от реализации (стр.010) продукции без НДС | 39964 | 23755 | - 16209 | - 40,56 |
| Затраты на производство продукции (себестоимость) (стр.020+030+040) | 39691 | 23372 | - 16319 | - 41,12 |
| Результат от продаж (стр.050) | 273 | 383 | 110 | 40,29 |
| Прочие доходы и расходы (стр.060- 070+090-100) | 25 | -149 | -174 |  |
| Прибыль до налогообложения (стр.140) | 298 | 234 | -64 | -21,48 |
| Платежи в бюджет (стр.180) | 72 | 115 | 43 | 59,72 |
| Чрезвычайные доходы и расходы (стр.170) | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Чистая прибыль (стр.190) | 226 | 119 | -107 | -47,35 |

Затраты на производство реализуемой продукции уменьшились на 41,12 %. Прибыль от продаж увеличились на 110 тыс. руб. Платежи в бюджет увеличились на 60 тыс. руб. и прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия сократилась на 107 тыс. руб.

Чистые активы - это балансовая стоимость имущества организации, уменьшенная на сумму его обязательств. Порядок расчета чистых активов утвержден Приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003 г. N 10н/03-6/пз.

Расчет величины активов предприятия на 31 декабря 2008 г. В бухгалтерском балансе приведены следующие сведения:

Таблица 1.8 - Внеоборотные активы ООО «Баренц ресурс» на 31.12.08

в тысячах рублей

|  |  |
| --- | --- |
| Нематериальные активы (стр. 110) | 25 |
| Основные средства (стр. 120) | 108 |
| Долгосрочные финансовые вложения (стр. 140, за исключением фактических затрат на выкуп собственных акций у акционеров) | 125 |
| Итого внеоборотных активов | 258 |

Таблица 1.9 - Оборотные активы ООО «Баренц ресурс» на 31.12.08

в тысячах рублей

|  |  |
| --- | --- |
| Запасы (стр. 210) | 2599 |
| Дебиторская задолженность (стр. 230 и 240, за исключением задолженности участников по взносам в уставный капитал) | 21102 |
| Денежные средства (стр. 250 и 260, за исключением стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров) | 2781 |
| Итого оборотных активов | 26482 |

Таким образом, активы, принимаемые к расчету, составляют

258 + 26482 = 26 740 тыс. руб.

Таблица 1.10 – Пассив баланса ООО «Баренц ресурс» на 31.12.08

в тысячах рублей

|  |  |
| --- | --- |
| Краткосрочные обязательства по кредитам и займам (стр. 610) | 1990 |
| Кредиторская задолженность (стр. 620) | 24245 |
| Всего пассивов | 2635 |

Чистые активы на 31 декабря 2008 г. cоставляют:

26 740 – 26 235 = 505 тыс. руб.

Анализ ликвидности показал, что предприятие не мо­жет погасить свои краткосрочные обязательства, и не имеет финансовых ресурсов для расшире­ния своей деятельности в будущем. Основными источниками финансовых ресурсов предприятия являются его заемные средства, доля которых на конец 2008 г. незначительно уменьшилась. Большая часть ресурсов вложена в оборотные активы. Размер чистых активов превышает размер уставного капитала. Следовательно, предприятие нарастило чистых активов на 495 тыс. руб. Стоимость чистых активов величина положительная, означающая эффективность финансово-хозяйственной деятельности ООО «Баренц ресурс» и способность организации расплатиться по своим обязательствам.

3.2 Порядок проведения аудита бухгалтерского учета предприятия ООО «Баренц – ресурс»

Проверка состояния бухгалтерского учета ООО «Баренц ресурс» началась с оценки состояния первичного учета. Данные, полученные в процессе этой проверки, служат основой для дальнейшей проверки сводных регистров бухгалтерского учета (журналов-ордеров, оборотно-сальдовых ведомостей, отчетных форм и т.д.). В связи с этим актуальность и необходимость создания эффективной проверки первичного учета не вызывают сомнений.

В условиях компьютерной обработки данных (автоматизированная форма учета) первичный учет - это научно-обоснованная система наблюдения, сбора, регистрации, накопления и первоначальной обработки посредством прикладных компьютерных программ первичных хозяйственных фактов финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Бухгалтерия ООО «Баренц ресурс» ведет компьютерную обработку данных, используя программный продукт «1С:Предприятие» Версия 7.7

Входная учетно-аналитическая информация

Первичные хозяйственные факты,

регистрируемые в бухгалтерском учете

Элементы учетно-аналитической системы - первичный учет

Сбор, регистрация Массив первичной Среда

и накопление учетной информации функционирования

первичных фактов первичного учета

Рисунок 3 - Схематичное представление первичного учета ООО «Баренц ресурс»

В процессе проведения аудита первичного учета в ООО «Баренц ресурс»

во-первых, была проведена юридическая экспертиза состояния первичного учета. Юридическая экспертиза заключается в том, что внутренние нормативные документы, регулирующие организацию и технологию ведения первичного учета, носят официальный характер и не противоречат нормам бухгалтерского и налогового законодательства.

Основным внутренним нормативным документом, устанавливающим правовые основы функционирования учетно-аналитической системы, является учетная политика организации. Помимо учетной политики в организации разработана нормативная база по первичному учету, в которой отражены:

* организационно-правовые основы и технология документооборота;
* формы первичной учетной документации по отдельным участкам бухгалтерского учета, по которым не разработаны унифицированные формы первичной документации Госкомстатом России и иными ведомствами;
* список лиц, имеющих право подписи первичных учетных регистров;
* организацию архивирования бухгалтерских документов.

Применяемая организацией внутренняя нормативная база не содержит расхождений с действующим бухгалтерским и налоговым законодательством.

Оценив результаты предварительной проверки состояния и функционирования подсистемы первичного учета, можно сделать следующий вывод:

* отсутствует необходимость в тестировании первичного учета, так как степень надежности системы бухгалтерского учета высока

3.3 Оценка системы внутреннего контроля ООО «Баренц – ресурс»

Проведена диагностика внутреннего контроля ООО «Баренц ресурс"

в целях предварительной оценки степени надежности.

Таблица 1.11 - Тест проверки состояния внутреннего контроля и учета основных средств ООО «Баренц ресурс"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N  п/п | Содержание вопроса | Варианты ответа | | Уровень оценки |
| да | нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Имеется ли в организации служба внутреннего контроля |  | х | Низкий |
| 2 | Организован ли раздельный синтетический и  аналитический учет в организации | х |  | Средний |
| 3 | Применяются ли типовые формы аналитического учета основных средств | х |  | Высокий |
| 4 | Все ли объекты основных средств отражены  в аналитическом учете | х |  | Высокий |
| 5 | Проводятся ли инвентаризации основных  средств | х |  | Средний |
| 6 | Создается ли для проведения инвентаризации  комиссия | х |  | Средний |
| 7 | Участвуют ли в проведении инвентаризации  представители общественности |  | х | Низкий |
| 8 | Осуществляется ли контроль за основными  средствами со стороны руководства  предприятия |  | х | Низкий |
| 9 | Правильно ли начисляется износ по о/с | х |  | Средний |
| 10 | Все ли объекты распределены по  материально-ответственным лицам |  | х | Низкий |
| 11 | Учитывается ли движение основных средств  при начислении амортизации | х |  | Средний |
| 12 | Применяется ли метод ускоренной амортизации по отдельным объектам основных средств |  | х | Средний |
| 13 | Все ли объекты приняты в расчет при  начислении амортизации | х |  | Высокий |
| 14 | Оформляется ли документально выбытие о/с | х |  | Высокий |
| 15 | Правильно ли исчисляется сумма НДС при  поступлении, реализации и выбытии основных  средств | х |  | Средний |

Анализ данных таблицы 1.11 показывает, что в ООО «Баренц ресурс» средний уровень внутреннего контроля на участке учета основных средств.

Вместе с тем, необходимо отдельно выделять нарушения, допускаемые работниками бухгалтерии в процессе сбора и регистрации; накопления и обработки первичных хозяйственных фактов. Например, при сборе и регистрации первичных хозяйственных фактов бухгалтеры допускают счетные ошибки при фиксации оперативного факта.

Во-вторых, проведена диагностика внутреннего контроля ООО «Баренц ресурс» в целях предварительной оценки степени надежности, которая предполагает изучение, анализ, оценку:

* отношения руководства к необходимости поддержания адекватного внутреннего контроля;
* порядка делегирования полномочий и распределения ответственности;
* порядка авторизации хозяйственных операций на всех уровнях иерархии управления;
* порядка обеспечения сохранности активов и конфиденциальной информации экономического субъекта;
* учетной и налоговой политики экономического субъекта, ее организационно-технических и методологических аспектов;
* организационной структуры бухгалтерии;
* порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности и организации документооборота;
* роли и места средств вычислительной техники в ведении бухгалтерского и налогового учета;
* порядка систематизации данных в регистрах бухгалтерского и налогового учета;
* процесса подготовки бухгалтерской и налоговой отчетности.

Для предварительной оценки эффективности внутреннего контроля используются следующие градации: высокая, средняя, низкая. Оценка сформирована в результате:

* бесед с компетентными работниками фирмы;
* проверки документов;
* наблюдения за применением конкретных мероприятий и процедур;
* аналитических процедур.

Таблица 1.12 - Анкета оценки надежности системы внутреннего контроля ООО «Баренц – ресурс»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| N  п/п | Содержание вопроса | Вариант ответов | | Степень  надежности данного  фактора |
| 1 | 2 | 3 | | 4 |
| 1.1 | Соответствие  организационной  структуры размеру и  характеру  деятельности | Соответствует  Не в полной мере  соответствует  Не соответствует | | Высокая |
| 1.2 | Разделение  обязанностей и  полномочий | Единоличное  руководство  Умеренное  разделение  обязанностей и  полномочий  Широкое разделение обязанностей и  полномочий | | Высокая |
| 1.3 | Отношение  руководства к  системе внутреннего  контроля | Не считает  необходимым  Понимает  необходимость  внутреннего  контроля  Уделяет большое  внимание вопросам, связанным с  внутренним  контролем | | Средняя |
| 1.4 | Наличие  стратегических  целей развития  организации | Отсутствуют  Установлены  частично | | Средняя |
| 1.5 | Понимание  руководством  клиента значения  бухгалтерской  отчетности | Недостаточное  Средняя степень  понимания  Уделяется большое  внимание вопросам, связанным с  бухгалтерской  отчетностью | | Средняя |
| 1.6 | Обращение к  аудиторам за  консультацией по  вопросам  бухгалтерского учета | Случаи обращения  отсутствуют  Случаи обращения  имели место  Широкое  использование  практики  проведения  консультаций | | Низкая |
| 1.7 | Установление  кадровой политики | Не установлена  Частично  установлена  Установлена и  проработана  детально | | Высокая |
| 1.8 | Наличие должностных  инструкций для всего персонала  организации | Не разработаны  Разработаны  частично  Разработаны для  всех должностей и  утверждены  документально | | Высокая |
| 2.1 | Организационная  структура  бухгалтерской службы | Фирма, оказывающая бухгалтерские  услуги  Бухгалтер  Бухгалтерская  служба во главе с  главным  бухгалтером | | Средняя |
| 2.2 | Образование, опыт,  квалификация  персонала  организации,  занятого в учете | Низкий уровень  Средний уровень  Высокий уровень | | Высокая |
| 2.3 | Текучесть кадров,  занятых в учете | Высокая  Умеренная  Низкая | | Высокая |
| 2.4 | Наличие положения  по учетной политике | Не разработано  Разработано | | Высокая |
| 2.5 | Наличие приказа  по учетной политике | Отсутствует  Имеется | | Высокая |
| 2.6 | Соблюдение сроков  утверждения учетной  политики | Соблюдаются  Не соблюдаются | | Высокая |
| 2.7 | Наличие рабочего  плана счетов | Не разработан  Составлен  формально и не  соответствует  особенностям  организации  Разработан и  утвержден  документально | | Высокая |
| 2.8 | Наличие положения о  сроках и порядке  проведения  инвентаризации  активов и  обязательств | Отсутствует  Раскрывает сроки и порядок проведения инвентаризации  в отношении не  всех активов и  обязательств  Содержит в полном  объеме информацию  о сроках и порядке проведения  инвентаризации | | Средняя |
| 2.9 | Наличие графика  документооборота | Отсутствует  Разработан и  утвержден  документально | | Средняя |
| 2.10 | Наличие должностных  инструкций для  персонала,  занятого в учете | Не разработаны  Разработаны и  утверждены  документально | | Низкая |
| 2.11 | Наличие фактов  неправомерного  внесения изменений  в учетную политику | Имеются  Не имеются | | Высокая |
| 2.12 | Соблюдение  последовательности  применения учетной  политики | Не соблюдается  Соблюдается | | Высокая |
| 2.13 | Соответствие  принятых элементов  учетной политики  требованиям  действующего  законодательства,  в частности  Федеральному  закону от 21.11.1996  N 129-ФЗ, ПБУ 1/2008 | Не соответствуют  Ряд позиций не  отвечает  требованиям  действующего  закона  Соответствуют  требованиям законодательства | | Высокая |
| 2.14 | Степень полноты  раскрытия способов  ведения  бухгалтерского  учета, существенно  влияющих на оценку  показателей  бухгалтерской  отчетности | Не раскрыты  Раскрыты не все  способы  Раскрыты | Средняя | |
| 2.15 | Реакция на  изменения  законодательной  базы,  регламентирующей  порядок ведения  бухгалтерского  учета | Изменения не  отслеживаются  Изменения  отслеживаются, и  оперативно  принимаются  необходимые меры | Высокая | |
| 2.16 | Соблюдение и  контроль со  стороны главного  бухгалтера за  обработкой данных,  связанных с  нетипичными  операциями | Не установлен  Установлен | Высокая | |
| 2.17 | Соблюдение графика  подготовки  отчетности | Не соблюдается,  отчетность сдается с опозданием  Соблюдается,  отчетность сдается в установленные  сроки | Высокая | |
| 2.18 | Тождественность  показателей  бухгалтерского  баланса (форма N 1)  и сводных регистров  (оборотно-сальдовая  ведомость) | Не тождественны  Тождественны | Высокая | |
| 2.19 | Организация  договорной работы | Консультационные  услуги юридических фирм. /Наличие юр. отдела | Высокая | |
| 2.20 | Установление мер  защиты от  несанкционированного доступа или  уничтожения  документов, данных  учета, активов | Установлены  Не установлены | Высокая | |
| 3.1 | Наличие положения  по учетной  (налоговой) политике | Не разработано  Разработано | Высокая | |
| 3.2 | Наличие приказа  руководителя по  учетной (налоговой)  политике | Отсутствует  Имеется | Высокая | |
| 3.3 | Ведение налогового  учета | Налоговая база  определяется по  данным  бухгалтерского  учета  Самостоятельная  система | Средняя | |
| 3.4 | Форма регистров  налогового учета | Бумажные  Электронные | Средняя | |
| 3.5 | Соответствие  элементов налоговой  политики требованиям действующего  налогового  законодательства | Не соответствуют  Ряд позиций не  отвечает  требованиям  действующего  законодательства  Соответствуют | Высокая | |
| 3.6 | Полнота раскрытия  основных способов  ведения налогового  учета | Не раскрыты  Раскрыты не все  существенные  способы ведения  налогового учета  Раскрыты | Среднее | |
| 3.7 | Соблюдение  установленных сроков расчетов по налогам  и сборам | Не соблюдаются  Соблюдаются | Высокая | |
| 3.8 | Реакция на  изменения  законодательной  базы,  регламентирующей  порядок ведения  налогового учета | Не отслеживаются  Отслеживаются,  и оперативно  принимаются  необходимые  меры | Высокая | |
| 4.1 | Осуществление мер,  направленных на  ограничение  несанкционированного доступа к активам | Меры не  предпринимаются  Меры  предпринимаются | Высокая | |
| 4.2 | Осуществление мер,  направленных на  ограничение доступа  неуполномоченных лиц к системе  документооборота и  ведения  бухгалтерского учета | Меры не  предпринимаются  Меры  предпринимаются | Высокая | |
| 4.3 | Осуществление  плановых и внезапных инвентаризаций  имущества и  обязательств | Не осуществляются  Осуществляются | Средняя | |
| 4.4 | Внешние сверки  расчетов | Не проводятся  Проводятся один  раз в год  Проводятся раз в  квартал | Высокая | |
| 4.5 | Наличие сплошной  нумерации исходящих  документов | Хаотичная  нумерация  Хронологическая  последовательность документов | Высокая | |
| 4.6 | Наличие  распорядительных  подписей  уполномоченных лиц  на документах | Не имеются  Имеются | Высокая | |

Система внутреннего контроля ООО «Баренц ресурс» имеет среднюю степень надежности.

Тест РД 2п (Приложение 6) используется для оценки одного из аудиторских рисков - так называемого "риска средств контроля". Оценивая этот риск, аудитор определяет, насколько эффективно организована работа бухгалтерии, в какой степени он может на нее положиться и какова вероятность того, что финансовая или налоговая отчетность составлена с ошибками. Естественно, чем выше аудиторский риск, тем больше времени уйдет на проверку, тем дороже она обойдется предприятию и тем более обтекаемым будет аудиторское заключение.

С помощью теста РД 2п произведена оценка риска контроля. Аудиторы используют три степени риска - высокий, средний и низкий. Соответственно, чем ниже риск - тем лучше работает бухгалтерия предприятия .

3.4 Рекомендации по оптимизации системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии

Создание эффективно функционирующей системы внутреннего контроля в российских условиях в общем случае зависит от отношения руководства к внутреннему контролю (т.е. на сколько правильно понимает руководство роль внутреннего контроля в управлении организацией), внешних условий функционирования организации, ее размеров, оргструктуры, масштабов и видов деятельности, количества и региональной неоднородности (разветвленности) месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний, стратегических установок, целей и задач, степени механизации и компьютеризации деятельности, ресурсного обеспечения, уровня компетентности кадрового состава.

Проведя оценку состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля ООО «Баренц ресурс» можно сделать следующие выводы:

* бухгалтерский учет на данном предприятии ведется удовлетворительно;
* оценка надежности системы учета и внутреннего контроля - средняя;
* оценка риска средств контроля – низкая.

Вместе с тем, нельзя не отметить, что руководство компании, где бухгалтерский учет ведется ограниченным числом работников, допускает совмещение обязанностей лица, ведущего бухгалтерский учет, с материальной ответственностью за денежные и материальные ценности, пытается переложить всю ответственность за осуществление внутрихозяйственного контроля на главного бухгалтера.

Это является существенным недостатком так как, чтобы служба внутреннего аудитора приносила пользу предприятию, она должна быть независима. Поэтому, желательно создать на предприятии службу внутреннего аудита.

Желание любого руководителя - досконально знать, что происходит у него на предприятии. Ведь с каждым годом цена ошибки все более и более возрастает. И служба внутреннего аудита в этом слу­чае - хорошее подспорье. Этот отдел по сути - глаза и уши руко­водства.

Задачи, которые решают внутренние аудиторы, весьма разнооб­разны. Помимо проведения проверок, внутренние аудиторы зани­маются консультированием бухгалтеров, проверкой внутренней документации предприятий, оценкой и улучшением эффективно­сти систем бухгалтерского и налогового учета.

Кроме того, внутренний аудит призван наладить контроль над расходами и дисциплиной в отделах. Помимо прочего это означа­ет, что внутренний аудитор должен находить ошибки в бухгал­терском и налоговом учете своей же фирмы.

Внутренние аудиторы призваны выявлять скры­тые резервы для повышения эффективности работы всего пред­приятия.

Предложения по ведению бухгалтерского учета:

1. Осуществить переход с программы «1С:Бухгалтерия 7.7.» на программу «1С:Бухгалтерия 8.0», которая включает в себя широкую, разностороннюю функциональность и позволяет вести в ней бухгалтерский, налоговый и управленческий учет.

Для этого в программе реализовано ведение бухгалтерского учета в соответствии с Законом о бухгалтерском учете, требованиями положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), методическим рекомендациям по ведению бухгалтерского учета.

Наряду с бухгалтерским, в программе реализован налоговый учет по налогу на прибыль, который позволяет вести учет хозяйственных операций, влияющих на формирование налогооблагаемой базы, в оценке, отличной от бухгалтерской, но используемой для целей налогообложения прибыли.

По сути, в программе реализуются два вида учета, которые ведутся параллельно, - бухгалтерский и налоговый. При этом бухгалтерский и налоговый учеты ведутся на основании единых массивов данных о первичных учетных документах и хозяйственных операциях, осуществленных организацией в течение отчетного (налогового) периода. Тем самым исключается нерациональное дублирование информации при ее вводе и хранении.

2. Подключить ООО «Баренц ресурс» к системе представления налоговой и бухгалтерской отчетности в налоговый орган в электронном виде – по телекоммуникационным каналам связи (ЭОКС).

Это позволит организации:

* экономить время, затрачиваемое на сдачу отчетности,
* оперативно обновлять формы отчетности,
* иметь доступ по электронной почте к информации об изменении бюджетных счетов, инструктивным письмам и другим материалам ИФНС,
* исключить возможность представления отчетности не по установленной форме.

При представлении отчетности по каналам связи не требуется одновременного представления ее на бумажных носителях.

3. Установить между ЗАО «БАРЕНЦБАНК» и предприятием систему «Клиент-Банк». Данная система позволит ускорить проведение внутрирегиональных и межрегиональных платежей, осуществляемых ООО «Баренц ресурс» и исключит возможность возникновения ошибок при банковских расчетах.

Заключение

Проведение аудита системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета необходимы для проверки достоверности финансовой отчетности. Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдения ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения. Когда бухгалтерская отчетность подтверждена аудиторами, это повышает степень доверия к ней потенциальных инвесторов. Подтверждение достоверности отчетности независимым аудитором повысит имидж организации в глазах партнеров и упростит взаимоотношения с банками.

Создание эффективно функционирующей системы внутреннего контроля в российских условиях в общем случае зависит от отношения руководства к внутреннему контролю (т.е. на сколько правильно понимает руководство роль внутреннего контроля в управлении организацией), внешних условий функционирования организации, ее размеров, организационной структуры, масштабов и видов деятельности, количества и региональной неоднородности (разветвленности) месторасположения ее обособленных подразделений или дочерних компаний, стратегических установок, целей и задач, степени механизации и компьютеризации деятельности, ресурсного обеспечения, уровня компетентности кадрового состава.

В современных условиях, характеризуемых усилением конкурентных отношений, широкомасштабным распространением новых ресурсо-, энерго- и трудосберегающих технологий, растущей диверсификацией и транснационализацией бизнеса, ростом доли крупных негосударственных организаций корпоративного типа в мировом промышленном производстве и торговле, вовлеченностью крупнейших корпоративных структур во все виды социального управления, возникает необходимость усиления внимания теоретиков и практиков корпоративного управления к вопросам контроля, так как усложнение хозяйственной жизни будет требовать новых подходов к разработке адекватных систем, способных обеспечить конкурентоспособность компаний.

Основная задача в области исследований внутреннего контроля в организации состоит в разработке типовых программ развития и совершенствования системы внутреннего контроля. Данные программы должны быть многочисленными и разнообразными. Их следует разрабатывать с учетом различных начальных условий и возможностей организаций, тенденций развития экономики страны в целом и действующих механизмов ее функционирования, сложившихся национальных и местных традиций, менталитета персонала.

Таким образом, можно сделать вывод, что цели достигнуты и задачи выполнены.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Нормативно-правовые и другие официальные документы

1.1. Гражданский кодекс Российской Федерации //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.2. Налоговый кодекс Российской Федерации //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф

1.3. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобрена Методсоветом по бухучету Минфина России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997// СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.4.О бухгалтерском учете ФЗ от 21.11.1996 № 129-ФЗ//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.5. Об информации, информатизации и защите информации ФЗ от 20.02.1995 N 24-ФЗ//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.6. Об акционерных обществах ФЗ от 26.12.1995 N 208-ФЗ//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.7. Об обществах с ограниченной ответственностью ФЗ от 08.02.1998 N 14-ФЗ

//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.9. План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.10. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные Приказом Минфина России от 28.06.2000 N 60н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.11. ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 N 106н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.12. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте ПБУ 3/2000 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 10 января 2000 г. N 2н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.13. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. N 43н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.14. Учет материально - производственных запасов ПБУ 5/01 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. N 44н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.15. Учет основных средств ПБУ 6/01 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. N 26н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.16. Доходы организации ПБУ 9/99 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. N 32н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.17. Расходы организаций ПБУ 10/99 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. N 33н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.18. Информация по сегментам ПБУ 12/2000 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 27 января 2000 г. N 11н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.19. Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию ПБУ 15/01 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 2 августа 2001 г. N 60н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.20. Информация по прекращаемой деятельности ПБУ 16/02 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. N 66н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.21. Учет расходов по налогу на прибыль ПБУ 18/02 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.22. Учет финансовых вложений ПБУ 19/02 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. N 126н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.23. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 20.07.1998 N 33н //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1.24. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности

Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696,

в ред. Постановлений Правительства РФ от 04.07.2003 N 405, от 07.10.2004 N 532, от 16.04.2005 N 228 //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

2. Специальная литература

2.1. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд. - М., 2005. - 359 с.

2.2. Суворова С.П., Парушина Н.В., Галкина Е.В. Международные стандарты аудита:учеб.пособ. - М.:ИД "ФОРУМ":ИНФА - М, 2007. - 320с. - (Высшее образование).

2.3. Учебник АУДИТ/ Под редакцией д.э.н., пр. В.И. Подольского. – М., Издательство: Экономистъ 2009г. – 543 с.

2.4. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. – Минск, Интерпресссервис, 2005. – 512 с.

2.5. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск, Новое знание, 2005. – 702 с.

2.6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник.- М., ИПБ-БИНФА, 2006. – 720 с.

2.7. Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П., Боро Бухгалтерский учет - Изд. Юнити - Дана 2007г. – 527с.

3. Материалы периодических изданий

3.1. Бархатов, А.П. Программа внутреннего аудита в организации /А.П. Бархатов, Г.А. Епенин// Аудиторские ведомости. – 2007. //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

3.2. Бурцев, В.В. Оценка внутреннего аудита /В.В. Бурцев// Аудит и налогообложение. – 2004. - № 10. – С. 128-137.

3.3. Бурцев, В.В. Как организовать системный контроллинг в организации /В.В. Бурцев// Налоговое планирование. – 2004. - № 3. – С. 23-28.

3.4. Дивинский Б.Д. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля организации // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2007. - №5. //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

3.5. Модеров С. Творческий подход к составлению отчетности /С. Модеров// Консультант. – 2005. - № 15. – С. 88-96.

3.6. Анализ системы внутреннего контроля / Специалисты Horwath МКПЦН// Аудит и налогообложение. – 2004. - № 11. – С. 56-68.

3.8. Ильина, Ю. Проверка состояния первичного учета на предприятии /Ю. Ильина// Аудит и налогообложение. 2005.- № 1. – С. 88-96.

3.9. "Финансовая газета", 2007, N 39 //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

3.10. "Аудиторские ведомости", 2008, N 11//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф.

1. 1 Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П., Боро Бухгалтерский учет - Изд. Юнити-Дана 2007г. – 527с. [↑](#footnote-ref-1)
2. О бухгалтерском учете ФЗ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ [↑](#footnote-ref-2)
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в России утв. Приказом Минфина России от 29.07.98 № 34н [↑](#footnote-ref-3)
4. Бархатов А.П. Программа внутреннего аудита в организации. Аудиторские ведомости. – 2007 //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф. [↑](#footnote-ref-4)
5. Бархатов А.П. Программа внутреннего аудита в организации. Аудиторские ведомости. – 2007 //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф. [↑](#footnote-ref-5)
6. Утверждены Постановлением Правительства РФ от 23.09.02 № 696, в ред. Постановлений Правительства от 26.04.05 № 228 [↑](#footnote-ref-6)
7. 7 ФЗ о бухгалтерском учете от 21.11.96 № 129 ФЗ [↑](#footnote-ref-7)
8. ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 N 106н [↑](#footnote-ref-8)
9. ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 N 106н [↑](#footnote-ref-9)
10. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 утв. Приказом Министерства финансов РФ 06.07.99 № 43 н [↑](#footnote-ref-10)
11. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности: Учебник. 3-е изд. - М., 2005. - 359 с. [↑](#footnote-ref-11)
12. Бархатов А.П. Программа внутреннего аудита в организации. Аудиторские ведомости. – 2007 //СПС КонсультантПлюс: Версия Проф. [↑](#footnote-ref-12)
13. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия. – Минск, Интерпресссервис, 2005. – 512 с. [↑](#footnote-ref-13)
14. Бурцев В.В. Оценка внутреннего аудита. Аудит и налогообложение.-2004.-№10.С. 125 [↑](#footnote-ref-14)
15. Дивидинский Б.Д. Внутренний контроль в организации. Новый вестник. – 2004 - № 11. – С. 117 [↑](#footnote-ref-15)
16. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия.- Минск, 2005.-С65 [↑](#footnote-ref-16)
17. "Аудиторские ведомости", 2008, N 11//СПС КонсультантПлюс: Версия Проф. [↑](#footnote-ref-17)
18. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 утв. Приказом Министерства финансов РФ 06.07.99 № 43 н [↑](#footnote-ref-18)
19. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации утв. Приказом Минфина России от 28.06.00 г. № 60н [↑](#footnote-ref-19)
20. Учет основных средств ПБУ 6/01 утв. Приказом Министерством финансов РФ от 30.0301 № 26н [↑](#footnote-ref-20)
21. Учет нематериальных активов ПБУ 14/2000 утв. Приказом Министерства финансов РФ от 16.10.00 № 91н [↑](#footnote-ref-21)
22. Расходы организации. ПБУ 10/99 утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.99 № 33н [↑](#footnote-ref-22)
23. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации утв. Приказом Минфина России от 28.06.00 г. № 60н [↑](#footnote-ref-23)
24. Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию ПБУ 15/01 утв. Приказом Министерства финансов от 02.08.01 № 60н [↑](#footnote-ref-24)
25. Бабаев Ю.А., Комиссарова И.П., Боро Бухгалтерский учет - Изд. Юнити-Дана 2007г. – 527с. [↑](#footnote-ref-25)
26. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник.- М., ИПБ-БИНФА, 2006. – 27 с. [↑](#footnote-ref-26)
27. Бурцев В.В. Оценка внутреннего аудита. Аудит и налогообложение. - 2004. - № 10. – С. 129 [↑](#footnote-ref-27)
28. БурцевВ.В. Как организовать системный контроллинг в организации. Налоговое планирование.-2004.-№3.-с.26 26 [↑](#footnote-ref-28)
29. Специалисты Horwath МКПЦН. Анализ системы внутреннего контроля. Аудит и налогообложение.-2004.-№11.-С.60 [↑](#footnote-ref-29)
30. Специалисты Horwath МКПЦН. Анализ системы внутреннего контроля. Аудит и налогообложение.-2004.-№11.-С.68 [↑](#footnote-ref-30)
31. Специалисты Horwath МКПЦН. Анализ системы внутреннего контроля. Аудит и налогообложение.-2004.-№11.-С.70 [↑](#footnote-ref-31)