**1. Содержание, предмет, задачи и значение экономического анализа в деятельности предприятия**

Экономический анализ -играет важную роль в повышении экономической эффективности деятельности организаций, в укреплении их финансового состояния. Он представляет собой экономическую науку, которая изучает экономику организаций, их деятельность с точки зрения оценки их работы по выполнению бизнес-планов, оценки их имущественно-финансового состояния и с целью выявления неиспользованных резервов повышения эффективности деятельности организаций.

Предметом экономического анализа -является имущественно-финансовое состояние и текущая хозяйственная деятельность организаций, изучаемая с точки зрения ее соответствия заданиям бизнес-планов и с целью выявления неиспользованных резервов повышения эффективности работы организации.

Содержание экономического анализа — это всестороннее и детальное изучение на основе всех имеющихся источников информации различных аспектов функционирования данной организации, направленное на улучшение её работы путем разработки и внедрения [оптимальных управленческих решений](http://www.grandars.ru/college/ekonomika-firmy/effektivnost-upravlencheskih-resheniy.html), отражающих [резервы](http://www.grandars.ru/college/ekonomika-firmy/rezervy-predpriyatiya.html), выявленные в процессе проведения анализа и пути использования этих резервов.

Экономический анализ подразделяется на внутренний и внешний в зависимости от субъектов анализа, то есть от тех органов, которые его проводят. Наиболее полным и всесторонним является внутренний анализ, проводимый функциональными отделами и службами данной организации. Внешний же анализ, проводимый [налоговыми органами](http://www.grandars.ru/student/nalogi/nalogovye-organy.html),[банками](http://www.grandars.ru/student/bankovskoe-delo/bank.html), дебиторами и кредиторами и другими [организациями](http://www.grandars.ru/college/ekonomika-firmy/organizaciya.html), как правило, ограничивается установлением степени устойчивости финансового состояния анализируемой организации, ее [платежеспособности](http://www.grandars.ru/college/ekonomika-firmy/likvidnost-predpriyatiya.html) и ликвидности как на отчетные даты, так и в перспективе.

Объектами экономического анализа являются имущественно-финансовое положение организации, ее производственная, снабженческо-сбытовая, финансовая деятельность, работа отдельных структурных подразделений организации (цехов, , бригад)..

Принципы экономического анализа:

Научность. Анализ должен соответствовать требованиям экономических законов, использовать достижения науки и техники.

Системный подход. Экономический анализ необходимо проводить с учетом всех закономерностей развивающейся системы, то есть изучать явления в их взаимосвязи и взаимозависимости.

Комплексность. При исследовании необходимо учитывать влияние на хозяйственную деятельность предприятия множества факторов.

Исследование в динамике. В процессе анализа все явления должны рассматриваться в их развитии, что позволяет не только понять их, но и выяснить причины изменений.

Выделение основной цели. Важным моментом в анализе является постановка задачи исследования и выявление наиболее важных причин, сдерживающих производство или мешающих достижению цели.

Конкретность и практическая полезность. Результаты анализа обязательно должны иметь числовое выражение, а причины изменения показателей должны быть конкретными, с указанием мест их возникновения .

Комплексный экономический анализ производственно-финансовой деятельности занимает центральное место в системе управления предприятием. На его основе разрабатываются и обосновываются управленческие решения. Ни одно организационное, техническое и технологическое мероприятие не должно осуществляться до тех пор, пока не обоснована его экономическая целесообразность. Управленческие решения и действия должны быть основаны на точных расчетах, глубоком и всестороннем экономическом анализе. Они должны быть научно обоснованными, мотивированными, оптимальными. Экономический анализ предшествует решениям и действиям, обосновывает их и является основой научного управления производством, обеспечивает его эффективность.

Недооценка роли анализа, ошибки в планах и управленческих действиях в современных условиях приносят чувствительные потери. Напротив, те предприятия, на которых хорошо поставлен анализ, имеют хорошие результаты, высокую экономическую эффективность.

**2. Информационное обеспечение системы управления и экономический анализ**

Значение информационного обеспечения системы управления предприятием трудно переоценить, оно постоянно возрастает. Информация выступает в настоящее время как один из важнейших ресурсов. Ее значимость не меньше, чем у сырьевых, материальных, финансовых, людских ресурсов.

Информация может использоваться многократно.

Информационное обеспечение системы управления предполагает объективную, полную и своевременную информацию, собираемую, обрабатываемую, сохраняемую и распространяемую с помощью современных научных методов и технических средств. Информационное обеспечение системы управления в настоящее время представляет собой объективную необходимость, обусловленную требованиями внешней среды и внутренними изменениями предприятия адекватно реагировать в возникающих ситуациях.

Информационное обеспечение системы управления предполагает наличие своевременной, всеобъемлющей и точной информации, умение ее осмыслить, формулирование необходимых выводов и результативное и эффективное воплощение управленческих решений. Информационное обеспечение является основой управленческих процессов.

Суть информационного обеспечения системы управления составляют данные, уменьшающие неопределенность событий.

Информационное обеспечение системы управления - это интеграционное целое своевременных, всеобъемлющих, необходимых, воспринимаемых и осознаваемых сведений для анализа конкретной ситуации, выработки альтернативных решений, выбора оптимального, наилучшего в данных ограничениях решения, сопровождения и контроля исполнения.

Информационное обеспечение системы управления в современных условиях базируется на использовании вычислительной техники и информационных технологий. Процесс этот многоаспектный.

Вычислительная техника и информационные технологии в системах управления позволяют более экономично и рационально организовать процессы, повышают гибкость и динамичность, расширяют диапазон анализируемых факторов при принятии управленческих решений, позволяют повысить эффективность управления

Достижение в от­расли интегральной электроники, расширение ресурсной воз­можности и функциональной доскональности ПЭВМ создают реальные условия для углубления экономических исследований, позволяют шире использовать оптимизационные методы реше­ния аналитических задач и на их основании принимать опти­мальные управленческие решения

**3.Методы и основные приемы экономического анализа**

Метод экономического анализа представляет собой способ системного, комплексного изучения, измерения и обобщения влияния отдельных факторов на результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, осуществляемый при помощи обработки специальными приемами имеющихся в распоряжении аналитика источников экономической информации.

Наиболее простой деление приемов на две основные категории:

1) Классические приемы экономического анализа;

2) Используемые в экономическом анализе модели, разработанные в рамках других наук.

К первой группе можно отнести: сравнение, балансовый метод, факторный анализ, метод цепных подстановок и абсолютных разниц и т.д. В качестве основных методов заимствованных экономическим анализом из других наук можно выделить статистические и экономико-математические методы. К статистическим методам относятся методы средних и относительных величин, группировки, индексный метод и др. Экономико-математические методы включают: корреляционный анализ, регрессионный анализ, методы оптимизации (симплекс-метод, теория игр и др.) и т.д.

**Сравнение** - наиболее ранний и наиболее распространенный способ. Способ сравнения основан на сопоставлении явлений, посредством которого выявляются их общие черты и различия.. Существует несколько форм сравнения: сравнение с плановыми и нормативными значениями показателей, сравнение фактических данных с данными прошлых лет, сравнение показателей работы исследуемого предприятия с со средними данными по отрасли и с данными лучших предприятий, сравнение результатов деятельности до и после изменения какого-либо фактора с целью определения влияния факторов и подсчета резервов.

Балансовый метод – широко используется в бухгалтерском учете, статистике и планировании.

**Балансовый метод** – Балансовый метод широко используется в бухгалтерском учете, статистике и планировании. На промышленных предприятиях, например, при помощи этого метода анализируется использование рабочего времени, станочного парка и производственного оборудования, движение сырья, полуфабрикатов, готовой продукции и т.д.

**Факторный анализ** – Результаты хозяйственной деятельности любого предприятия складываются под воздействием определенных причин или факторов. Некоторые из них прямо воздействуют на изменение величины, остальные – лишь косвенно.

**Способ цепных подстановок** - Цепные подстановки используется для исчисления влияния отдельных факторов на соответствующий совокупный показатель

**Способ абсолютных разниц** основан на нахождении разности между фактической и базисной величиной частных показателей с последующим определением найденной таким образом величины на изменение обобщающего показателя.

**Методы средних и относительных величин** –анализ абсолютных изменений того или иного показателя сводится к выявлению отклонения его фактической величины от плановой, расчетной и т.д. В отличие от абсолютных относительные показатели отражают изменение того или иного показателя хозяйственной деятельности по отношению к другому (другим) показателям принятым за базу сравнения. Анализ с использованием относительных величин позволяет определить влияние одного из факторов хозяйственной деятельности предприятия на величину результативного показателя в зависимости от изменения другого (других) факторов.

**Метод группировки** -. Она позволяет изучить те или иные экономические явления в их взаимосвязи и взаимозависимости, выявить влияние наиболее существенных факторов, обнаружить те или иные закономерности и тенденции, свойственные этим явлениям и процессам. Группировка предполагает определенную классификацию явлений и процессов, а также причин и факторов их обусловливающих.

**Индексный метод** - Индексный метод основывается на относительных показателях, выражающих отношение фактического уровня изучаемого явления к его уровню в базисном периоде или к уровню аналогичного явления, принятому в качестве базы. Всякий индекс исчисляется сопоставлением соизмеряемой(отчетной) величины с базисной. Индексы, выражающие соотношение непосредственно соизмеряемых величин, называются индивидуальными (простыми).

В качестве наиболее часто используемых при проведении экономического анализа экономико-математических методов можно назвать следующие: метод корреляционно-регрессионного анализа, методы линейного программирования, теорию игр, матричные методы анализа, методы динамического программирования и др.

**4. Экономико-математические методы анализа хозяйственной деятельности, их применение**

Среди способов оптимизации показателей наибольшее применение нашли экономико-математические метод: программирование, теория массового обслуживания, теория игр, исследования операций, экспертных оценок специалистов и др.

Экономико-математические методы используются в анализе для решения задач, связанных с выбором оптимальных вариантов по производственной программе отдельного предприятия, структуре посевных площадей, рационов кормления скота и др. С помощью экономико-математических методов можно решать задачи по наилучшему использованию материальных и трудовых ресурсов.

Использование экономико-математических методов повышает точность экономического анализа, делает его более глубоким, сокращает сроки проведения аналитической работы и повышает его оперативность.

Применение экономико-математических методов в анализе предполагает использование методов элементарной математики, классических методов математического анализа, методов математической статистики, эконометрических методов, методов математического программирования и др.

Методы элементарной математики используются в обычных традиционных экономических расчетах при обосновании потребностей в ресурсах, учете затрат на производство, разработке планов, проектов, при балансовых расчетах и т.д.

Наибольшее распространение из математико-статических методов в экономическом анализе получили методы множественного и парного корреляционного анализа.

Эконометрические методы строятся на синтезе трех областей знаний: экономики, математики и статистики. Основой эконометрических методов является экономическая модель, под которой понимается схематическое представление экономического явления или процесса с помощью научной абстракции, отражения их характерных черт.

Наибольшее распространение в современной экономике получил метод анализа экономики «затраты - выпуск». Это матричные (балансовые) модели, строящиеся по шахматной схеме и позволяющие в наиболее компактной форме представить взаимосвязь затрат и результатов производства. Удобство расчетов и четкость экономической интерпретации - главные особенности матричных моделей. Это важно при создании систем механизированной обработки данных, при планировании производства продукции с использованием ЭВМ.

Экономико-математическое моделирование работы предпри­ятия должно быть основано на анализе его деятельности и, в свою очередь, обогащать этот анализ результатами и выводами, полу­ченными после решения соответствующих задач.

Применение того или иного математического метода в эконо­мическом анализе опирается на методологию экономико-матема­тического моделирования хозяйственных процессов и научно обо­снованную классификацию методов и задач анализа.

По классификационному признаку оптимальности все ЭММ подразделяются на две группы: оптимизационные и неотимизационные. Если метод позволяет искать решение по заданному критерию оптимальности, то этот метод относят в группу оптимизационных методов. В случаях, когда поиск решения ведется без критерия оптимальности, соответствующий метод относят к группе неоптимизационных методов.

По признаку получение точного решения все экономико-мате­матические методы делятся на точные и приближенные. Если ал­горитм метода позволяет получить только единственное решение по заданному критерию оптимальности или без него, то данный метод относят к группе точных методов. В случае, когда при по­иске решения используется стохастическая информация и реше­ние задачи можно получить с любой степенью точности исполь­зуемый метод относят к группе приближенных методов. К группе приближенных методов относят и такие, при применении кото­рых не гарантируется получение единственного решения по за­данному критерию оптимальности.

Таким образом, используя только два признака классифика­ции, все экономико-математические методы делятся на четыре группы:

1) оптимизационные точные методы; методам можно отнести ме­тоды теории оптимальных процессов, некоторые методы матема­тического программирования и методы исследования операции

2) оптимизационные приближенные методы; отнести ме­тоды теории оптимальных процессов, некоторые методы матема­тического программирования и методы исследования операции.

3) неотимизационные точные методы; методы элементарной математики и классические методы математичес­кого анализа, эконометрические методы.

4) неотимизационные приближенные методы. относятся метод статистических испытаний и другие методы математичес­кой статистики

**5.Типология видов экономического анализа**

1. По признаку времени:

- предварительный (прогнозный) анализ. Он проводится до осуществления хозяйственных операций и необходим для обоснования управленческих решений, плановых заданий, а также для прогнозирования будущего, оценки ожидаемого выполнения плана, предупреждения нежелательных результатов;

- последующий (ретроспективный). Проводится после совершения хозяйственных операций и используется для контроля за выполнением плана, выявления неиспользуемых резервов, объективной оценки результатов деятельности предприятия..

Ретроспективный анализ, в свою очередь, делится на:

- оперативный (ситуационный);

- итоговый (заключительный).

Оперативный анализ проводится сразу после совершения хозяйственных операций или изменения ситуации за короткие промежутки времени. Его цель – оперативно выявить недостатки и воздействовать на хозяйственный процессы.

Итоговый (заключительный) анализ проводится за отчетный период. Его ценность в том, что деятельность предприятия изучается комплексно и всесторонне. Этим обеспечивается полная оценка деятельности предприятия по использованию имеющихся возможностей.

2. По пространственному признаку:

- внутрихозяйственный анализ, который изучает деятельность только исследуемого предприятия и его структурных подразделений;

- межхозяйственный анализ, при котором сравниваются результаты деятельности двух или более предприятий.

3. По объектам управления:

- технико-экономический анализ, при котором изучается взаимодействие технических и экономических процессов и устанавливается их влияние на экономические результаты деятельности предприятия;

- финансово-экономический – изучаются финансовые результаты деятельности предприятий, выполнение финансового плана, эффективность использования собственного и заемного капитала, выявляются резервы увеличения суммы прибыли, роста рентабельности, улучшения финансового состояния и платежеспособности предприятия;

- управленческий анализ – проводят все службы предприятия с целью предоставления руководству информации, необходимой для планирования, контроля и принятия управленческих решений;

- социально-экономический. Он изучает взаимосвязь социальных и экономических процессов, а также их влияние друг на друга и на экономические результаты хозяйственной деятельности;

- экономико-статистический – применяется для изучения массовых общественных явлений на разных уровнях управления.

4. По субъектам:

- внутренний, который проводится непосредственно на предприятии для нужд оперативного, краткосрочного и долгосрочного управления производственной, коммерческой и финансовой деятельностью;

-внешний – проводится на основе финансовой и статистической отчетности органами хозяйственного управления, банками, инвесторами, акционерами и т.д.

5. По охвату изучаемого объекта:

- сплошной;

- выборочный.

6. По содержанию:

- полный – деятельность предприятия изучается всесторонне;

- локальный – изучается деятельность отдельно взятого структурного подразделения;

- тематический – изучаются отдельные вопросы.

7. По методике изучения объектов:

- факторный – направлен на выявление величины влияния факторов на прирост и уровень результативных показателей;

- сопоставительный. Он ограничивается сравнением отчетных показателей хозяйственной деятельности с аналогичными данными деятельности других предприятий;

- маржинальный – это метод оценки эффективности управленческих решений на основе взаимосвязи объема продаж, себестоимости, прибыли и деления затрат на постоянные и переменные;

- детерминированный;

- стохастический;

- функционально-стоимостной – базируется на функциях, которые выполняют объекты и ориентирован на оптимальные методы их реализации на всех стадиях жизненного цикла изделия;

- диагностический анализ – представляет собой способ установления характера нарушений нормального хода экономических процессов на основе типичных признаков.

**6 Анализ состояния, структуры и динамики основных средств предприятия**

В практике учета и планирования производства для измерения основных средств используются как денежные, так и натуральные показатели. Натуральные показатели используются для учета отдельных групп основных средств, расчета производственных мощностей, разработки баланса оборудования, оценки степени его использования.

Различают следующие виды стоимостной оценки основных средств:

- первоначальная;

- восстановительная (текущая);

- остаточная.

Каждый вид оценки основных средств имеет свой экономический смысл и соответствующее назначение.

Цель анализа – показать, как при одних и тех же затратах с каждого рубля вложенных средств получить наибольший объем продукции. Следовательно, важное значение имеет вопрос, в каком соотношении между собой должны находиться отдельные группы основных средств.

В качестве исходных данных для анализа состава и структуры основных средств используется форма №5 «Приложения к бухгалтерскому балансу», инвентарные карточки учета объектов основных средств.

Анализ состава и структуры проводят по различным квалификационным признакам.

1) по отраслям – промышленность, строительство, сельское хо­зяйство, торговля и общественное питание и т.

2) по видам (натурально-вещественному составу) – здания (кроме жилых), жилища, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, инвентарь производственный и хозяйственный, скот рабочий, продуктивный и племенной, насаждения многолетние, капитальные вложения на коренное улучшение земель по улучшению земель, капитальные вложения в арендованные объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования;

3) по назначению в производственно-хозяйственной деятельно­сти основные средства бывают – производственные, непроизводственные;

4) по степени использования – в эксплуатации, в запасе (резерве), в ремонте, на консервации, в стадии достройки, дооборудования, рекон­струкции, модернизации и частичной ликвидации;

5) в зависимости от имеющихся прав на объекты основных средств - принадлежащие организации на праве собственности, находящиеся у организации в оперативном управлении и в хозяйственном ведении, полученные организацией в аренду, по договору лизинга;

6) по роли в производственном процессе – активная часть (машины и оборудование), пассивная часть (земельные участки, здания, сооружения);

 7) по степени ликвидности – ликвидные, неликвидные основные средства;

8) по характеру возмещения стоимости – амортизируемые, неамортизируемые ОС.

В процессе анализа необходимо обратить внимание на основные средства, арендованные организацией (в том числе полученные по лизингу), что увеличивает ее производственные возможности и на основные средства, переданные в аренду (в том числе сданные в лизинг), что уменьшает ее производственные возможности. Определяется и анализируется удельный вес данных активов в общей величине основных средств.

Анализ структуры основных средств позволяет оценить их соотношение с точки зрения степени их использования в производственном процессе. От изменения структуры основных средств зависит технологический уровень производства.

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств

Остаток основных средств на конец периода определяют балансовым методом:

ОСк = ОСн + ОСп - ОСв

Экономия основных средств за период определяется:

Эос = ОСк – Осн ∙ Тр,

где Тр – темп роста объема производства (продажи) продукции

Тр = N1 : N0,

где N1 – объем производства (продажи) продукции в отчетном периоде;

N0 – объем производства (продажи) продукции в базисном периоде.

Данный показатель отражает годовую сумму возврата инвестиций в основные средства, влияет на сумму амортизации, относимую на себестоимость продукции, цену товаров, снижает сумму налога на имущество.

**7. Анализ оборачиваемости оборотных средств предприятия.**

Оборотные средства (оборотный капитал, оборотные активы) - совокупность денежных средств, авансируемая для создания оборотных производственных фондов и фондов обращения, обеспечивающих непрерывный кругооборот денежных средств, и возвращающаяся в исходную форму после завершения каждого оборота.

Оборотные производственные фонды - та часть средств производства, которая целиком потребляется в каждом производственном цикле, полностью переносит свою стоимость на готовый продукт и возобновляется после каждого цикла как в натуральной форме, так и по стоимости. В стоимость оборотных производственных фондов входит стоимость как предметов труда (сырье, основные материалы, топливо, вспомогательные материалы, тара, запасные части), так и некоторых средств труда (малоценные и быстроизнашивающиеся предметы со сроком службы не более года или стоимостью не более 100- кратного установленного законодательством РФ минимального размера месячной оплаты труда). Кроме того, в оборотные фонды включаются стоимость незавершенного производства, полуфабрикатов собственного изготовления и расходы будущих периодов.

Фонды обращения - средства предприятий, функционирующие в сфере обращения и вложенные в запасы готовой продукции, товары отгруженные, но неоплаченные, а также средства в расчетах и денежные средства в кассе и на счетах предприятия.

Степень эффективности использования оборотных средств предприятия характеризуют следующие основные показатели: скорость оборота или коэффициент оборачиваемости; время или длительность одного оборота; коэффициент закрепления одного оборота оборотных средств.

Коэффициент оборачиваемости - количество оборотов оборотных средств в течение определенного периода:   
Коб = Qр / Фо.ост.ср.,

где Qр - объем реализованной за данный период продукции, тыс. руб.;

Фо.ост.ср. - средний остаток оборотных средств за рассматриваемый период, млн руб.

В процессе анализа эффективности использования оборотных средств широко используется показатель времени оборота, т. е. длительности одного оборота, измеряемой в днях:

Тоб = Фо.ост.ср. \* Fk/Qр ,

где Fk - количество календарных дней в рассматриваемом периоде.

Коэффициент закрепления оборотных средств в обороте, определяемый суммой оборотных средств, приходящейся на 1 рубль реализованной продукции, рассчитывается как:

Кз.об. = Фо.ост.ср. /Qр.

Анализ эффективности использования оборотных средств дает возможность определить сумму оборотных средств, высвобожденную из оборота (вовлеченную в оборот) благодаря ускорению (замедлению) их оборачиваемости.

Расчет этого показателя производится путем сравнения фактического среднего остатка оборотных средств с условной величиной потребности в них при фактической выручке и ранее сложившейся скорости оборота оборотных средств по следующей формуле:

Фо.высв. = Фоф.ср. - Тоб\*Qр /Fk ,

где Фоф.ср. - фактический средний остаток оборотных средств;

Тоб - продолжительность одного оборота средств в базисном периоде;

Qр - фактический объем реализации продукции;

Fk - продолжительность периода, за который производятся вычисления.

Указанную формулу можно использовать и для поиска временно свободных оборотных средств.

**8. Анализ организационно технического уровня предприятия**

Организационно-технический уровень производства характеризуется степенью совершенства используемых на предприятии средств производства, методов его организации и управления производством. Рост организационно-технического уровня производства предполагает снижение трудоемкости изготовления продукции и более эффективное использование всех его ресурсов.

Анализ организационно-технического уровня производства проводится по следующим направлениям:

• анализ научно-технического уровня производства;

• анализ уровня организации производства и труда;

• анализ организационной структуры и эффективности управления предприятием.

Каждое из направлений, характеризующих организационно-технический уровень производства, отражается системой показателей, выбор которых определяется предприятием исходя из цели анализа. Наиболее широко используемыми показателями научно-технического уровня производства являются показатели прогрессивности и качества продукции, уровня механизации и автоматизации производства, прогрессивности его технической базы и применяемых технологий, уровня технической и энергетической вооруженности труда.

Состояние и степень прогрессивности техники определяют в значительной мере характер и результаты производства и обуславливают возможность совершенствования технологии. Анализ структуры и возрастного состава основных фондов, их прогрессивности и оснащенности труда составляют основу анализа организационно-технического уровня. Содержание показателей технического уровня производства (удельный вес активной части основных фондов, оборудования, прогрессивных групп оборудования, его возрастного состава, физического состояния и движения, вооруженности труда, механизации и автоматизации и т.п.) изложены в дисциплинах специальности, изучавшихся ранее комплексного анализа (в частности, в экономике предприятия и др.).

Анализ уровня организации производства и труда характеризуется показателями уровня концентрации, специализации и кооперирования производства, длительности производственного цикла, непрерывности, равномерности и ритмичности производства, а также показателями уровня организации труда, (коэффициент разделения труда, обоснованности норм, постоянства кадров и уровень квалификации на предприятии и др.).

Третье направление может быть охарактеризовано показателями производственной и организационной структур управления предприятием.

Основное внимание следует уделить сравнению расчетных показателей с их фактическим значением и определить пути улучшения организационно-технического уровня предприятия.

Интегральный показатель, характеризующий организационно-технический уровень производства, может определяться с использованием методов корреляционного факторного анализа как функция от значений выбранных показателей. Фактическое значение показателя можно сопоставлять с неким оптимальным для данных экономических условий показателем и на основе этого прогнозировать развитие производства и финансовое состояние предприятия.

Критерием прогрессивности и эффективности ОТУ является его экономическая целесообразность как в настоящее время, так и в будущем в соответствие со стратегией развития предприятия.

**9. Анализ использования предметов труда на предприятии**

Предметы труда (сырье, материалы, топливная энергия) – это материальные ресурсы, которые при помощи средств труда подвергаются воздействию человеческого труда с целью придания им таких форм и свойств, которые нужны человеку для удовлетворения его как производственных, так и личных потреностей.

Для оценки эффективного использования предметов труда, рассчитываются следующие показатели:

• стоимость использования материалов;

• выход продукции на 1 руб. материалов;

• коэффициент стоимости материалов в общей стоимости предметов труда;

• материалоемкость – доля затрат предметов труда стоимости продукции.

Общую характеристику использования предметов труда можно получить путем анализа показателей материалоотдачи, материалоемкости.

Об эффективности использования труд ресурсов можно судить по показателям:

1) динамика материальных затрат на 1 руб. продукции без учета амортизации.

2) относительной экономии материальных затрат без амортизации.

3) расход важнейших видов ТМЦ (товарных мат ценностей) на 1 руб. продукции в натуральном выражении.

**10. Анализ использования труда и фонда заработной платы на предприятии.**

Эффективность использования трудовых ресурсов выражается в уровне производительности труда. Производительность труда характеризует результатив­ность, плодотворность и эффективность конкретного вида труда.

Важнейшими показателями труда являются выработка и трудоемкость. Выработка – наиболее распространенный и универсальный показатель производительности труда. В свя­зи с тем, что затраты труда могут быть выражены количе­ством отработанных человеко-часов, человеко-дней, средним списочным числом рабочих или работающих, различают по­казатели средней часовой, дневной и годовой выработки на одного рабочего.

В анализе используют как показатели выработки, так и трудоемкости. Анализ производительности труда начинается с расчета показателей выработки в абсолютных величинах. Затем оп­ределяется процент выполнения плана по выработке средней годовой, дневн и час(или темпов роста производи­тельности труда).

В ходе анализа производительности труда по показателю выработки решается ряд задач:

- дается оценка выполнения плана по производительнос­ти труда;

- выявляются факторы и определяется размер влияния их на производительность труда;

- определяются резервы роста производительности тру­да.

Производительность труда исчисляется в расчете на одно­го работающего и рабочего за год по периодам. Затем рассчи­тывается выработка среднедневная и среднечасовая на одного рабочего. Затем определяется выполнение плана выработки в процентах. Анализ производительности труда ведется в относительных величинах, так как они обладают свойством срав­нимости.

На изменение уровня производительности труда оказыва­ют влияние факторы:

-изменения структуры промышленно-производственного персонала;

- изменение уровня выработки одного рабочего.

Для расчета количественного влияния факторов на изме­нение уровня производительности труда используется либо способ цепных подстановок, либо способ абсолютных разниц.

Данные для расчета показателей производительности труд да содержатся в отчете о выполнении плана по труду, унифицированной форме статистической отчетности № П-4.

Анализ использования трудовых ресурсов, рост производительно­сти труда необходимо рассматривать в тесной связи с оплатой труда. С ростом производительности труда создаются реальные предпосылки повышения его оплаты. В свою очередь, повышение уровня оплаты труда способствует росту его мотивации и производительности.

В связи с этим анализ расходования средств на оплату труда имеет исключительно большое значение. В процессе его необходимо осуще­ствлять систематический контроль за использованием фонда заработ­ной платы (ФЗП), выявлять возможности его экономии за счет роста производительности труда.

Приступая к анализу использования ФЗП, в первую очередь не­обходимо рассчитать абсолютное и относительное отклонение его фактической величины от плановой (базовой).

Абсолютное отклонение (∆ФЗПабс) рассчитывается как разность между фактически использованными средствами на оплату труда и базовым ФЗП в целом по предприятию, производственным подразделениями категориям работников:

∆ФЗПабс = ФЗП1 – ФЗП0 (3.26)

Относительное отклонение (∆ФЗПотн) рассчитывается как разность между фактически начисленной суммой зарплаты и базовым фондом, скорректированным на индекс объема производства продукции. ∆ФЗПотн = ФЗП1 – ФЗПск = ФЗП1 – (ФЗПпер0 x Iвп + ФЗПпост0), (где : ∆ФЗПотн – относительное отклонение по фонду зарплаты;

ФЗП1 – фонд зарплаты отчетного периода; Iвп – индекс объема выпуска продукции

ФЗПск – фонд зарплаты базовый, скорректированный на индекс объема выпуска продукции;

ФЗПпер0 и ФЗПпост0 – соответственно переменная и постоянная сумма базового фонда зарплаты;

В процессе последующего анализа необходимо определить фак­торы абсолютного и относительного отклонения по ФЗП.

Переменная часть ФЗП зависит от объема производства продукции (VВП), его структуры (Удi), удельной трудоемкости (ТЕ) и уровня среднечасовой оплаты труда (ОТ).

Постоянная часть ФЗП зависит от численности работников, ко­личества отработанных дней одним работником в среднем за год, сред­ней продолжительности рабочего дня и среднечасовой заработной платы.

ФЗП = ЧР \* ГЗП (ЧР - среднегодовая численность работников

ФЗП = ЧР \* Д \* ДЗП (Д – количество отработанных дней одним работником за год

ФЗП = ЧР \* Д \* П \* ЧЗП (П – средняя продолжительность рабочего дня

ГЗП – среднегодовая зарплата одного работника; ДЗП – среднедневная зарплата одного работника

ЧЗП – среднечасовая зарплата одного работника.

Изменение среднего заработка работающих за тот или иной от­резок времени (год, месяц, день, час) характеризуется его индек­сом (Iзп), который определяется отношением средней зарплаты за отчетный период (ЗП1) к средней зарплате в базисном периоде (ЗП0). Аналогичным образом рассчитывается индекс производительности труда (Iгв): Iгв = ГВ1 / ГВ0 (

Iзп = ГЗП1/ ГЗП0 (На предприятии темпы роста производительности труда могут опережать темпы роста оплаты труда. Коэффициент опережения (Коп) равен: Коп = Iгв / Iзп (

Для оценки эффективности использования средств на оплату труда необходимо применять такие показатели, как объем производ­ства продукции в действующих ценах, сумма выручки и прибыли на рубль зарплаты и др. В процессе анализа следует изучить динамику этих показателей, выполнение плана по их уровню. Полезным будет межхозяйственный сравнительный анализ, который покажет, какое предприятие работает более эффективно.

**11. Анализ форм и системы оплаты труда на предприятии**

Сдельная оплата труда может быть индивидуальной – заработная плата определяется путём умножения сдельной расценки на объём выполненной работы, и бригадной – норма выработки устанавливается на бригаду в целом. Бригадный сдельный заработок распределяется между членами бригады с учётом проработанного времени, тарифных ставок и коэффициента трудового вклада.

Сдельная оплата труда имеет свои системы: прямую, косвенную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную и аккордную.

При прямой сдельной системе заработок каждого рабочего пропорционален его выработке и определяется путём умножения количества единиц изгоᴛᴏʙленной продукции на расценку за единицу продукции:

Расценка определяется делением почасовой тарифной ставки на норму выработки или умножением почасовой тарифной ставки на норму времени (в часах) на изгоᴛᴏʙление единицы продукции.

При косвенной сдельной системе заработок рабочего зависит не от его личной выработки, а от результаᴛᴏʙ труда работников, которые им обслуживаются. Она применяется для оплаты труда тех категорий вспомогательных рабочих (наладчиков, ремонтников, крановщиков), труд которых не поддаётся нормированию и учёту, но в значительной степени определяет уровень выработки основных рабочих.

Наиболее распростᴘẚʜᴇнной является «сдельно-премиальная система» оплаты труда. Рабочему помимо заработка по прямым сдельным расценкам, выплачивают премии по установленной шкале за те или иные качественные и количественные показатели работы. Такими показателями могут быть: перевыполнение норм выработки, повышение качества продукции, отсутствие брака и др.

«Сдельно-прогрессивная система» оплаты труда предполагает оплату работ, выполненных в пределах установленной нормы по обычным сдельным расценкам, а работ, выполненных сверх нормативного (базового) уровня– по повышенным расценкам зависимо от степени выполнения задания  
В современных условиях на предприятиях отказались от применения этой системы.

Особенность «аккордной системы» состоит в том, что работнику или группе работников расценки устанавливаются не по отдельным операциям, а на весь комплекс работ с определением конечного срока его выполнения. Эта система поощряет сокращение сроков выполнения работ и поэтому используется, прежде всего, при устᴘẚʜᴇнии последствий аварий, срочных ремонтах, строительных работах и т.п.

Оплата за фактически отработанное время с учётом квалификации работника вне прямой зависимости от выполненной работы называется «повременной». Повременная оплата труда работников осуществляется по часовым (дневным) тарифным ставкам с применением нормированных заданий или месячным окладам.

Повременная оплата труда руководителей, специалисᴛᴏʙ и служащих осуществляется, как правило, по месячным должностным окладам (ставкам).

Повременная форма оплаты труда бывает простая, повременно-премиальная и оплата по должностным окладам.

При простой повременной оплате заработок работника рассчитывается путём умножения часовой тарифной ставки соответствующего разряда на количество отработанных часов. Из-за недостаточного влияния на количество и качество труда повременного работника эту систему применяют довольно редко.

Повременно-премиальная система в какой-то мере устраняет ϶ᴛόᴛнедостаток. При этой системе кроме заработка по тарифным ставкам работнику выплачивается премия за достижение определённых количественных и качественных показателей. На предприятиях разрабатываются Положения о премировании. Руководители предприятий, специалисты и другие работники, относящиеся к служащим, премируются за основные результаты хозяйственной деятельности.

При применении повременно-премиальной системы с использованием нормированных заданий заработок может состоять из трёх частей:

а)  повременного заработка, который рассчитывается пропорционально отработанному времени, и доплат за профессиональное мастерство и условия (интенсивность) труда;

б)  дополнительной оплаты за выполнение нормированных заданий, которая начисляется в процентах к повременной оплате по тарифу;

в)  премии за снижение трудоёмкости изделий или работ.

Разновидностью повременно-премиальной системы является система оплаты труда по должностным окладам, которая применяется на предприятиях всех отраслей экономики. По этой системе оплачиваются работники, работа которых носит стабильный характер.

Вообще повременная система оплаты труда применяется в тех случаях, когда:

-     частая смена содержания и последовательности операций не предоставляет возможность установить индивидуальную норму выработки;

-     нет необходимости поощрять увеличение выпуска продукции или если оно может ухудшать качество изделий (услуг); имеет место жесткая регламентация затрат рабочего времени непосредственно техникой,.

12. Методика анализа затрат производства на предприятии.

Для проведения анализа затрат можно использовать показатели, представленные в табл. .Система основных показателей для анализа затрат на производство

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа показателей | Показатель | Расчет | Критерии оценки | Характеристика |
| Динамика | Абсолютный прирост (снижение) совокупных затрат | Зобщ = З1общ – З0общ,  где З1общ – общая величина затрат в отчетном периоде;  З0общ – общая величина затрат в базисном периоде | Анализируется в динамике | Отражает абсолютное увеличение или снижение общей величины затрат |
| Затратоемкость | Общая затратоемкость | Зе = Зобщ?N,  где Зобщ – общая величина затрат;  N – выручка от продаж | Анализируется в динамике | Отражает величину затрат, приходящихся на 1 рубль выручки от продаж |
| Материалоемкость | Ме = Зм/N,  где Зм – материальные затраты | Анализируется в динамике | Показывает, сколько материальных затрат приходится на 1 рубль оборота, или сколько материальных затрат необходимо осуществить, чтобы получить 1 рубль выручки |
|  | Зарплатоемкость | Зпе = ЗП/N,  где ЗП – затраты на оплату труда с отчислениями | Анализируется в динамике | Показывает, сколько затрат на оплату труда приходится на 1 рубль оборота, или сколько начислено заработной платы для получения 1 рубля выручки |
| Амортизациоемкость | Ае = А/N,  где А – сумма начисленной амортизации в отчетном периоде | Анализируется в динамике | Отражает величину начисленной амортизации, приходящуюся на 1 рубль выручки от продаж |
| Уровень прочих затрат | Упр = Зпр/N,  где Зпр – прочие затраты | Анализируется в динамике | Показывает уровень прочих затрат по отношению к выручке от продаж |
| Эффективность и рост | Относительная экономия (перерасход) затрат | ±Эз = З1общ – З0общ?ТрN,  где ТрN – темп роста выручки от продаж | > 0 – относительный перерасход,  < 0 – отно- сительная экономия. Анализируется в динамике | Отражает сумму относительной экономии (перерасхода) затрат с учетом изменения объемов производства и продаж продукции |
| Эффект операционного рычага | ЭОР = МД/ПП,  где МД – маржинальный доход (выручка минус переменные затраты или прибыль плюс постоянные затраты);  ПП – прибыль от продаж | Анализируется в динамике | Показывает на сколько процентов изменится прибыль при 1 %-ном изменении выручки от продаж. Характеризует производственный риск организации |

Анализ затрат необходимо проводить в определенной последовательности.

Сначала проводят анализ динамики и структуры затрат, в ходе которого необходимо оценить динамику отдельных статей и элементов затрат, а также структуру затрат и ее изменение.

На следующем этапе анализируют рациональность изменения затрат организации. В частности, следует провести оценку затрато-, материало-, зарплатоемкости и т.д. Результаты данного этапа анализа позволят сделать выводы о том, насколько рационально увеличивались затраты.

Затем производят расчет относительной экономии (перерасхода) затрат. При этом необходимо количественно измерить влияние изменения эффективности производимых затрат на их абсолютную величину.

На заключительном этапе анализа производится оценка степени производственного риска организации и принятие решения на планируемый период – увеличить или снизить воздействие операционного рычага.

**13. Анализ взаимосвязи затрат, выручки и прибыли на предприятии**

Существует определенное взаимовлияние и взаимозависимость между затратами, объемом производства и реализации и финансовым результатом (прибылью), которую изучает так называемый анализ безубыточности (операционный анализ). Известно, что при соблюдении прочих равных условий темпы роста прибыли всегда опережают темпы роста реализации продукции, что связано со снижением доли постоянных затрат в структуре себестоимости продукции. Этот феномен именуется эффектом операционного рычага, а изучение этой закономерности носит название «операц . анализ. Указанные взаимосвязи формируют основную модель финансовой деятельности организации (предприятия), что позволяет использовать результаты анализа в следующих целях- определение критического объема производства (нулевого порога рентабельности) для безубыточной работы предприятия; » определение оптимальных пропорций между постоянными И переменными издержками;

Анализ безубыточности основан на следующих допущениях: » затраты можно разделить на постоянные и переменные; \* зависимость между объемом реализованной продукции и переменными издержками линейная;» ассортимент продукции и ее цена не изменяются; » эффективность производства, потребляемые производственные ресурсы не подвержены существенным колебаниям на протяжении анализируемого периода; \*объемы производства и реализации в прогнозируемом периоде Совпадают.

Операционный анализ включает в себя следующие основные элементы: а) определение эффекта операционного рычага; б) расчет пюрога рентабельности; в) определение запаса финансовой прочности; г) анализ чувствительности критических соотношений.

Все перечисленные элементы связаны с понятием «валовая мар- М» (маржинальный доход). Валовая маржа (D) представляет собой превышение выручки (N) над величиной переменных затрат (Zv), I t.D— N — Zv. Маржинальный подход лежит в основе управленческих решений, связанных с ассортиментной политикой, с продвижением продукции на рынок, ценообразованием и рядом других №шч. Доля маржинальной прибыли в цене единицы продукции является величиной постоянной, и предпочтение отдается тому виду продукции, который обеспечивает наибольшее значение маржинальной прибыли.

Операционный рычаг позволяет определить, как изменяется при быль при тех или иных изменениях объема реализации. Действие операционного рычага состоит в том, что любое изменение вы ручки от реализации приводит к еще более интенсивному изменению прибыли. Сила воздействия операционного рычага (эффект операционного рычага — ЭОР) определяется в самом общем виде отношением прироста прибыли до уплаты процентов и на логов в процентах к приросту объема продукции в процентах Р = АЕВГТ(%)/АН(%).

Эффект операционного рычага можно определить и отношением маржинальной прибыли (валовой маржи) D к прибыли до уплаты процентов и налогов (ЕВІТ), что выражается следующей формулой: Р = D / ЕВІТ.

«Запуск» механизма операционного рычага (левериджа), с различной интенсивностью воздействующего на операционную при быль предприятия, обусловлен соотношением его постоянных и переменных операционных затрат, а вернее, определенной долей постоянных затрат (Z.) в общем объеме операционных издержек предприятия (Z). Это находит выражение в следующем показателе

где К — коэффициент операционного рычага

Чем выше значение коэф-та операционного левериджа на предприятии, тем в большей степени оно способно ускорять темпы прироста операционной прибыли по отношению к темпам прирос та объема реализации продукции. Сила же операционного рыча га стремится к максимуму при приближении объемов реализации к точке безубыточности, поскольку доля постоянных затрат в общем объеме затрат при увеличении объемов реализации снижается.

Точка безубыточности — это такой объем продаж, при котором выручка покрывает все издержки предприятия, связанные с производством и реализацией продукции. Тем самым безубыточность это такое состояние, когда бизнес не приносит ни прибыли, ни убытков, или это выручка, необходимая для того, чтобы организация (предприятие) начала получать прибыль. Определяется тают выручка (Qmin) как в натуральном, так и в стоимостном выражении

В первом случае расчет производится по следующей формуле:

мс7с — постоянные расходы; Р — цена единицы продукции; а — )явные переменные затраты.

Во втором случае расчет точки безубыточности производится следующим образом:

0.—5\_- D/N После того как предприятие достигло порога рентабельности, обеспечивающего покрытие постоянных расходов, любое увеличение объема производства (продаж) будет обеспечивать рост прибыли. Степень роста прибыли в зависимости от объема продаж можно опре- доить, используя описанный выше метод операционного рычага.

Запас финанс прочности (ЗФП) (кромка безопасности) — это величина, показывающая, насколько можно сократить производство продукции, не неся при этом убытков. В абсолютном выражении запас представляет собой разницу между спланированным объемом реализации и точкой безубыточности, I е. ЗФП = (?iua„ (факт) - Qmin. В относительном выражении показатель финансовой прочности рассчитывается как доля прогнозируемого объема продажи: ЗФП = «2^ (факт) - <2min) / Q^H (факт). Чем больше запас финансовой прочности, тем прочнее финансовое положение организации и тем меньше риск потерь для нее.

Показатель запаса финан прочности используется для Оценки производствен риска, т. е. потерь, связанных со структурой затрат на производство. Между величиной запаса финан- прочности и силой воздействия операционрычага существует обратная зависимость: ЗФП = 1/ Р. Тем самым чем ниже (ила воздействия операци рычага, тем выше запас финан прочности, и наоборот.

**14. Анализ системы показателей рентабельности на предприятии**

Показатели рентабельности характеризуют эффективность работы организации в целом, доходность различных направлений деятельности (производственной, предпринимательской, инвестиционной), окупаемость затрат и т.д. Они более полно отражают окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами. Их используют для оценки деятельности предприятия и как инструмент в инвестиционной политике и ценообразовании.

Для оценки эффективности финансово-хозяйственной деятельности

организации могут быть использованы различные показатели рентабельности, которые условно можно объединить также в три группы:

-показатели, характеризующие прибыльность продаж. Это отношение прибыли от продаж или чистой прибыли к выручке от продаж;

- показатели рентабельности производства или инвестиционных проектов (окупаемость расходов). Они показывают, сколько прибыли имеет предприятие с каждого рубля, затраченного на производство и продажу продукции. Аналогично определяется окупаемость инвестиционных проектов: полученная или ожидаемая прибыль от проекта относится к сумме инвестиций в этот проект.

-показатели, характеризующие доходность капитала (активов) и их составляющих. Формируются на основе расчета уровня рентабельности, в зависимости от изменения размера капитала или имущества в целом и по видам.

- Коэффициенты рентабельности

|  |  |
| --- | --- |
| Показатели | Формула расчета |
|  |  |
| 1 КР. Рентабельность собственного капитала | Чистая прибыль Средняя стоимость собственного капитала |
| 2 КР. Рентабельность авансированного капитала | Чистая прибыль Средняя стоимость активов |
| 3 КР. Рентабельность текущих активов | Чистая прибыль Средняя стоимость текущих активов |
| 4 КР. Рентабельность внеоборотных активов | Чистая прибыль Средняя стоимость внеоборотных активов |
| 5 КР. Рентабельность производства | Прибыль от продаж (чистая) Расходы |
| 6 КР. Рентабельность продажи (по чистой прибыли) | Чистая прибыль Товарооборот (выручка) |
| 7 КР. Рентабельность продажи (по прибыли от продаж) | Прибыль от продаж Товарооборот (выручка) |
| 8 КР. Рентабельность перманентного капитала | Чистая прибыль Собственный капитал + Долгосрочные обязательства |
| 9 КР. Рентабельность инвестированного капитала | Чистая прибыль Долгосрочные обязательства + Краткосрочные займы и кредиты |
| 10 КР. Рентабельность активов | Прибыль до налогообложения Средняя стоимость активов |

Рост в динамике всех без исключения показателей рентабельности оценивается положительно.

Для правильной оценки причин изменений коэффициентов рентабельности предприятия по сравнению с прошлым годом, целесообразно предварительно обобщить данные форм бухгалтерской и статистической отчетности, используемые в последующих расчетах.

Методология факторного анализа показателей рентабельности предусматривает разложение исходных формул по всем качественным и количественным характеристикам интенсификации производства и повышения эффективности хозяйственной деятельности. В экономической литературе рекомендуются различные факторные модели анализа тех или иных показателей рентабельности, начиная с простых двухфакторных и заканчивая многофакторными. С их помощью раскрывают причинно – следственные связи между финансовыми результатами и показателями финансового состояния предприятия.

В факторном анализе рентабельности используют следующие наиболее часто встречающиеся модели

**15. Анализ экономической эффективности деятельности предприятия**

Анализ эффективности деятельности организации целесообразно проводить в двух направлениях: 1 оценки показателей прибыли и рентабельности; 2. оценки экономической эффективности деятельности с помощью показателей деловой активности (оборачиваемости активов).

Общая экономическая эффективность работы организации характеризуется относительными показателями – системой показателей рентабельности, или прибыльности (доходности), организации.

Показатели рентабельности измеряют прибыльность с разных позиций. Общая формула расчета рентабельности (Р): Р = П / V, где П – прибыль организации;V – показатель, по отношению к которому определяется рентабельность.  
Знаменатель может содержать: активы организации; собственный капитал; текущие активы; основные производственные фонды; выручку от реализации продукции; себестоимость проданной продукции. На практике выделились следующие показатели рентабельности:

Рентабе-ть всего капитала (совокупны активов) по бухгалтерской прибыли (прибыли до налого-ия); 2. общая рентабельность собственного капитала по бухгалтерской прибыли; 3 рентабельность продаж по чистой прибыли; 4. рентабельность собственного капитала по чистой прибыли.

В рыночной экономике именно чистая прибыль является конечным индикатором, позволяющим судить об эффективности деятельности организации.

Рентабельность продаж – относительная мера эффективности производства. Этот показатель относится к тактическим факторам роста рентабельности активов. Действие таких факторов направлено на выбор адекватной ценовой политики, расширение рынков сбыта, т. е. на рост объемов продаж.

Основными путями повышения рентабельности продаж являются:  
• снижение затрат на единицу или на 1 руб. продукции; • улучшение использования производственных ресурсов, формирующих себестоимость (снижение фондоемкости, материалоемкости, зарплатоемкости или повышение обратных им показателей фондоотдачи, материалоотдачи итд. • рост объема производства; • рост цен на продукцию, сопровождаемый улучшением ее качества.  
Детализацию анализа рентабельности активов можно осуществлять с помощью расчета коэффициентов, используя показатель прибыли до налогообложения (Пдо налогооблож):  
• рентабельность внеоборотных активов:

РВА = Пдо Налогооблож / ВА;

• рентабельность оборотных активов

РОА = Пдо Налогооблож / ОА где ВА – среднегодовая величина внеоборотных активов; ОА – среднегодовая величина оборотных активов.  
 Коэф-т РВАпоказывает эффективность использования внеоборотных активов, измеряемую величиной прибыли, приходящейся на единицу стоимости внеоборотных активов. Коэффициент РОАотражает величину прибыли на 1 рубль оборотных активов.  
В целом рентабельность активов отражает уровень: 1. управления дебиторской задолженностью, что количественно измеряется средним периодом инкассации; 2 управления запасами через коэффициент оборачиваемости запасов; 3 управления основными средствами, что характеризует нормальную производственную мощность и пропускную способность организации.

Деловая активность организац в широком смысле может пониматься как оценка усилий организации по достижению стратегических целей ее развития. Такими целями могут быть:

захват новых рынков сбыта либо расширение доли участия на рынке; 2создание новых торговых марок; 3 увеличение рыночной стоимости организации и т. п.

Количественная оценка деловой активности, отражающая степень динамичности развития организации, может проводиться:

по показателям выполнения плана; 2по уровню эффективности использования ресурсов.

Делю активность по показателям выполнения плана рассчитывается по динамике развития различных показателей и может, например, задаваться плановой цепочкой, определяющей темпы роста совокупного капитала (ROA), объема продаж (N) и прибыли (П). Предпочтительной для организации в условиях увеличения доходности собственного капитала (увеличения отдачи на инвестиции, увеличения дивидендов) является следующая цепочка:

Темпы Роста П > Темпы Роста N > Темпы Роста ROA > 1. Оценка длительности производственного операционного цикла (ПОЦ) применяется для обобщающей характер-и степени отвлечения денеж средств в запасах и дебиторах. Этот показатель суммирует количество дней, в течение которых денеж средства омертвлены в неденежных об активах. Положительный момент в анализе отмечается, когда наблюдается снижение ПОЦ в динамике. Производ-о-финансовый цикл (ПФЦ) определяется как сумма периодов оборота дебит. задолженности и запасов за вычетом периода кредиторской задолженности

**16. Структурный анализ активов и пассивов предприятия**

Цель структурного анализа - изучение структуры и динамики средств предприятия и источников их формирования, чтобы ознакомить с финансовым состоянием целом Структурный анализ носит предварительный характер, поскольку в в результате его проведения еще нельзя дать окончательную оценку качества финансового состояния, для получения которой необходимо расчет специальных показателейв.

структурный анализ предшествует общее оценки динамики активов организации, которое осуществляют способом сопоставления темпов прироста активов с темпами финансовых результатов (например, выручки или валововой прибыли от реализации товаров, продукции, работ, услуг) Сопоставление темпов прироста подают в виде таблицы Сопоставление динамики активов и финансовых результатов, тыс.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Отчетный период | Базовый период | Темп прироста показателя,%http://uchebnikionline.com/image/image332-7.jpg |
| Средняя величина активов предприятия за период | 8250 | 7340 | 12,4 |
| Выручка от реализации за вычетом НДС и акцизов за период | 8935 | 6634 | 34,7 |
| Валовая прибыль от реализации за период | 1667 | 1631 | 2,2 |

Если темпы прироста выручки и валовой прибыли больше темпов прироста активов, то в отчетном периоде использование активов предприятия было более эффективным, чем в предыдущем Если темпы прироста приб Бутко больше темпов прироста активов, а темпы прироста выручки - меньше, то повышение эффективности использования активов происходило только за счет роста цен на продукцию, товары, работы, услуг и Если темпы прироста финансовых результатов (выручки и прибыли) меньше темпов прироста активов, то это свидетельствует о снижении эффективности деятельности предприятия Изменение активов предприятия, рассмотрю и без сопоставления с изменением финансовых результатов, само по себе является малоинформативным При использовании предприятием финансовых схем работы, по которым регулярно проводят взаиморасчеты с постоянными контрагентами по дебиторской и кредиторской задолженностей на значительные суммы (составляющие значительную часть общей величины активов), снижение итога баланса за счет взаимо-зачетов может превышать шать его увеличения в связи с другими причинамнами.

Поэтому краткосрочное (например, в пределах квартала) уменьшение величины активов не всегда свидетельствует об ухудшении состояния предприятия, особенно если этому способствует положительная динамика финансовых результате

Активы предприятия состоят из внеоборотных и оборотных активов Поэтому точно общую структуру активов характеризует коэффициент соотношения оборотных и внеоборотных активов, вычисляют по формуле

К = Оборотные активы/внеоборотные активы

Значение этого показателя в большей степени обусловлено отраслевыми особенностями оборота средств анализируемого предприятия .В процессе анализа выявляют статьи активов, по которым произошел наибольший вклад в прирост общей суммы активов На основе анализа данных определяют тип стратегии предприятия по долгосрочных вложений Высокая доля нематериальных активов в составе внеоборотных активов и высокий уровень прироста нематер териальных активов в изменении общей величины внеоборотных активов за отчетный период свидетельствуют об инновационном характере стратегии организации (т.е. имеется ориентация на вложения в интеллектуальную собственность).Аналогичные высокие показатели по долгосрочным финансовыми вложениями отражают финансово-инвестиционную стратегию развития Ситуация, когда большая часть необоротных активов представлена производственными основными средствами и незавершенным строительством, характеризует ориентацию на создание материальных условий расширения основной деятельности предприятия Определяя тип стратегии, необходимо учесть переоценку основных средств.

По различной эффективности использования оборотных средств рост запасов в одном случае может быть расценено как признак расширение объемов деятельности, а в другом - о снижении деловой активности и соответствующего увеличения периода обращения средств.

Важное значение для характеристики структуры средств предприятия имеет коэффициент имущества производственного назначения, равный соотношению суммы стоимостей основных средств и незавершен строительства, а также производственных запасов и незавершенного строительства в общей стоимости всех активов предприятия Объективным для промышленных предприятий считают такое ограничение показательhttp://uchebnikionline.com/image/image334.gif.

В случае снижения показателя ниже критической границы целесообразно пополнение собственного капитала (например, увеличение за счет роста уставного капитала) или привлечение долгосрочных заемных активов для имущества производственного назначения.

**17. Анализ обеспеченности запасов источниками их формирования**

Соотношение стоимости запасов и величины собственных и заемных источников их формирования - один из важнейших факторов устойчивости финансового состояния предприятия вместе с соотношением реального власног го и уставного капитала Уровень обеспеченности запасов источниками формирования определяет уровень текущей платежеспособности (или неплатежеспособности) предприятия.

Наиболее обобщенным показателем финансовой устойчивости является излишек или недостаток источников средств для формирования запасов, определяемая как разность величины источников средств и величины запасов При этом имеются ют в виду обеспеченность определенными видами источников (собственными, кредитными и другими заемными), поскольку достаточность суммы всех возможных видов источников (включая кредиторскую задолженность и прочие текущих ни обязательства) гарантирует тождество итогов актива и пассива балансу.

Общая величина запасов предприятия равна сумме величин по строкам 100-162 раздела II \"Оборотные активы\" баланса

Расчет трех показателей обеспеченности запасов источниками их формирования позволяет классифицировать финансовые ситуации по степени их устойчивости Можно выделить четыре типа финансовых ситуаций:

1 Абсолютно устойчивость финансового состояния является крайним типом финансовой устойчивости, на практике реализуется редко:

избыток () собственных оборотных средств или равенство величин собственных оборотных средств и запасов

2 Нормальная устойчивость финансового состояния гарантирует его платежеспособность:

а) недостаток (-) собственных оборотных средств;

б) избыток () долгосрочных источников формирования запасов или равенство величин долгосрочных источников и запасов

3 Неустойчивое финансовое состояние связано с нарушением платежеспособности, при котором сохраняется возможность восстановления равновесия за счет пополнения реального собственного капитала и рост собственных обе игових средств, а также за счет дополнительного привлечения долгосрочных кредитов и заемных средств, условиями формирования такого состояния является:

а) недостаток (-) собственных оборотных средств;

б) недостача (-) долгосрочных источников формирования запасов;

в) избыток () общей величины основных источников формирования запасов или равенство основных источников и запасов

4 Кризисное финансовое состояние имеющийся тогда, когда предприятие находится на грани банкротства, поскольку в данной ситуации денежные средства, другие финансовые инвестиции, дебиторская задолженность и прочие оборотные а активы не покрывают даже его кредиторской задолженности Для такого состояния характерныі:

а) недостаток (-) собственных оборотных запасов;

б) недостача (-) долгосрочных источников формирования запасов;

в) недостача (-) общей величины основных источников формирования запасов

Анализ обеспеченности запасов источниками проводят на основе табл

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На начало года (периода) | На конец года (периода) | Изменения |
| 1 Реальный собственный капитал | 5067 | 5090 | 23 |
| 2 Внеоборотные активы (итог разд И баланса) | 4516 | 4418 | -98 |
| 3 Наличие собственных оборотных средств (п 1 - п 2) | 551 | 672 | 121 |
| 4 Долгосрочные обязательства (итог разд III) | – | – | – |
| 5 Наличие долгосрочных источников формирования запасов (п 3 п 4) | 551 | 672 | 121 |
| 6 Текущий обязательства (ряд 500 ряд 510 разд IV) | 54 | 377 | -17 |
| 7 Общая величина основных источников формирования запасов (п 5 4 - п 6) | 605 | 705 | 100 |
| 8 Общая величина запасов (сумма строк 100-150 разд II баланса) | 1349 | 2330 | 981 |
| 9 Избыток () или недостаток (-) собственных оборотных средств (п. 3 - п 8) | -798 | -1658 | -860 |
| 10 Избыток () или недостаток (-) долгосрочных источников формирования запасов (п. 5 - п 8) | -798 | -1658 | -860 |
| 11 Избыток () или недостаток (-) общей величины основных источников формирования запасов (п. 7 - п 8) | -744 | -1625 | -881 |

**18. Анализ формирования и распределения финансовых результатов деятельности предприятия**

На предприятии прибыль образуется в результате реализации продукции. Ее величина определяется разницей между доходом, полученным от реализации продукции, и издержками на ее производство и реализацию. Общая масса получаемой прибыли зависит, с одной стороны, от объема продаж и уровня цен, устанавливаемых на продукцию, а с другой - от того, насколько уровень издержек производства соответствует общественно-необходимым затратам. Прибыль - это объемный, абсолют-ный, результирующий показатель деятельности предприятия.

Помимо массы прибыли на расчетном счете, в кассе и так далее, мы можем получать по учетным регистрам показатели деятельности предприятия. Прибыль, как главный финансовый источник деятельности предприятия, есть не одномоментное значение, а система прибылей и доходов, которые складываются из нескольких источников, формирующих доходы предприятия

Прибыль от реализации продукции, работ и услуг - разница между выручкой от реализации (без налога на добавленную стоимость) и затратами, которые обусловили ее создание. Прибыль от реализации продукции зависит от внутренних и внешних факторов. Прибыль от прочей реализации: основных фондов и другого имущества (по причине убыточности или неэффективности содержания). Это дополнительная доходная часть - цена реализации может быть выше остаточной стоимости, в этом случае и возникает дополнительных доход; Доходы от внереализационных операций. Сумма доходов, получаемая от внереализационных операций и увеличивающая прибыль, должна рассматриваться с двух сторон:

доходы по внереализационным операциям; доходы от прочей реализации.

Доходы по внереализационным операциям: доходы, получаемые предприятием от долевого участия в деятельности других предприятий; дивиденды по акциям, доходы по ценным бумагам (государственным краткосрочным облигациям, векселям и так далее); доходы от сдачи имущества в аренду;

доходы от дооценки производственных запасов и изготовленной продукции;

Расходы по внереализационным операциям:

"бросовые затраты" (к ним относятся начатые, но не реализованные заказы и продукция);

содержание законсервированных мощностей на предприятии (при отсутствии этих расходов оборудование перестает существовать, например это характерно для машиностроительного, химического оборудования: поддержание соответствующей температуры, влажности); потери от простоев по вышеизложенным причинам (не компенсируются виновниками); потери от уценки запасов; убытки по операциям с тарой (предпр работает с тарой, которая является оборот и имеет высокую залог стоимость, но потребитель может вам ее запросто не вернуть - предп несет убытки);

Балансовая прибыль - совокупность прибыли от реализации продукции, работ и услуг, прибыли от прочей реализации и доходов от внереализационных операций. Это валовая прибыль, которая и отражается в балансе. Таким образом, балансовая прибыль (Пб) определяется по формуле: Пб = + Пр + Пи + Пв.о. , где

Пр - прибыль (убыток) от реализации продукции, выполнения работ и оказания услуг, Пи - прибыль (убыток) от реализации имущества предприятия, Пв.о. - доходы (убытки) от внереализационных операций.

Как правило, основной элемент балансовой прибыли составляет прибыль от реализации продукции, выполнения работ или оказания услуг. Налогооблагаемая прибыль - это прибыль, которая облагается налогом и представляет собой валовую прибыль за вычетом отчислений в резервные фонды, доходов по видам деятельности, освобожденной от налогообложения, отчислений на капиталовложения. Чистая прибыль - это прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты соответствующих налогов, источником уплаты которых и является прибыль. Этот остаток позволяет решать задачи предприятия и используется им без каких-либо регламентаций. По своей величине она представляет налогооблагаемую прибыль за минусом налога на прибыль. Из чистой прибыли предприятие выплачивает дивиденды и различные социальные выплаты, образует фонды. В результате остается прибыль неиспользованная, или убыток, непокрытый деньгами. Консолидированная прибыль - сводная прибыль по бухгалтерской отчетности. Эта прибыль от корпоративной деятельности. По ряду причин отдельные предприятия образуют финансово-хозяйственный комплекс, который с одной стороны имеет самостоятельный юридический статус, а с другой стороны нацелен на решение единых задач, что способствует получению высокого уровня прибыли, так как наличие консолидации позволяет уменьшить налогообложение). Создание специальных фондов и резервов.

Исходя из целесообразности, предприятия могут создавать или не создавать фонды и резервы, используемые как дополнительные источники финансирования затрат, не включаемых в себестоимость продукции.

Если предприятие не создает фонды, то эти затраты будут отражаться как использование прибыли по мере их возникновения. Хотя и не существует жесткой регламентации использования прибыли, выделяет три основные направления ее использования: фонд накопления; фонд потребления резервные или страховые фонды.

Фонд накопления - главным источником его формирования является прибыль, но могут использоваться и другие источники: Основные направления использования фонда накопления:

приобретение и строительство основных фондов (как производственного, так и непроизводственного назначения);

Фонд потребления - источник средств предприятия для социального развития, материального стимулирования работающих.. Резервный фонд, как правило, формируется предприятием в размерах 10-50% (при соответствующих формах собственности создание резерва обязательно, пример - акционерные общества). Необходимость создания резерва заключается в том, что в рыночной экономике предприятия являются субъектами рисковой деятельности, поэтому создается резерв на случай прекращения деятельности предприятия для покрытия возможной кредиторской задолженности. Помимо прибыли предприятие может зачислять в фонд эмиссионных доход - разницу между номинальной и продажной ценой акций.

**19. Анализ финансового состояния, платеже- и кредитоспособности организации**

Финансовое состояние организации зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности. Оно может быть устойчивым, неустойчивым и кризисным. Способность организации своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе свидетельствует о его хорошем финансовом состоянии. Устойчивое финансовое положение является необходимым условием эффективной деятельности организации, так как от обеспеченности и рациональности использования финансовых ресурсов зависят своевременность и полнота погашения обязательств поставщикам, банкам, бюджету, работникам и т.п. Финансовое состояние – комплексное понятие, которое зависит от многих факторов и характеризуется системой показателей, отражающих наличие и размещение средств, реальные и потенциальные финансовые возможности.

Основной целью проведения анализа финансового состояния организации является оценка ее доходности, рентабельности, платежеспособности для своевременного выявления и устранения недостатков в финансовой деятельности. Структуру баланса и динамику финансового состояния предприятия рекомендуют исследовать при помощи сравнительного аналитического баланса. Этот баланс можно получить из исходного бухгалтерского баланса путем объединения отдельных статей и дополнения их расчетом относительных показателей для оценки финансового состояния предприятия. Одним из показателей, характеризующих ФСП, является его платежеспособность, т.е. возможность наличными ресурсами своевременно погасить свои платежные обязательства.

Анализ платежеспособности необходим для предприятия с целью оценки и прогнозирования финансовой деятельности, но и для внешних инвесторов (банков) . Оценка платежеспособности осуществляется на основе характеристики ликвидности текущих активов, т.е. времени, необходимого для превращения их в денежную наличность.

Понятия платежеспособности и ликвидности очень близки, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует не только текущее состояние расчетов, но и перспективу.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени убывающей ликвидности, с обязательствами по пассиву, которые сгруппированы по степени срочности их погашения. В зависимости от степени ликвидности активы предприятия делятся на 4 группы, пассивы е группируются по степени срочности их оплаты. Помимо этого рассчитываются следующие коэффициенты, характеризующие платежеспособность предприятия, которые рассчитываются по данным “Бухгалтерского баланса” :

Величина собственных оборотных средств,

Коэффициент текущей ликвидности,

Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности,

Коэффициент абсолютной ликвидности (платежеспособности). большое значение в анализе ликвидности имеет изучение чистого оборотного капитала (L7), который необходим для поддержания финансовой устойчивости предприятия, т.к. превышение основных средств над краткосрочными обязательствами означает, что предприятие не только может погасить свои краткосрочные обязательства, но и имеет финансовые ресурсы для расширения своей деятельности в будущем.

Анализируя платежеспособность предприятия, необходимо рассматривать причины финансовых затруднений, частоту их образования и продолжительность просроченных долгов. Причинами неплатежеспособности могут быть невыполнение плана по производству и реализации продукции; повышение ее себестоимости; невыполнение плана прибыли - недостаток собственных источников самофинансирования; высокий процент налогообложения.

Одной из причин ухудшения платежеспособности может быть неправильное использование оборотного капитала: отвлечение средств в дебиторскую задолженность, вложение в сверхплановые запасы и на прочие цели, которые временно не имеют источников финансирования.

Платежеспособность предприятия тесно связана с понятием кредитоспособности. Кредитоспособность - это такое финансовое состояние, которое позволяет получить кредит и своевременно его возвратить.

**20. Система комплексного анализа финансово-хозяйственной деятельности организации: показатели и методика**

В анализе и диагностике финансово-хозяйственной деятельности предприятий используется большое число разнообразных показателей. Для конкретных целей отбираются конкретные показатели с учетом вида, методики, отраслевой специфики объектов анализа и диагностики финансово-хозяйственной деятельности.

В рамках анализа и диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятий используют процедуры комплексной оценки, которые завершаются построением мультипликатора – агрегированного показателя, выведенного на базе показателей более низкого уровня, который исполняет роль своеобразного индикатора. Отметим, что существуют два типа мультипликаторов: стандартные, применяемые повсеместно, и субъективные, которые определяются для конкретного предприятия.

К стандартным мультипликаторам относится широко известная модель Дюпона, которая используется для оценки экономического роста компании. Основная сложность применения этой модели связана с необходимостью ведения бухгалтерской отчетности по международным стандартам, переход на которые в России еще не осуществлен.

Другой известный стандартный мультипликатор – оценка вероятности наступления банкротства предприятия по методу Альтмана. Этот показатель основан на расчете суммы пяти финансовых коэффициентов (рентабельности и оборачиваемости активов, коэффициентов задолженности и реинвестирования прибыли в активы, доли собственных оборотных средств в активах), каждый из которых имеет определенный вес. Но поскольку и набор, и веса коэффициентов были рассчитаны в США в 1960-е гг., то они не соответствуют современным российским реалиям. Поэтому метод Альтмана можно применять только для общей оценки тенденций развития предприятия.

Субъективные мультипликаторы позволяют учесть специфические характеристики, которые не учитываются стандартными методами анализа и диагностики финансово- хозяйственной деятельности предприятия.

Для различных целей анализа и диагностики финансово-хозяйственной деятельности предприятия применяют различные группы показателей:

1. Показатели использования материальных ресурсов. К ним относятся показатель оборачиваемости материальных запасов в днях и коэффициент маневренности. Оборачиваемость материальных запасов в днях – отношение суммы материальных запасов к однодневному обороту по реализации:. (1.1 мат зап/(объём продаж\*360) С помощью данного соотношения устанавливается число дней, приходящихся на один оборот материальных запасов. Низкое значение данного показателя свидетельствует об устойчивом спросе на продукцию предприятия. Высокое значение показателя может означать, что предприятие имеет больше материальных запасов, чем ему необходимо, либо испытывает трудности со сбытом продукции. Для получения более точного результата в числителе формулы часто используют среднюю величину материальных запасов за период. Коэффициент маневренности – отношение оборотного капитала (текущих активов) к собственному капиталу предприятия (в процентах):. (1.2)Км= Текк акт/собств капитал- Данный коэффициент показывает долю собственного капитала предприятия, находящегося в такой форме, которая позволяет свободно им маневрировать, увеличивая закупки сырья, материалов, комплектующих изделий, изменяя номенклатуру поставок,приобретая дополнительное оборудование, осуществляя инвестиции в другие предприятия. По его величине можно судить о финансовой независимости предприятия, т. е. о способности предприятия не оказаться в положении банкрота в случае длительного технического перевооружения или трудностей со сбытом продукции. Чем выше данный коэффициент, тем ниже риск, с которым связано владение машинами и оборудованием, быстро устаревающими в условиях научно-технического прогресса.

2. Показатели платежеспособности. Платежеспособность предприятия – это его способность выполнять внешние (краткосрочные и долгосрочные) обязательства, используя свои активы. Данный показатель измеряет финансовый риск, т. е. вероятность банкротства. В общем случае предприятие считается платежеспособным, если его общие активы превышают его внешние обязательства. Таким образом, чем больше превышение общих активов над внешними обязательствами, тем выше степень платежеспособности. Для измерения уровня платежеспособности используют специальный коэффициент платежеспособности, который показывает долю собственного (акционерного) капитала предприятия в его общих обязательствах (в процентах):. (1.3) Кп=собств кап/ оьщ обязат-а Высокий коэффициент платежеспособности отражает минимальный финансовый риск и хорошие возможности для привлечения дополнительных средств со стороны. Изменения в уровне коэффициента платежеспособности могут свидетельствовать также о расширении или сокращении деятельности корпорации (ее деловой активности). Высокий коэффициент платежеспособности отражает минимальный финансовый риск и хорошие возможности для привлечения дополнительных средств со стороны. Изменения в уровне коэффициента платежеспособности могут свидетельствовать также о расширении или сокращении деятельности корпорации (ее деловой активности). При определении платежеспособности предприятия всегда необходимо анализировать финансовую структуру источников его средств, т. е. из каких средств финансируются его активы. Показатель, отражающий состояние финансовых средств предприятия, получил название финансового отношения и определяется путем деления величины собственного капитала на размер внешних обязательств:.

**21. Основные принципы ведения бухгалтерского учета. Гармонизация и регулирование бухгалтерского учета на международном уровне. Реформирование бухгалтерского учета в России.**

Определены такие принципы бухгалтерского учета:

Принцип начисления Один из основополагающих принципов. Все операции в бухгалтерском учете должны отображаться в момент их совершения, а не тогда, когда произойдет ожидаемое от этой операции действие. К примеру, вы отгрузили товар покупателю. Эта операция подлежит отображению в бухгалтерском учете уже в момент отгрузки, а не тогда, когда поступит ожидаемая прибыль.

Принцип непрерывности-Бухгалтерский учет может вестись только на том предприятии, которое видит себя действующим в обозримом будущем и не собирается прекращать деятельность.

Принцип понятности -Учет должен вестись так, чтобы его данные были понятны пользователю информации. С этой целью разработан единый порядок записи операций.

Принцип существенности-Информация бухгалтерского учета представляет собой большую ценность, поэтому при ведении учета следует заботиться о том, чтобы она подавалась по существу и представляла собой интерес для пользователя.

Принцип значимости-Этот принцип дополняет предыдущий – вся информация бухгалтерского учета должна не только подаваться по существу, но быть полезной и значимой для управления, оценки и анализа финансовой, операционной, хозяйственной деятельности.

Принцип достоверности и правдивости-Учетная информация должна подаваться без предвзятости и не может содержать ошибок.

Принцип объективности-Все без исключения проходящие на предприятии операции должны найти отображение в бухгалтерском учете и подтверждаться документально.

Принцип осмотрительности-Проводить оценку в процессе бухгалтерского учета следует с осторожностью – доходы и активы не могут быть завышены, а расходы, обязательства – занижены.

Принцип завершенности-Операция, отображенная в бухгалтерском учете должна быть логически завершенной и представленной в полном объеме.

Принцип сопоставимости-Поскольку бухгалтерский учет должен быть полезным для управления и анализа деятельности, его данные должны отображаться так из периода в период, чтобы их можно было сопоставить. С этой целью и разрабатываются унифицированные отчетные формы, учетная политика на предприятии.

Принцип последовательности-Несмотря на то, что у бухгалтерской отчетности существуют установленные сроки: месяц, квартал, декада, полгода и год, она должна быть последовательной из года, в год, с начала и до конца деятельности предприятия. Таким образом, как и при применении принципа сопоставимости можно отслеживать динамику развития предприятия и принимать на основании полученной информации необходимые управленческие решения.

Принцип единства измерения-Несмотря на то, что в процессе ведения деятельности информация поступает в денежных, натуральных и трудовых измерителях, ее сопоставление и анализ может проводиться только с использованием денежных показателей. Так реализуются и другие принципы, важные для принятия решений – принципы сопоставимости и последовательности.

Принцип конфиденциальности-Данные бухгалтерского учета представляют собой коммерческую тайну. Если исключения возможны, они оговариваются с бухгалтером заранее. За нарушение этого принципа в РФ предусмотрена административная и уголовная ответственность.

В числе других нормативных актов, формирующих правовую основу реформирования необходимо отметить:

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (утвержден Приказом от 31.10.00 №94н);

Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённое Приказом Минфина от 29.07.98 №34н – в нём изложены требования к ведению бухучёта, составлению регистров, правилам оценки имущества и обязательств, составлению и предоставлению обязательств;

Приказ Минфина от 22.07.2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчётности организаций»;

Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности (Приказ Минфи от 30.12.96 №112);

Методические указания по бухгалтерскому учёту основных средств (Приказ Минфина от 13.10.03 №91н) – раскрывают в методическом и практическом аспектах правила и способы ведения бухгалтерского учёта основных средств, содержащие в ПБУ 6/01;

Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (Приказ Минфина от 21.03.00 №29н) – аналог МСФО 33;

Методические рекомендации по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций (Приказ Минфина от 20.05.03 №44н);

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (Приказ Минфина от 26.12.02 №135н);

Указания по отражению в бухгалтерском учёте операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом (Приказ Минфина от 28.11.01 №97н).

Таким образом, уже за несколько лет была создана достаточно солидная законодательная база, составляющая правовое оформление реформы. Очень важно, чтобы совершенствование законодательства не останавливалось, и работа по устранению «белых пятен» продолжилась. В 2004-2005 гг. Министерство финансов РФ планирует продолжить работу по разработке ПБУ. В частности, планируется принять стандарты по следующим вопросам: учет инфляционных ожиданий, подготовка промежуточной   отчетности, пояснительная записка, реорганизация предприятий, учет аренды. Подготовлен проект федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности», который будет одним из наиболее важных документов реформы.

Переход на формирование сводной бухгалтерской отчетности на основе МСФО коснется организаций в разной степени. Эта группа организаций будет составлять сводную бухгалтерскую отчетность на основании тех стандартов, которые издает Лондонский комитет по МСФО. Что касается отчетности юридических лиц, то она будет формироваться по российским правилам, которые разрабатываются уже в течение десяти лет в полном соответствии с принципами, заложенными в МСФО. Разница в представляемой отчетности по крупным и малым предприятиям будет заключаться еще и в том, что если малому предприятию в большинстве случаев достаточно отчетности в виде двух форм - баланса и отчета о прибылях и убытках (и эта информация может представляться ими, по нашему мнению, не чаще одного раза в год), то для средних и крупных предприятий (но не крупнейших) достаточно представления информации в виде пяти форм годового отчета. Причем их отчетность должна быть в соответствующих случаях подтверждена аудиторским заключением. Что касается крупнейших предприятий, то, конечно, потребуется подробнейшая расшифровка всей существенной информации, включая составление дополнительных таблиц, форм, пояснений.

В 2003 г. Правительство РФ утвердило проект законопроекта, согласно которому банки и компании, чьи акции торгуются на биржах, перейдут на МСФО с 2004 г., холдинги начнут готовить сводную отчетность в соответствии с МСФО с 2005 г., и оставшиеся компании перейдут на МСФО с 2007 г. В России много компаний, которые готовят отчетность по американским стандартам US GAAP(«ЮКОС», «ЛУКОЙЛ», «Татнефть», «Сургутнефтегаз» и т.д.). Для этих компаний будет предусмотрен переходный период от 3 до 5 лет, в течение которого они могут готовить отчетность только в соответствии с US GAAP. Предполагается, что к этому сроку различия между US GAAPи МСФО будут максимально устранены, так что переход не потребует значительных затрат.

Целью указанных документов является подтверждение бухгалтерским сообществом профессионального уровня своих представителей, как это принято в большинстве развитых стран – в качестве примера можно привести известные международные сертификаты Certified Public Accountant (CPA) в США и The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) в Великобритании. Также Институтом разработан Кодекс профессиональной этики профессионального бухгалтера.

Таким образом, в направлении кадрового обеспечения реформы достигнуты определённые успехи. В то же время следует отметить, что наблюдается значительное отставание в разработке программ обучения и переподготовки бухгалтерских кадров. Как правило, бухгалтеры-практики плохо представляют себе суть происходящих изменений. Это означает, что существует необходимость активнее вовлекать широкие круги бухгалтеров в обсуждение разрабатываемых документов, а также оказывать содействие при отстаивании своих профессиональных интересов.

**22. Основы бухгалтерского учета: предмет и объекты бухгалтерского учета. Счета и двойная запись.**

Формы и организация бухгалтерского учета на предприятии. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в РФ.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает финансово-хозяйственная деятельность организации. В более конкретном содержании он состоит из многочисленных и разнообразных объектов, которые могут объединяться в две группы: объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность организации; объекты, составляющие хозяйственную деятельность организации.

К первой группе относятся имущество организации, состоящее из различных видов средств и обязательств, а ко второй - хозяйственные процессы и их результаты.

Внеоборотные активы подразделяются на основные средства и нематериальные активы. В группу основных средств входят: здания, сооружения, производственные машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника и др. В процессе использования основные средства постепенно изнашиваются и их стоимость включается в себестоимость продукции (работ, услуг) частями путем начисления амортизации.

Нематериальные активы - объекты долгосрочного пользования, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями (право на патентобладателя на патенты, изобретения, промышленные образцы, а также иные имущественные права на объекты интеллектуальной собственности). Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока их пользования..

Оборотные активы подразделяются на следующие группы: материально-производственные запасы, денежные средства, финансовые активы и средства в расчетах.

Значительную часть оборотных активов составляют материально-производственные запасы: материалы, готовая продукция, незавершенное производство и товары.

Материалы необходимы для производственной деятельности в основном в качестве сырья, топлива и различных вспомогательных материалов.

Незавершенное производство - это ресурсы предприятия, которые находятся непосредственно в процессе производства, но еще не превращены в готовую продукцию. Например, это затраты на сырье, материалы, оплату труда и т.д. на производство продукции, которая еще не прошла все стадии обработки (автомобиль на конвейере в машиностроительной промышленности и т.п.).

Готовая продукция - продукция, произведенная в организации, прошедшая все стадии обработки, соответствующая стандартам и предназначенная для продажи.

Товары отгруженные - это готовая продукция, которая отправлена в виде груза покупателю, но право собственности, на которую еще принадлежит организации-поставщику.

Другие товары - различные виды товаров, приобретенные для дельнейшей продажи и перепродажи без дополнительной обработки.

Денежные средства - Финансовые активы - это вклады организации в уставные капиталы других организаций, в различные ценные бумаги (акции, облигации, векселя и т.д.), а также займы, представленные другим организациям.

Все перечисленные выше активы составляют ресурсы организации, но для полной их характеристики необходимо знать источники образования этих ресурсов. Это могут быть собственные и привлеченные источники

Собственные источники или собственный капитал –

Привлеченный капитал

Нормативное регулирование бухгалтерского учета проводится по четырем уровням.

Первый (законодательный) уровень составляют законы Российской Федерации, постановления Правительства РФ, указы Президента РФ, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета в организациях. Документами этого уровня, в частности, являются:

• Гражданский кодекс Российской Федерации, в котором закреплены многие вопросы учетной работы: наличие самостоятельного баланса как необходимого признака юридического лица, обязательное утверждение годового бухгалтерского отчета и др.;

• Федеральный закон «О бухгалтерском учете», которым устанавливаются единые методологические основы бухгалтерского учета на территории Российской Федерации для всех юридических лиц, а также определяется порядок организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской информации пользователям.

• Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»;

• Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Второй (нормативный) уровень представлен положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету, в которых содержатся базовые правила бухгалтерского учета, изложены основные понятия, относящиеся к отдельным участкам учета, возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их и определения внутренней деятельности:

• Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 18.09.2006);

Третий (методический) уровень определяется документами, в которых возможные бухгалтерские приемы приведены с примерами раскрытия конкретного механизма применения к определенному виду деятельности. • План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 18.09.2006);

• Приказ Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н (ред. от 18.09.2006) «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;

Четвертый уровень  Документами этого уровня являются приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов или операций. Эти документы носят вспомогательный характер, их основная цель сводится к технической реализации учетного процесса.

**23. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования. Нормативные документы. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций, организация их учета.**

Основные нормативные документы по учету долгосрочных инвестиций:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ 2/08: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2008.

2. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций: Утв. письмом Мини­стерства финансов РФ от 30.12.1993 №160. 3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. прика­зом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н (с учетом последующих изменений и дополнений). 4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 №44н (с учетом после­дующих изменений и дополнений). 5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 13.10.2003 №91н (с учетом последующих изменений и до­полнений).

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организа­ций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94н (с учетом последующих изменений и дополнений). 7. Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств: Утв. постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 №7. 8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 №117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

Счет 08 Вложения во внеоборотные активы имеет следующие субсчета:

1) приобретение земельных участков;2) приобретение объектов природопользования;3) строительство объектов основных средств;4) приобретение объектов основных средств;5) приобретение нематериальных активов;6) перевод молодняка животных в основное стадо;7) приобретение взрослых животных.

Инвентарная стоимость законченных и сданных в эксплуатацию объектов списывается в дебет счета 01 Основные средства с кредита счета 08 Вложения во внеоборотные активы. Дебетовое сальдо на счете 08 показывает сумму затрат по незаконченным или не сданным в эксплуатацию объектам.

В составе капитальных вложений большой удельный вес составляет оборудование, требующее и не требующее монтажа. Оборудование, требующее монтажа, учитывается на счете 07 Оборудование к установке.

При осуществлении капитальных вложений хозяйственным способом обобщение затрат в разрезе объектов капитальных работ может осуществляться по дебету счета 08 или 23. Счет 23 используется в тех организациях, где созданы специальные строительные подразделения, состоящие на внутрихозяйственном расчете. Затраты на капитальные вложения учитываются в разрезе статей: строительные материалы и конструкции, оборудование, требующее монтажа и не требующее монтажа, основная заработная плата рабочих, расходы по содержанию строительных машин и механизмов и накладные расходы. Учет капитальных вложений, осуществляемых хозяйственным способом, во многом схож с учетом затрат в строительных и монтажных организациях, поэтому для аналитического учета можно использовать журнал-ордер 10с, применяемый в этих организациях.

Инвентарная стоимость объектов, сданных в эксплуатацию, при хозяйственном способе выполнения работ слагается из всех фактических затрат, включая убытки стройки и суммы невозмещаемых бюджетом налогов. На счетах бухгалтерского учета затраты отражаются по дебету счетов 08 или 23 с кредита счетов 10-8, 70, 69, 68, 07. 60, 25, 26 и т.д. Счет 23 закрывается счетом 08, затем приходуется в состав основных средств дебет счета 01 кредит счета 08.

К затратам, не увеличивающим стоимость основных средств, относятся:

- расходы на подготовку эксплуатационных кадров для работы во вновь строящихся организациях;

- на консервацию строительства или передачу их безвозмездно другим организациям и частным лицам;

- затраты перспективного характера (геологоразведочные, изыскательские и др.), не относящиеся к конкретным объектам строительных работ; - на финансирование других организаций в порядке долевого участия;

- стоимость оборудования, переданного безвозмездно; - на подготовку кадров строительных рабочих при хозяйственном способе ведения работ; - убытки от стихийных бедствий по объектам строительства;

- расходы по охране, сносу и демонтажу объектов, прекращенных строительством и разрешенных к списанию, и другие аналогичные затраты.Перечисленные расходы собираются по дебету счета 08 и списываются за счет соответствующих источников финансирования.

К затратам на формирование основного стада относятся: возмещение расходов на выращивание молодняка, переводимого в основное стадо, оплата расходов по приобретению взрослого скота, включая расходы по их доставке и по доставке взрослого скота, полученного безвозмездно. Для учета этих затрат на счете 08 предусмотрены соответствующие субсчета.

Аналитический учет ведется по видам животных в разрезе указанных субсчетов в книге (ведомости) движения скота. Стоимость молодняка животных, переводимых в основное стадо, слагается из их балансовой стоимости на начало года и затрат на выращивание в текущем году, исчисленных по фактически полученному приросту живой массы. Так как фактическая себестоимость одного центнера живой массы исчисляется в конце года, оценка молодняка, переводимого в основное стадо, в течение года осуществляется из балансовой стоимости животных на начало года и плановой стоимости прироста в течение года. При переводе в основное стадо молодняка лошадей, верблюдов, ослов и др. прирост живой массы не исчисляется. В течение года они приходуются по стоимости, слагающейся из балансовой стоимости на начало года, и плановой себестоимости одного кормо-дня, умноженного на количество дней пребывания в хозяйстве в течение года. В конце года после определения фактической себестоимости одного центнера живой массы и одного кормо-дня плановые затраты на выращивание молодняка корректируются до фактических. Затраты, связанные с приобретением земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов, учитываются на счете 08 по соответствующим субсчетам аналогично учету формирования основных средств.

Таким образом, бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется с использованием счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». В зависимости от вида источника к счету 08 открываются соответствующие субсчета. По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные затраты на строительство (создание) и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других внеоборотных активов.

**24. Учет основных средств. Нормативные документы. Понятие и классификация основных средств.**

Аналитический учет основных средств в организации ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки. На лицевой стороне инвентарных карточек указывают: номер объекта; год выпуска (постройки); дату и номер акта о приемке; местонахождение; первоначальную стоимость; норму амортизационных отчислений;

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации предназначен балансовый счет 01 «Основные средства». Синтетический счет 01 «Основные средства» является активным инвентарным счетом и предназначен для обобщения данных о наличии и движении основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении, залоге. Кроме того, для организации синтетического учета основных средств применяют счета:

02 «Амортизация основных средств» (пассивный счет);

08 «Вложения во внеоборотные активы» (активный счет);

91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный счет).

По дебету счета 01 «Основные средства» отражают остаток основных средств на отчетную дату и поступившие основные средства, по кредиту – выбытие основных средств по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Поступление основных средств записывается по дебету данного счета в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Решение о списании (выбытии) основных средств принимает, как мы уже отметили выше (если наличие основных средств является существенным), специально созданная комиссия.

Продажа основных средств формирует прочие доходы (расходы) организации. Выбытие основных средств в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» во всех случаях отражается на сопоставляющем счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом к счету 01 «Основные средства» открывается субсчет «Выбытие основных средств». По дебету этого субсчета отражают первоначальную стоимость выбывающего объекта основных средств, а по кредиту – сумму начисленной амортизации. По завершении процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы». При списании основных средств без применения отдельного субсчета 01 «Выбытие основных средств» дебетуется счет 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства» и далее с кредита счета 01 остаточная стоимость объекта основных средств списывается в дебет счета 91-2

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации.*Амортизация* – исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизационные отчисления включаются в состав расходов по обычным видам деятельности.Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Амортизация начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия основного средства к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Окончанием начисления амортизации следует считать первое число месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или его списания с бухгалтерского учета.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизация признается в качестве расхода исходя

– величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов;

– срока полезного использования;

– принятых организацией способов начисления амортизации.

Согласно ст. 258 НК РФ срок полезного использования основных средств определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств, утверждаемой Правительством РФ.

• ограничений, вытекающих из нормативных правовых актов.

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

• линейным способом;

• способом уменьшаемого остатка;

• способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

• способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

**25. Учет нематериальных активов. Нормативные документы. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов. Документальное отражение. Учет амортизации.**

Нематериальными активами признаются объекты долгосрочного пользования, не имеющие материально-вещественной структуры, но имеющие стоимостную оценку, используемые в течение длительного времени (свыше 12 месяцев) и способные приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К нематериальным активам относятся:

– исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

– исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

– имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

– исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

– исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;

– деловая репутация организации;

– организационные расходы.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Движение нематериальных активов оформляется документами, в которых указываются данные о первоначальной стоимости, степени изношенности, срок полезного использования и др.

При выбытии нематериальных активов составляется акт на списание, акт передачи и другие документы.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости.

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» – принят к учету нематериальный актив по первоначальной стоимости.

Остаточная стоимость выбывших объектов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – списана остаточная стоимость нематериальных активов.

При выбытии объектов нематериальных активов их стоимость уменьшается на сумму начисленной за время использования амортизации.

Амортизация по нематериальным активам начисляется в течение всего срока полезного использования.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Сумма амортизации по нематериальным активам отражается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». По кредиту данного счета осуществляется начисление амортизации, по дебету – списание износа.

1. Начислена амортизация по нематериальным активам:

Дебет счета 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 08 «Вложения во внеоборотные активы»)

Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

2. Списана сумма амортизации по выбывшим нематериальным активам:

Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы».

Различают следующие способы начисления амортизации по нематериальным активам:

– линейный способ;

– способ уменьшаемого остатка;

– способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

. Гражданский кодекс Российской Федерации.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное приказом Минфина России от 27 декабря 2007 г. № 153н.

6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина от 13 июня 1995 г. № 49.

7. План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению.

**26. Учет производственных запасов. Нормативные документы. Классификация и оценка производственных запасов. Задачи учета. Документальное отражение.**

Производственные запасы – это товарно-материальные ценности, являющиеся предметами труда, на которые направлен человеческий труд с целью получения готовой продукции. Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции машиностроения свыше 60 %, отсюда большое значение имеет правильное (рациональное) их использование.

Необходимо применение более прогрессивных, конструкционных материалов, металлических порошков, пластмасс, замены дорогостоящих материалов более дешевыми (синтетическими), но без снижения качества продукции, сокращать отходы и потери в ходе производства.

При изготовлении продукции обязательно затрачиваются природные ресурсы, комплексное использование природных и материальных ресурсов, использование вторичных ресурсов и покупные продукты.

Улучшению ресурсосбережения способствуют: 1) упорядочение первичной документации; 2) повышение уровня механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ; 3) строгий порядок приемки, хранения и расходования; 4) хорошо оснащенные складские помещения.

Материально-производственные запасы учитываются на счете 10 «Материалы», к которому могут быть открыты субсчета:10-1 «Сырье и материалы»;10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;10-3 «Топливо»;10-4 «Тара и тарные материалы»; 10-5 «Запасные части»; 10-6 «Прочие материалы»;10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;10-8 «Строительные материалы»;10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

Оценка производственных запасов

Производственные запасы в учете и в отчетности оцениваются по их фактической стоимости, т. е. включают затраты на производство, приобретение (расходы на транспортировку, хранение и доставку). Списываются материальные ценности по средневзвешенным ценам, учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости или по ценам последнего приобретения. Международные стандарты бухгалтерского учета рекомендуют применение двух методов оценки производственных запасов: ФИФО и ЛИФО.

**27. Учет труда и его оплаты. Нормативные документы. Документы по учету личного состава. Порядок начисления заработной платы. Договора гражданско-правового характера.**

Оплата труда – это система отношений, связанных с обеспечением установления работодателем выплат работникам за их труд.Заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты премий.

Выплата зарплаты обычно производится в денежной форме. Доля зарплаты, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% общей суммы зарплаты.

Основными видами оплаты труда являются:

- повременная - сдельная.

Повременная оплата труда производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

При повременно-премиальной системе к сумме заработка по тарифу прибавляют премию.

Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате является табель учета рабочего времени.

При прямой сдельной системе оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом квалификации.

Сдельно- премиальная оплата труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и отсутствие брака.

Сдельно-прогрессивная оплата труда начисляется по сдельным расценкам в случае изготовления изделий по норме и по повышенным сдельным расценкам при превышении нормы.

Сдельно-косвенная оплата труда применяется для рабочих вспомогательных профессий. Их заработная плата зависит от заработной платы рабочих основного производства.

Аккордная оплата труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Кроме того, выделяют основную и дополнительную заработную плату.

Основная заработная плата выплачивается за фактически отработанное время или выполненные работы с учетом доплат и надбавок. Дополнительная заработная плата предусматривается законодательством за неотработанное время (отпуск, время выполнения государственных и общественных обязанностей).

Документы по учету личного состава, труда и его оплаты.1. Приказ о приеме работника на работу (форма № Т-1) 2. Личная карточка работника (форма № Т-2) 3. Штатное расписание (форма № Т-3) 4. Учетная карточка научного, научно-педагогического работника (форма № Т-4) 5. Приказ о переводе работника на другую работу (форма № Т-5) 6. Приказ о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-6) 7. График отпусков (форма № Т-7) 8. Приказ о прекращении трудового договора с работником (форма № Т-8) 9. Приказ о направлении работника в командировку (форма № Т-9 10. Командировочное удостоверение (форма № Т-10)11. Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении (форма № Т-10-а) 12. Приказ о поощрении работника (форма № Т-11) 13. Табель учета использования рабочего времени и расчета оплаты труда (форма № Т-12) 14. Расчетно-платежная ведомость (форма № 49) 15. Расчетная ведомость (форма № 51) 16. Платежная ведомость (форма № 53) 17. Расходный кассовый ордер (форма № КО-2) 18. Журнал регистрации платежных ведомостей (форма № Т-53а) 19. Лицевые счета (форма № Т-54) 20. Записка – расчет о предоставлении отпуска работнику (форма № Т-60) 21. Записка – расчет при прекращении трудового договора с работником (форма № Т-61)

 Расчет доплат и надбавок к заработной плате. За отклонение от нормальных условий труда к заработной плате могут рассчитываться следующие доплаты:

1. Оплата работы в выходные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или не менее чем в двойном размере.

2. Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 120 часов в год. 3. Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч.). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации.

Синтетический учет труда и заработной платы. Учет труда и заработной платыведут на сч. 70 «Обязательства персоналу по оплате труда». Счет пассивный, сальдо по кредиту отражает сумму непогашенной задолженности перед рабочими по оплате труда на начало отчетного периода, оборот по кредиту характеризует увеличение задолженности (начисление заработка), оборот по дебету – погашение задолженности (выдача заработной платы) и удержание из зарплаты. Учетным регистром по сч. 70 является журнал-ордер №10..

Порядок учета затрат за неотработанное время.К таким доплатам относят:

 Пособие по временной нетрудоспособности

К пособиям по временной нетрудоспособности относят:

ü Пособия по больничным листам,ü Пособия по беременности и родам,

ü Пособия на погребения.

Размер пособия зависит:- от количества дней болезни (без учета выходных дней),- от непрерывного стажа работы:• До 6 лет – 60 % от средней заработной платы,• До 8 лет – 80 % от средней заработной платы,

• Свыше 8 лет – 100% от средней заработной платы.

• Независимо от непрерывного стажа работы в размере 100% выплачивается пособия в следующих случаях:

ü По беременности и родам,ü Инвалидам ВОВ,ü При наличии трех и более детей до 18 лет,

**28. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. Нормативные документы. Признание расходов в бухгалтерском учете. Нормируемые расходы для целей налогообложения. Методы учета затрат на производство.**

Организация учета затрат на производство определяется ПБУ 10/99  «Расходы организации». Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н. Процесс производства представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. В процессе создания продукции определяется ее фактическая себестоимость, включающая сумму затрат на изготовление продукции.

  Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт.

  Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу (выпуск) продукции. Ведомость, в которой производится расчет на единицу продукции, называется калькуляцией.

Учет производственных затрат и исчисление себестоимости – важнейший участок в системе управления, оказывающий прямое влияние на непрерывное повышение технического уровня технического уровня производства и его эффективность. Основными задачами учета затрат на производство являются:  Своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;·          Выявление непроизводительных расходов и потерь;      Контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат; Проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;   Выявлении результатов производственной деятельности.

Классификация затрат осуществляется в зависимости от цели учета:    для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности предприятия (применяется в финансовом и управленческом учете)   для принятия управленческих решений (применяется в управленческом учете)    для осуществления процесса контроля и регулирования (применяется в управленческом учете)

Для определения общей суммы затрат по предприятию в целом применяется группировка затрат на производство по элементам в укрупненном виде:

1.   Материальные затраты2.   Расходы на оплату труда3.   Отчисления на социальные нужды4.   Амортизация основных фондов5.   Прочие расходы По экономической роли в изготовлении продукции производственные затраты подразделяются на основные и накладные.Основные расходы обусловлены непосредственно процессом производства. К ним относятся затраты сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели, расходы, связанные с оплатой труда рабочих, их социальным страхованием, содержанием и эксплуатацией оборудования.

  Накладные расходы связаны с управлением и обслуживанием производства. В их состав включают заработную плату административно-управленческого персонала, отчисления на его социальное страхование, содержание, амортизацию и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря и т.п.

Совокупность основных и накладных расходов образует производственную себестоимость продукции.

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

  Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на определенный вид продукции или работ.   структурного подразделения предприятия (цеха, мастерской и т.п.)     Д  26   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы на общее обслуживание и  организацию производства и управления предприятием в целом    Д  28   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы по исправлению брака     Д  97   К  51,60,76 и т.п.  – расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (оплаченные вперед арендная плата, подписка на периодическую печать и др.)  
На втором этапе производится распределение затрат по назначению после окончания отчетного периода. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, накопленная на дебете сч. 23 списывается в Д 25, 26. (Д 25,26    К 23). Расходы будущих периодов списываются с  К  97  в  Д 25,26 в доле, относящейся к отчетному периоду.  
На третьем этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учтенные предварительно на счетах 25,26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине.Косвенные расходы связаны с изготовлением всех видов продукции или всех видов работ. Поэтому их распределяют между видами продукции и работ пропорционально.

  На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов отражаются на производственных счетах:     Д 20    К 10,51,60,70 и т.п.  – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг)основного производства    Д  23   К  10,51,60,70 и т.п.  – прямые затраты вспомогательного производства     Д  25   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы на обслуживание, организацию

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в Д 20 счета с К 25,26.

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака и списываются с К 28 в Д 20. По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период. На пятом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. Для расчета фактической себестоимости определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, неукомплектованную. Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию  (Д 43   К 20)

Аналитический учет по 20 счету организуется по видам изделий или услуг.

Синтетический учет затрат на производство Производственные процессы делятся на следующие типы:·      Единичное производство

·      Серийное производство·      Массовое производство·      Непрерывное производство. Для определения себестоимости применяются следующие методы:

·          Позаказный·          Попроцессный. Позаказный метод используется в единичном или серийном производстве, попроцессный метод  - в массовом и непрерывном производстве. Для учета затрат на производство используются активные счета: 20 «Основное производство»,23 - «Вспомогательные производства», 25 -«Общепроизводственные расходы», 26 -«Общехозяйственные расходы», 97- «Расходы будущих периодов», 28 – «Брак в производстве».

**29. Учет незавершенного производства.**

Оценка незавершенного производства. На практике ситуация, когда все осуществленные за период затраты относятся на себестоимость готовой продукции, встречается довольно редко. Гораздо чаще особенности технологических процессов не позволяют завершить производством всю продукцию, изготовление которой было начато в отчетном или даже в предыдущих периодах.

При наличии незавершенного производства с кредита счетов учета затрат (20, 23 или 29) в дебет счетов 43 или 40 должны списываться не все накопленные за период затраты, а только та часть, которая относится к завершенной производством продукции. Таким образом, на этих счетах будет получен остаток, который должен характеризовать объем незавершенного производства.

Существует несколько способов определения объема незавершенного производства и себестоимости завершенной производством продукции.

Способы оценки незавершенного производства (оценка незавершенного производства или оценка готовой продукции)

Способ первый — оценка незавершенного производства. При этом способе определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции исчисляется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Для этого: 1) по данным инвентаризации находят натуральный объем незавершенного производства; 2) рассчитывают фактическую себестоимость незавершенного производства.

Способ второй — оценка готовой продукции. При этом способе определяется размер затрат, относящихся к стоимости изготовленной в отчетном периоде продукции (выполненных работ, оказанных услуг), который затем и списывается с кредита счета 20, 23 или 29.

Методы оценки незавершенного производства по стоимости материалов, прямым материальным затратам, полной производственной себестоимости. Выше мы сказали, что при первом способе оценки (при оценке незавершенного производства) определяется объем незавершенного производства на конец периода, а себестоимость завершенной производством продукции исчисляется как разность накопленных за период затрат с учетом их остатка на начало периода и объема незавершенного производства. Причем для этого после определения натурального объема незавершенного производства рассчитывается фактическая себестоимость незавершенного производства. Расчет может осуществляться путем оценки по стоимости материалов, прямым материальным затратам, полной производственной себестоимости. Чем больший перечень затрат включается в оценку незавершенного производства, тем больше значение этой оценки и тем оно точнее. Иными словами, оценка незавершенного производства по стоимости материалов является наименьшей по значению, поэтому стоимость готовой продукции увеличивается максимально (в нее включаются практически все затраты на производство, кроме стоимости истраченных на «незавершенку» материалов).

Оценка незавершенного производства по прямым материальным затратам в количественном значении уже дороже, а стоимость готовой продукции падает, соответственно, на величину не только материалов, но и всех материальных затрат. Наконец, самая точная оценка — по полной производственной себестоимости. Выбор метода оценки незавершенного производства — достаточно серьезная задача. Ее решение во многом зависит от отраслевой принадлежности организации и от наличия и содержания отраслевой методики калькулирования себестоимости продукции. Если же организация не имеет такой отраслевой инструкции или эта инструкция не утверждена в установленном порядке, то организация вынуждена сама выбирать метод оценки незавершенного производства.

**30. Учет готовой продукции. Нормативные документы. Понятие и оценка готовой продукции. Варианты учета.**

Готовая продукция — это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет Наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения про­дукции; контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, каче­ству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам; контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением ус­тановленных лимитов;

контроль за соблюдением плана по продаже продукции и свое­временностью оплаты проданной продукции;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изде­лия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техничес­ким причинам, принимаются представителем заказчика на месте их изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, ус­ловно-натуральных и стоимостных показателях.

Условно-натуральные показатели используют для получения обоб­щенных данных об однородной продукции

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первич­ными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных запасов. В последнее время многие организации применяют бескар­точный метод учета готовой продукции. При данном методе с помо­щью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета вьщус-ка из производства и движения готовой продукции относительно скла­дов (других мест хранения). Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют.

Учет наличия и дви­жения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Го­товая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных ус­луг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на произ­водство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сда­че на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается. Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (ра­бот, услуг)» и с использованием счета 40.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформля­ют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оп­риходованной готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производ-ство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнитель­ной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой органи­зации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производ­ство».

Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельс­кохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимос­ти, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависи­мости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку про­дукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая про­дукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестои­мости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учет­ным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реа­лизации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные». Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организациям разре­шается определять выручку от продажи продукции для целей налого­обложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выпол­ненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продук­ции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации. При обоих методах продажи продукции для це­лей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) от­ражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция». С суммы выручки организации исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров). При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС от­ражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации пе­ред бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением де­нежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств) При методе продажи «по оплате» задолженность организации пе­ред бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупате­лем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации от­ражают сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по де­бету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

**31. Учет товаров. Понятие и оценка товаров. Формирование и учет резервов под снижение стоимости товаров. Учет расходов на продажу товаров. Понятие материально – производственных запасов**

Бухгалтерский учет МПЗ осуществляется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01 и Методических указаний по бухгалтерскому учету материально – производственных запасов. К бухгалтерскому учету в качестве МПЗ принимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг); - предназначенные для продажи; - используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью МПЗ, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой или комплектацией, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или, в случаях, установленных законодательством, требованиям иных документов).

Товары - часть материально-производственных запасов, приобретенная или полученная от других юридических или физических лиц и предназначенная для продажи.

При отражении запасов в соответствии с международными стандартами следует руководствоваться МСФО 2 «Запасы». Согласно МСФО 2, запасы - это активы:

а) предназначенные для продажи в ходе нормальной деятельности;б) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

Предприятие использует много видов МПЗ, поэтому для их учета необходима группировка по определенным признакам. Все материалы классифицируются в учете по назначению и роли в процессе производства и по техническим свойствам. По назначению и роли в производстве различают:

1. Сырье и материалы. К сырью относят продукты добывающей промышленности и сельского хозяйства, поступающие в переработку (руда, хлопок, молоко). Материалами считают продукты, прошедшие предварительно промышленную обработку (металл, пластики, ткани). Материалы делятся на основные, образующие физическую основу изготовляемой продукции (металл – для машин; доски – для мебели; кожа – для обуви), и вспомогательные, которые придают продукции особые качества (краски), потребляются средствами труда (смазочные, охлаждающие, обтирочные), используются для содержания помещений в чистоте, на канцелярские цели (бумага, копировка, карандаши).

2. Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали, приобретаемые в порядке производственной кооперации для выпускаемой продукции, но требующие обработки или сборки.

3. Топливо – это материалы, предназначенные для выработки энергии, отопления зданий, эксплуатации транспортных средств, на технические нужды предприятия (уголь, дрова, нефтепродукты, газ).

4. Тара и тарные материалы.

5. Прочие материалы – отходы производства (обрубки, обрезки, стружка, лоскут), отходы от утилизации неисправимого брака, материальные ценности, полученные от списания основных средств (металлолом, утиль – сырье).

6. Строительные материалы, используемые для строительных и монтажных работ.

7. Запасные части – детали, изготовляемые или приобретаемые предприятием для замены изношенных частей и ремонта основных средств. Эта классификация используется для организации бухгалтерского учета МПЗ: на каждую группу материалов открывается отдельный субсчет.

МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости. При приобретении МПЗ за счет кредитов и займов проценты относят на увеличение этих ценностей до момента их оприходования. На крупных предприятиях с большим оборотом невозможно оперативно вести учет поступающих и израсходованных в производстве ценностей по фактической себестоимости. Возникает необходимость вести их текущий учет по учетной стоимости и отдельно отклонения фактической стоимости от учетной. В качестве учетных цен предприятия могут применять средние покупные цены или плановую себестоимость. Очень часто в качестве отклонений от учетных цен отражают транспортно-заготовительные расходы. Отклонения фактической стоимости запасов от учетных цен отражаются на регулирующем дополнительном активно-пассивном счете 16, на дебете учитывается сумма отклонений, на кредите — списание суммы отклонений в затраты производства.

Предприятия, могут учитывать затраты по заготовке сырья на регулирующем дополнительном активном счете 15. На дебете счета отражаются затраты по заготовке ценностей, на кредите — оприходование ТМЦ, причем списание затрат может быть в двух вариантах а) оприходование материалов по фактической стоимости: Дт 10 Кт 15; б) оприходование материалов по учетной стоимости: Дт 10 Кт 15 и одновременно списание отклонений фактической стоимости от учетной: Дт 16 К 15 (положительное отклонение) Дт 15 Кт 16 - отрицательное отклонение.

При продаже организацией материалов цена продажи определяется по соглашению сторон. Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния.

При отгрузке материалов для продажи определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ. При отгрузке материалов на договорную стоимость в бухгалтерском учете делается запись: Д-т 62, К-т 91. Одновременно по сумме отгруженных материалов выделяется сумма НДС: Д-т 91, К-т 68, 76. Списывается фактическая себестоимость материалов: Д-т 91, К-т 10, 16; списываются расходы, относящиеся к проданным материалам: Д-т 91, К-т 23 и др.

Дебетовое или кредитовое сальдо по счету 91 списывается на финансовые результаты деятельности организации: Д-т 91, К-т 99 или Д-т 99, К-т 91. Уплаченная покупателем сумма за проданные материалы отражается записью: Д-т 51 и др., К-т 62. Аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные (отпущенные) им материалы должен вестись по каждому предъявленному покупателю и заказчику счету. Списываются материалы: пришедшие в негодность по истечении сроков хранения; морально устаревшие; при выявлении недостач, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий. При списании материалов их фактическая себестоимость отражается записью: Д-т 94, К-т 10, 16. В зависимости от конкретных причин потерь фактическая себестоимость материалов подлежит списанию: Д-т 20, 73, 91, К-т 94. Остающиеся от списания материальных ценностей отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости исходя из цены возможного использования: Д-т 10, К-т 91. Материалы, передаваемые по договору дарения или безвозмездно, списываются на основании первичных документов а отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, заявлений на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.). Материалы списываются передающей стороной по фактической себестоимости (учетной цене, увеличенной на долю отклонений в стоимости этих материалов или транспортно-заготовительных расходах, приходящихся на них). Стоимость материалов, передаваемых безвозмездно, подлежит списанию: Д-т 91, К-т 10, 16. Передающая сторона по данной передаче начисляет НДС: Д-т 91, К-т 68. Списание расходов по передаче отражается следующим образом: Д-т 91, К-т 23, финансовый результат по передаче - Д-т 99, К-т 91.

**32. Учет денежных средств. Нормативные документы. Учет кассовых операций. Учет операций на расчетном счете. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности.**

Счета:50, 51, 52, 55 «Специальные счета в банках», 57 Ден ср-ва –    денег в кассе, на расчетн, текущ и иных счетах в банках, ден переводы, другие наличные ден ср-ва, готовые к дальнейш обороту.. Расчеты м/у предпр – в основном безнал. 51сч Д:

 Учет ден ср-в на вал сч. Осн – 52сч. Учет кассов операций. Кассир заключает с предпр-ем дог о полной мат ответств-ти. Оговаривается лимит ден ср-в, кот м.находиться в кассе. Прием ср-в - по приходно-кассов ордерам, расход - по расхо-кассов. Кассир ведет кассов книгу, где отражает все опреации, произош за период. Не доп вырывания листов, исправл-я д.б заверены. Субсчета (1 – касса орг, 2 - денежн док-ты 3 - касса в ин вал). Спец счета в банках: аккредитивы, чеков книжки, спец карточн счет, депозитн счета - 55сч, А. При открытии Д55 К51. Далее  исп-ся д/расч с поставщ. Если не успеваем открыть, 57сч - переводы в пути, Д57 К51, также м.исп-ся при перевозке (инкассации) ден ср-в.

1 «Порядок ведения кассовых операций в РФ» - решение ЦБ от 22.10.93 г. №40. Наличные деньги хранятся в кассе в пределах лимита. Лимит устанавливается банком по согласованию с руководителем предприятия. Сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выдачи з/п в течение 3 рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении.

Первичные документы по кассе. Деньги приходуются на основании ПКО; лицам, вносящим деньги в кассу, выдается квитанция. Выдача денег из кассы – на основании РКО.

Если предприятие имеет экспортные или импортные операции, то предприятие открывает счет «Касса в валюте 50-2».

Операции с иностранной валютой отражаются как в валюте, так и в рублях путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ. В кассовой книге записи осуществляются в рублях, но одновременно необходимо вести регистры аналогичного учета по каждому виду иностранной валюты.

Эти регистры могут быть оформлены в виде реестра, карточек аналитического учета или иметь такой же вид как страницы кассовой книги.

В связи с изменением курса валют возникают курсовые разницы, которые также подлежат отражению в кассовой книге. На курсовую разницу составляется бухгалтерская справка, которая служит основанием для записей в кассовую книгу. При росте курса проводка: Д50 – К91 – прочие доходы и расходы.

Если курс падает, то Д91-К50. Пересчет валюты в рубли по новому курсу должен производиться как на дату совершения операции с валютой, так и на дату составления отчетности. (50-3)

Денежные документы – почтовые марки, марки госпошлины, оплаченные путевки в дома отдыха, санатории, приобретенные и оплаченные авиа и ж/д билеты, проездные. Поступление и выдача денежных документов производится по ПКО и РКО. Ежемесячно кассир составляет отчет по движению ден. док-тов.

Приобретение путевки: Д50-3 – К70-6 Выданы работнику: Д73-К50-3 Деньги за путевку: Д50-1 – К70-3.

В кассе хранятся бланки строгой отчетности – трудовые книжки, вкладные листы к ним, квитанции путевых листов. Учет бланков на забалансовом счете 006 – бланки строгой отчетности.

В конце месяца отчет о движении бланков на основании ПКО и РКО.

Кассир – материально ответственное лицо. При принятии на работу заключают с ним договор о полной материальной ответственности. Периодически должна проводиться внезапная ревизия кассы. Составляется акт ревизии. 94 – недостачи и потери Д94-К50 Д73-2 – К94(расчеты по возмещению материального ущерба) или Д50,70 – К73-2 Излишки: Д50-К91.

Валютно-кредитн отн-ния регулир-ся   №196-ФЗ “О валютн    регулир-нии и валютн контроле”.  №157-ФЗ “О госуд регулир-нии внешнеторг деят-сти”, ТК, ПБУ3/2000 «Учет активов и обяз-ств, ст-сть кот выражена в иностр валюте» и др.

Синт учет вал средств ведется на сч № 52 «Валютные счета». Пост-я вал выручк зачис-ся на транзитный счет. На текущ вал счетах хранятся вал ср-ва, ост-еся после обяз-ой продажи вал выручки. Обяз-ой продаже подлежит о% в соот с Инст-ей ЦБ №111-И «об обяз-ой продаже части валютной выручки на внут-м рынке».

 Орг-ии с валютного счета могут получать налич-ную валюту в кассу для оплаты команд-х расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещена.

Д 52тран К 62            Зачис ден ср-в от покупателей Д 57  К 52тран   валют подлеж обяз продаже Д 91 К 57        Спис прод валюта по курсу ЦБ Д 51 К 91        Пост денег на р/с по бирж курсу Д 26  К 76 Начис банку комис вознаг за пр-жу вал Д 99  К 91 Уб от прод , если бирж курс ниже ЦБ Д 52текущ К52тран Зачис ост де-г после пр вал Д 50  К 52текущ  Получение валюты в кассу Д 60,76  К 52текущ  Перечисление поставщикам

Курс разница – это разница между рублевой оценкой валют актива  или об-в на дату пересчета и на дату принятия к учету. Курсовые разницы отражаются на счете 91, как прочие расходы.

Курс разница отражается в бух отч-ти в Ф №2 как прочие дох и расх. Анал-й учет ден ср-в на валютных счетах ведется в ж/о и в ведомости № 2. Налич деньги, получ-е с вал счетов в банках, учит-ся на субсчете 50-4 “Касса в ин-ной валюте”. Осн-ми докум по экспорту тов-в яв-ся контракт на пос-ку тов, паспорт сделки, грузовая тамож-енная декларация, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и пр.

Ст-ть отгруж  продукций, товаров на экспорт отражается на  сч 45 до даты перехода права собств-ти покуп-ю.  Выручка от продажи на экспорт подлежит отражению в учете в момент признания доходов организации. При оформ-лении товара уплачивается таможенная пошлина и таможенные сборы. Экспорт:

Д 45   К 41,43 –отгрузка тов Д 62   К 90 –выручка Д 90/2   К 45 –спис факт с/с

Д 44   К 60,76-расз с вяз с прод Д 90   К 44 –спис расх на продажу Д 90   К 99 –приб от реализ

Импорт: Д 60   К 52 – оплач счет постав Д 15,10  К 60 – отраж зад-ть поставщ

Д 15,10  К 76,68 – тамож пошлины

**33. Учет финансовых вложений. Нормативные документы. Понятие и классификация финансовых вложений. Оценка финансовых вложений. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям.**

Фин вложения – это вложения в гос цен бумаги, цен бум др орг-ций, вклады в УК, предоставл-ные займы,  депозитные вклады в банках, вклады по договорам товарищ-ства и ДЗ, приобретенное в порядке уступки права треб-ния и др.

Порядок БУфин вложений рег-ся ПБУ 19/02 “Учет фин вложений”. Порядок налогооблож-ния цен бум, порядок признания дохода опр-ся НК. В соотв-вии с ГК.

Цен бум – это докум-т, удостоверяющ имущ права, осуществление и передача кот возможны только при его предъявлении. К цен бум относятся гос облигации, векселя, чеки, депозит и сберегат сертификаты, акции и др док-ты.

Фин влож-я приним к учету по первоначальн стоимости, кот склад из суммы фактич затрат на их приобрет-е, включая стоим-сть покупки, тоимость консультацион и посреднич услуг и иные затраты, свзя с приобрет цен бум.

По нек видам фин вложений опр-ся тек рын стоимость (акции, паи). Эти вложения могут читываться по текущей рын стоимости.

При стабильном  снижении текущ рын ст-сти или при обесценении м б создан резерв под обесценение вложений в цен бум (Д 91  К 59).

Синт цчет фин влож на счете 58 на отд субсчетах.

Д 58  К 76 задолжность при приобрет цен бум

Д 58  К 51,50,52  спис ДС за фин влож Д 51  К 58  погашение займов Д 91  К 58  спис первон ст-сть прод векселей Д 76  К 91  отражен доход по акциям

Ан-ский учет ведется по каждому виду влож-ний. Фин влож-ния делятся на 2 группы:

1 фин вложения, по кот м опр-ть текущ рын стоим-сть (акции, паи)

2 фин влож по кот их текущ рыночная стоим-сть не опр-ся (долговые цен бумаги)

Согласно ПБУ 19/02 различаются первоначальная и последующая оценки объектов финансовых вложений. Финансовые вложения на этапе принятия к бухгалтерскому учету оцениваются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость объектов финансовых вложений формируется аналогично другим активам в зависимости от варианта их поступления в собственность организации (приобретение за плату, безвозмездное получение, в счет вклада в уставный капитал, в счет вклада по договору простого товарищества и пр.).

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в порядке, установленном ПБУ 19/02;

2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально; принятый вариант отражается в учетной политике. Финансовые вложения второй группы, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Объекты финансовых вложений (кроме займов), не оплаченные полностью, показываются в активе организации в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору с отнесением непогашенной суммы в качестве кредиторской задолженности в случаях, когда инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим финансовым вложениям. В остальных случаях в составе финансовых вложений учитываются только полностью оплаченные акции и паи других организаций. Суммы частичной оплаты акций и паев отражаются как дебиторская задолженность.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяется и документально подтверждается их наличие, состояние и оценка. Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации подтверждаются соответствующими документами. В процессе инвентаризации проверяется сохранность и правильность оформления ценных бумаг, реальность их учетной стоимости, своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете начисленных доходов по ценным бумагам.

**34. Учет расчетов. Нормативные документы. Безналичные формы расчетов. Учет резервов по сомнительным долгам.**

Под **дебиторской задолженностью** понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Под **кредиторской задолженностью** понимается задолженность данной организации другим организациям и лицам, которые называются кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженность отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается на счетах:

* 62 «Расчеты и покупателями и заказчиками»,
* 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
* 73 «Расчеты с персоналам по прочим операциям»,
* 75 «Расчеты с учредителями»,
* 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
* 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Кредиторская задолженность отражается на счетах:

* 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
* 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
* субсчет «По выплате доходов», 76, 79.

При ведении учета дебиторской и кредиторской задолженности особое внимание нужно обратить на сроки исковой давности. Согласно ст. 196 ГК общий срок исковой давности установлен равным три года.

Дебиторская задолженность при истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов. Списание задолженности оформляется приказом руководителя. В бухгалтерском учете оформляются записи:

* Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счетов 62, 76;
* Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность в целях контроля отражается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» и учитывается там в течение пяти лет.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств: 50, 51, 52 и кредитуют счет 91. Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» суммы списанной дебиторской задолженности включаются в состав внереализационных расходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

* Дебет счетов 60, 76 Кредит счета 91.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» суммы списанной кредиторской задолженности включаются в состав внереализационных доходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией).

Организации могут создавать резервы сомнительных долгов с отнесением сумм резервов на финансовые результаты в том случае, если его создание предусмотрено учетной политикой организации.

Резерв по сомнительным долгам создается по результатам инвентаризации дебиторской задолженности:

– в бухгалтерском учете – в соответствии с требованиями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н;

– в налоговом учете – в соответствии с требованиями гл. 25 НК.

При этом для создания резерва в бухгалтерском и налоговом учете предусмотрены разные требования (Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяет, что резерв по сомнительному долгу может создаваться, если выполняются три условия:

– задолженность возникла по расчетам за продукцию, товары, работы, услуги;

– срок погашения задолженности по договору истек;

– гарантии погашения задолженности отсутствуют.

НК предъявляет к созданию резерва по сомнительным долгам дополнительные требования, а именно:

– создавать резервы по сомнительным долгам могут только организации, которые определяют выручку от реализации для целей налогообложения по методу начисления;

– сумма резерва зависит от срока возникновения обязательства;

– общая сумма резерва по сомнительным долгам не может превышать 10% выручки от продаж, полученной за отчетный период нарастающим итогом: квартал, полугодие, девять месяцев, год. Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу. Создание резерва по сомнительным долгам в бухучете отражается на пассивном счете 63 "Резервы по сомнительным долгам" записью:

Д 91/2 "Прочие расходы"; К 63 "Резервы по сомнительным долгам".

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность, по которой были созданы резервы, показывается с учетом сумм созданного резерва, т.е. остаток по счету 63 "Резервы по сомнительным долгам" в пассиве баланса не показывается, а дебиторская задолженность отражается в активе баланса за минусом суммы созданного резерва. Списание дебиторской задолженности осуществляется на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя.

Списание дебиторской задолженности за счет резервов по сомнительным долгам производится в случае, если срок исковой давности истек (общий срок исковой давности три года) или если задолженность нереальна к взысканию, что отражается в бухучете записью:

Д 63 "Резервы по сомнительным долгам";

К 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Списание дебиторской задолженности не считается ее аннулированием, она должна учитываться за балансом в течение пяти лет с момента списания по дебету счета 007 "Списанная в убыток безнадежная дебиторская задолженность". Это необходимо для контроля за возможностью ее списания с должника. Аналитический учет на забалансовом счете ведется по каждому должнику и сумме его долга.

Поступление сумм задолженности, ранее списанной за счет резерва, в бухгалтерском учете отражается записью: Д 50 "Касса", 51 "Расчетные счета"; К 91/1 "Прочие доходы".

Одновременно списывается задолженность с забалансового счета 007 "Списанная в убыток безнадежная дебиторская задолженность".

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв не будет использован, то неиспользованные суммы резерва присоединяются к финансовым результатам в годовой отчетности:

Д 63 "Резервы по сомнительным долгам"; К 91/1 "Прочие доходы".

В то же время на основании данных инвентаризации создаются новые резервы по сомнительным долгам:

Д 91/2 "Прочие расходы";К 63 "Резервы по сомнительным долгам".

В налоговом учете неизрасходованные суммы резерва присоединяются к прибыли отчетного периода, если по итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце отчетного или налогового периода, организация может создать резерв в сумме меньшей, чем остаток неизрасходованного резерва. При этом к прибыли присоединяется разница между остатком резерва и суммой, на которую организация может создать резерв по итогам инвентаризации.

**35. Учет операций в иностранной валюте. Нормативные документы. Оценка активов и обязательств в иностранной валюте. Учет курсовых разниц. Учет экспортных и импортных операций.**

Расчетные и валютно-кредитные отношения регулируются ФЗ 30 декабря 2001 № 196 «О валютном регулировании и валютном контроле», Инструкция Центрального банка РФ от 29 июня 1999 г. № 7 «Об изменении порядка обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке РФ», ФЗ от 10 февраля 1999 г. № 157-ФЗ «О государственном регулировании внешнеторговой деятельности».

Валютными считаются операции:

- связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе операции, когда в качестве платежа используется иностранная валюта и платежные документы в иностранной валюте;

- ввоз и пересылка в Россию ( и обратно) валютных ценностей;

- осуществление международных денежных переводов;

- расчеты между резидентами и нерезидентами в российских рублях.

Иностранные валюты и валютные ценности могут находиться в собственности как резидентов, так и нерезидентов, и это право защищается государством.

Операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на текущие и операции, связанные с движением капитала.

Текущие валютные операции:

- переводы в России для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности), а также для расчетов , связанных с кредитованием экспортно- импортных операций на срок более 90 дней;

- получение и распределение финансовых кредитов на срок не более 180 дней.

- переводы в России процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

- переводы не торгового характера в России, включая переводы сумм заработной платы, пенсии.

Валютные операции, связанные с движением капитала:

- прямые инвестиции – вложения в уставный капитал организации с целью извлечения доходов и получения права на участие в управлении организацией;

- портфельные инвестиции, обусловленные приобретением ценных бумаг;

- переводы в оплату права собственности, иных прав на здания, сооружения и иное имущество, включая землю, недра, относимые по законодательству страны их местонахождения к недвижимому имуществу;

- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров (работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности);

- получение и предоставление финансовых кредитов на срок более 180 дней;

- иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Организации, осуществляющие без разрешения ЦБ РФ перевод капитала или оставившие сверх установленного времени средства в иностранной валюте на открытых за границей банковских счетах, привлекаются к административной ответственности, а незаконно использованные средства конфискуются в пользу государства. Текущие валютные операции осуществляются резидентами без ограничений, а валютные операции, связанные с движением капитала, - в порядке, установленном ЦБ РФ.

Приказом Минфина от 10 января 2000 года №2н введено в действие ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», в котором установлен порядок перерасчета стоимости активов и обязательств в рубли, правила их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Согласно ПБУ 3/2000 не допускаются следующие операции:

- пересчет в иностранные валюты показателей бухгалтерской отчетности, составленной в рублях;

- пересчет стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте или условных денежных единицах, но подлежащих оплате в рублях;

- включение данных бухгалтерской отчетности дочерних (зависимых) обществ, находящихся за пределами России, в сводную бухгалтерскую отчетность, которую составляет головная организация.

Бухгалтерский учет курсовых разниц регулируется и регламентируется ПБУ 3/2000 «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Выделяют две группы активов и обязательств, стоимость которых может быть выражена в иностранной валюте и подлежит пересчету в рубли.

К первой группе относятся основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, товары, уставный капитал. Валютную стоимость этих активов необходимо пересчитать в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату оприходования активов (регистрации уставного капитала). В дальнейшем стоимость этих активов и обязательств переоценивается.

Ко второй группе активов и обязательств относится иностранная валюта, находящаяся в кассе, на счетах в кредитных организациях, выраженные в иностранной валюте денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность, остатки средств целевого финансирования, полученных в иностранной валюте из бюджета или иностранных источников.Стоимость этих активов и обязательств необходимо пересчитывать в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а затем – переоценивать по курсу иностранной валюты, установленному ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Стоимость иностранной валюты в кассе организации или на счетах в банках можно пересчитать в рубли по мере изменения официальных курсов иностранных валют. Все операции, связанные с иностранной валютой, переоценивают по курсу, определенном ЦБ РФ. При этом переоценка осуществляется как на активных, так и на пассивных счетах бухгалтерского учета.

Курсовая разница согласно ПБУ 3/2000представляет собой разницу между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательства, стоимость которого выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов и обязательств, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Различают курсовые разницы между оценками:

- валютных активов и пассивов по курсу ЦБ РФ на дату регистрации их в бухгалтерском учете и на дату фактического осуществления расчета;

- валютных статей бухгалтерского баланса по курсу ЦБ РФ на дату регистрации их в бухгалтерском учете и на последнее число отчетного месяца;

- валютных статей бухгалтерского баланса по курсу ЦБ РФ на дату составления баланса за предыдущий период, если разница образовалась до начала отчетного месяца; при этом курс ЦБ РФ берется на последний день отчетного месяца.

Курсовая разница зачисляется на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов. Исключение составляют курсовые разницы, возникающие при учете операций, связанных с формированием уставного капитала, равные разности между рублевой оценкой задолженности учредителя по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте на дату приобретения статуса юридического лица, и рублевой оценкой задолженности на дату поступления сумм вкладов. Такие курсовые разницы учитываются на счете 83 «Добавочный капитал»

В бухгалтерском учете курсовые разницы отражаются в том отчетном периоде, к которому относятся дата расчета или за который составлена отчетность:

Дт 91-2 Кр 50,52,60,62,76 и пр.- отражены отрицательные курсовые разницы;

Дт. 50,52,60,62,76 и пр. Кр 91-1 – отражены положительные курсовые разницы.

Если по условиям договора денежное обязательство одной стороны должно быть оплачено в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте (или в условных единицах), возникают суммовые разницы.

Таким образом, суммовые разницы связаны с рублевыми обязательствами, выраженными в иностранной валюте, а не с валютными обязательствами. Суммовые разницы могут возникнуть, например, на счетах расчетов при отражении денежных обязательств в рублях на дату их возникновения, затем показывается фактическая сумма в рублях, полученная или уплаченная на день платежа. Появившаяся суммовая разница корректирует стоимость полученного имущества или полученных средств за проданную продукцию (работы, услуги).

**36. Учет финансовых результатов. Нормативные документы. Понятие и классификация доходов организации. Признание доходов. Учет прибылей и убытков.**

Финансовый результат от деятельности организации за период представляет собой сальдо полученных ею доходов и расходов. Согласно ПБУ 9/99 и 10/99 организация получает доходы и несет расходы по обычной деятельности, операционные и внереализационные (чрезвычайные отменены).

Финансовый результат  - конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, выражается в форме прибыли (дохода) или убытка.

Балансовая прибыль (убыток)  - складывается из прибыли (убытка) от реализации, причитающихся к получению процентов за вычетом подлежащих к уплате, подлежащих к получению доходов по акциям и от участия в совместной деятельности, прочих операционных доходов за вычетом операционных расходов,   внереализационных доходов за вычетом внереализационных расходов. (Схема).

Доходы от обычных видов деятельности отражаются по счету 90 "Продажи" (субсчет 1 "Выручка"). К ним относится выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

В тех организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

Наконец, в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой тоже считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

По этому же счету (субсчет 2 "Себестоимость продаж") отражаются расходы по обычным видам деятельности, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг, - иными словами, расходы, связанные с предметом деятельности организации.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к операционным расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

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

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 "Продажи" отражается выручка от продажи продукции (в корреспонденции со счетом 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"), а по дебету - ее плановая себестоимость (в течение года, когда фактическая себестоимость не выявлена) и разница между плановой и фактической себестоимостью проданной продукции (в конце года).

Плановая себестоимость проданной продукции, а также суммы разниц списываются в дебет счета 90 "Продажи"(или сторнируются) в корреспонденции с теми счетами, на которых учитывалась эта продукция.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 "Продажи" отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов). По дебету отражается их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 "Товары") с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 "Торговая наценка").

К счету 90 "Продажи" могут быть открыты субсчета:

90-1 "Выручка";

90-2 "Себестоимость продаж";

90-3 "Налог на добавленную стоимость";

90-4 "Акцизы";

90-9 "Прибыль/убыток от продаж", причем субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж", 90-3 "Налог на добавленную стоимость", 90-4 "Акцизы" и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Операционные и внереализационные доходы и расходы организации обобщаются на счете 91 "Прочие доходы и расходы".

Счет «Прочие доходы и расходы»             91

91-1 «Прочие доходы»

91-2  «Прочие расходы»

91-9  «Сальдо  прочих  доходов  и расходов»

По кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие доходы", в течение отчетного периода находят отражение следующиеоперационные доходы:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (если объем менее 5% от выручки от обычной деятельности);

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке, и

внереализационные доходы:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- курсовые разницы;

- сумма дооценки активов;

- прочие внереализационные доходы.

По дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы", в течение отчетного периода находят отражение операционные расходы:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие операционные расходы и

внереализационные расходы:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие внереализационные расходы.

Субсчет 9 "Сальдо прочих доходов и расходов" счета 91 предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

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

Таким образом, синтетический счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо на отчетную дату не имеет.

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

**37. Учет капитала организации. Нормативные документы. Чистые активы организации. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности.**

Собственный капитал состоит их уставного капитала (80), добавочного капитала (83), резервного капитала(82), нераспределенной прибыли(84), целевого финансирования.

Учет уставного капитала осуществляется на сч.80”Уставный капитал” , счет пассивный, сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала, зарегистрированного в учредительных документах. Уставный капитал, в сумме предусмотренный учредительными документами, отражают по К80 и Д75”Расчеты с учредителями”. Фактическое поступление вкладов учредителей отражается по К75 с Д08,10,12,50,51, и др.

При увеличении УК организации кредитуют сч.80 и дебетуют сч. Источников увеличения УК: 83,84,75 и др. При уменьшении УК дебетуют сч.80 и кредитуют сч.75,81.

Помимо уставного капитала в состав собственного капитала включается резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Резервный капитал создают в обязательном порядке АО и совместные организации в соответствии с законодательством. Размер резервного капитала определяется уставом организации. В АО он может быть не менее 15% , а в совместных предприятиях – 25%.

Отчисления в резервный капитал производят за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли. При этом сумма отчислений в резервный капитал и другие фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли. Для получения информации о наличии и движении капитала используют счет 83”Резервный капитал”, отчисления в резервный капитал отражаются по К82 и Д84”Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)”. Использование резервного капитала отражается по Д82 и К счетов – потребителей резервного капитала: 84,66 и т.д.

Добавочный капитал в отличие от уставного капитала подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками. Он показывает общую долю всех участников. Добавочный капитал складывается: - эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссией акций, - прироста стоимости имущества при переоценке, - курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в УК организации.  Добавочный капитал учитывается на сч.83»Добавочный капитал” к которому могут быть открыты субсчета: 1.Прирост стоимости имущества по переоценке, 2. Эмиссионный доход, 3. Курсовые разницы и т.д.

При переоценке имущества его стоимость увеличивается и отражается Д01К83. Уменьшение стоимости активов при переоценке отражается по Д83К01. Средства добавочного капитала могут быть направлены на: - увеличение УК, - погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся в результате переоценки, - распределение между учредителями организации.

Для получения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют сч.84”Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток). Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в К84 с Д99’Прибыли и убытки”. Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в АО, собрания участников общества.

На суммы начисленных доходов учредителям делают запись Д84К70 и 75. Отчисления в резервный капитал отражают Д84К82. Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря вД84 с К99. Убытки отчетного года списываются с К84 в Д сч. 82,75,80.

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские, подготовку кадров, содержание детских учреждений и т.д. Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного, регионального или местного бюджета. Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Для учета средств целевого назначения используется счет 86”Целевой финансирование”. Поступление средств отражается по К данного счета, а расходование – по Д. Аналитический  учет ведут по сч.86 по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления. Поступающие бюджетные средства подразделяются на две категории: 1. Направляемые на финансирование капитальных вложений, 2. Используемые для оплаты текущих расходов. При первом варианте оформляются бухгалтерские записи Д51,55 и др. К86. Поступление имущества за счет бюджетных средств записывают в Д08,10 и других счетов учета имущества и К86. При втором варианте принятия к учету бюджетных средств отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам Д76К86. Фактическое поступление бюджетных средств отражают по Д51,55,10 и др. К76.

**38 Учет заемных средств. Нормативные документы. Понятие кредитов и займов, их особенности. Учет кредитов банков. Учет займов.**

Кроме собственного капитала, источниками формирования имущества организации являются заемные средства. В состав заемных средств включаются: кредиты банков, займы сторонних организаций, кредиторская задолженность.

К кредитам банка относятся краткосрочные и долгосрочные ссуды банков. Кредиты выдаются банками на строго определенный срок и с условием возвратности на основании договора. Поэтому кредиты и займы могут классифицироваться на срочные, срок платежа по которым еще не наступил, и просроченные — с истекшим согласно договору сроком погашения.

**Краткосрочные ссуды банков** служат основным источником дополнительных средств предприятия на временные нужды. К ним относятся ссуды под запасы товарно-материальных ценностей, на временное пополнение оборотных средств, на капитальный ремонт основных средств и другие обоснованные временные нужды.

**Долгосрочные ссуды банков** — это источник дополнительных средств, получаемых предприятием сроком более одного года, и предназначенных на капитальные вложения, связанные с развитием, модернизацией, рационализацией производства, а также с улучшением его организации и повышением эффективности.

Займы от сторонних организаций и физических лиц могут привлекаться предприятием на различные цели на основании договора займа с определением условий и сроков возврата.

Кредиторская задолженность представляет собой долги поставщикам и прочим кредиторам. Она возникает в тех случаях, когда товарно-материальные ценности поступают в организацию раньше, чем они оплачены.

**Поставщик** — это юридическое или физическое лицо, отпустившее товарно-материальные ценности. В соответствии с действующей системой расчетов за материальные ценности между временем получения ценностей и моментом оплаты проходит небольшой срок, в течение которого данное предприятие оказывается должником своих поставщиков. В результате задолженность поставщикам становится временным источником некоторой части средств данного предприятия.

К прочим кредиторам относятся организации или лица, которым предприятие должно по другим операциям (прочим расчетам). В основном это задолженность предприятия покупателям и заказчикам по полученным авансам, по выданным векселям, по оплате труда, не полученной своевременно сотрудниками, по суммам, удержанным из заработной платы согласно постановлениям судебных органов в пользу третьих лиц.

**Обязательства** — источник, возникающий из расчетных отношений с другими организациями и лицами (кредиторами). К ним относят задолженности бюджету, по оплате труда, перед органами социального и медицинского страхования, пенсионным фондом, фондом занятости.

У предприятия периодически в определенные сроки появляются указанные обязательства. С момента их начисления и до момента уплаты они находятся в распоряжении предприятия. Данный вид источника образуется путем начисления, а не получения извне.

Все рассмотренные источники средств предприятия отражаются в [пассиве баланса](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/buhgalterskiy-balans.html).

Для учета краткосрочных кредитов банка в российской и иностранных валютах используется счет 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", для учета долгосрочных кредитов — счет 67 "Расчеты по долгосрочным кредитам и займам". Счета пассивные, следовательно, по кредиту отражают поступление кредитов и сумму начисленных к уплате процентов, по дебету счета отражается погашение кредита и процентов по нему. При этом в учете делаются следующие бухгалтерские записи:

* дебет счетов 51, 52, кредит счетов 66, 67 — на получение кредитных средств;
* дебет счетов 66, 67, кредит счетов 51, 52 — на погашение кредита.

По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов.

В зависимости от целей, на которые получен [кредит](http://www.grandars.ru/student/finansy/kredit.html) согласно [кредитному договору](http://www.grandars.ru/student/finansy/kreditnyy-dogovor.html), проценты, причитающиеся к уплате, имеют свои особенности при отражении в бухгалтерском учете.

Если целью привлечения кредитных средств является приобретение товарно-материальных средств для осуществления уставной деятельности, то согласно ПБУ 10/99 "Расходы организации" проценты включаются в себестоимость продукции (работ, услуг). Для целей налогообложения уплаченные проценты принимаются в себестоимости продукции в пределах учетной ставки Центрального Банка России, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях), или ставки ЛИБОР, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в иностранной валюте). Вновь устанавливаемая ставка по кредитам Центрального Банка России коммерческим банкам распространяется на вновь заключаемые и пролонгируемые договоры, а также на ранее заключенные договоры, в которых предусмотрено изменение процентной ставки. При начислении процентов в бухгалтерском учете делается запись: дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", кредит счета 66.

Если кредитные средства привлечены для приобретения основных средств, нематериальных и внеоборотных активов, проценты по ним включаются в их стоимость приобретения до момента ввода в эксплуатацию, при этом в бухгалтерском учете делается запись по начислению процентов: дебет счета 08, кредит счетов 66, 67. После ввода в эксплуатацию объектов проценты по кредитам возмещаются за счет собственных средств предприятия, составляется бухгалтерская запись: дебет счета 84, кредит счетов 66, 67. За счет собственных средств возмещаются и проценты по просроченным кредитам.

**39. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств организации. Нормативная база. Порядок проведения на предприятии.**

Согласно п. 27 [Положения о бухгалтерском учете и отчетности в РФ](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/buhgalterskaya_otchetnost/polozhenie_po_vedeniyu_buhgalterskogo_ucheta_i_otchetnosti.html) проведение инвентаризации в организациях обязательно как минимум перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (инвентаризация основных средств допускается не реже одного раза в три года, библиотечных фондов – раз в пять лет). Процедура эта непростая, трудоемкая, но необходимая как для самой организации, так и для ее собственников.

Целями инвентаризации, согласно п. 1.4 [Методических указаний по инвентаризации](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_metodika_p1.html), являются:

* выявление фактического наличия имущества;
* сопоставление полученных данных о фактическом наличии имущества с данными бухгалтерского учета;
* проверка правильности и полноты отражения в бухгалтерском учете организации операций с имуществом и финансовыми обязательствами.

Т.е. целью проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств является желание получить реальную картину имущественного положения в организации и выявить расхождения с данными учета.

Определимся, какое же имущество и обязательства подлежат инвентаризации. Согласно п. 1.2 Методических указаний по инвентаризации под имуществом организации понимаются:

* основные средства;
* нематериальные активы;
* финансовые вложения;
* производственные запасы;
* готовая продукция;
* товары и прочие запасы;
* денежные средства и прочие финансовые активы.

Под финансовыми обязательствами понимаются:

* кредиторская задолженность;
* кредиты банков;
* займы;
* резервы.

Порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств (дата, перечень имущества и обязательств) устанавливается руководителем организации (кроме случаев с обязательной инвентаризацией).

Как же правильно провести инвентаризацию имущества и финансовых обязательств? Для ответа на этот вопрос разобьем процесс инвентаризации на локальные задачи, которые нам придется решить.

## Задача 1. Формирование инвентаризационной комиссии

Для проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств необходимо создать постоянно действующую инвентаризационную комиссию, состав которой утверждается руководителем организации в[приказе о проведении инвентаризации по форме № ИНВ-22](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv22.html). В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации, работники бухгалтерии, инженеры, экономисты, техники и т.п. специалисты. Кроме того в состав комиссии можно включать представителей независимых аудиторских организаций. Примите во внимание, что при проведении инвентаризации обязательно присутствие всех членов комиссии.

## Задача 2. Определить круг ответственных лиц и подготовить учетные документы

До начала проверки фактического наличия имущества и обязательств требуется определить круг лиц, несущих ответственность за хранение имущества и круг лиц, отражающих в учете операции с имуществом и обязательствами. Кроме того, необходимо подготовить приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, которые должны служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

## Задача 3. Инвентаризация имущества и обязательств

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера и производят при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризация подразделяется по видам имущества и финансовых обязательств следующим образом:

* [инвентаризация основных средств](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_os.html);
* [инвентаризация нематериальных активов](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_nma.html);
* [инвентаризация финансовых вложений](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_finansovyh_vlozhenij.html);
* [инвентаризация товарно-материальных ценностей](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_tmc.html);
* [инвентаризация незавершенного производства и расходов будущих периодов](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_nzp_rbp.html);
* [инвентаризация животных и молодняка животных](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_zhivotnyh.html);
* [инвентаризация денежных средств, денежных документов и бланков документов строгой отчетности](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_denezhnyh_sredstv.html);
* [инвентаризация расчетов](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/inventarizaciya/inv_raschetov.html);
* инвентаризация резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов.

## Задача 4. Оформление первичных документов по результатам инвентаризации

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. Документы составляются не менее, чем в двух экземплярах. На каждой странице документов указывают прописью количество номенклатурных позиций материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от единиц измерения приведенного имущества. В документах не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Документы должны быть подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Все отклонения фактических данных от учетных, выявленные в результате инвентаризации имущества, отражаются в сличительных ведомостях. Выявленные суммы излишков и недостач указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Для оформления инвентаризации отдельных видов имущества используются унифицированные формы первичной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

По результатам инвентаризации имущества и финансовых обязательств формируется обобщающая ведомость учета результатов инвентаризации по [форме № ИНВ-26](http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=19721).

## Задача 5. Отражение результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств на счетах бухгалтерского учета

Выявленные в результате инвентаризации расхождения между данными бухгалтерского учета и фактическим наличием имущества регулируются в соответствии с [Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ](http://sprbuh.systecs.ru/uchet/buhgalterskaya_otchetnost/polozhenie_po_vedeniyu_buhgalterskogo_ucheta_i_otchetnosti.html). Согласно п. 28 данного положения, выявленные излишки и недостачи необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

* излишек имущества приходуется по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;
* недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм - за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Результаты инвентаризации имущества и финансовых обязательств должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

**40 Порядок формирования и основные элементы учетной политики предприятия для целей финансового (бухгалтерского) учета**

Основными задачами учетной политики организации являются формирование набора четких инструкций, положений и методов, которые позволят упорядочить, унифицировать (насколько это возможно), регламентировать основные участки учета в организации, создать единую схему документооборота, систему оценки активов организации, сформировать отчетность, верно отражающую имущественное положение организации. Эти задачи решаются путем применения множества способов ведения бухгалтерского учета, к которым относятся: способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, способы обработки информации.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. Основным требованием, предъявляемым к принятой в организации учетной политике, является то, что она не должна противоречить принятым нормативным актам Российской Федерации.

В учетной политике утверждаются:

• выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;

• 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.

На выбор способов ведения бухгалтерского учета влияют:

• правовой и организационно-экономический статус (форма собственности, отрасль и вид деятельности, организационно-правовая форма, размеры организации);

• особенности деятельности (производственные, коммерческие, финансовые, управленческие);

• текущие и долгосрочные цели предпринимательства (привлечение дополнительных финансовых ресурсов, осуществление инвестиционных программ, укрепление конкурентных позиций на рынке и т. д.);

• хозяйственная ситуация (развитость инфраструктуры рынка, состояние законодательства, благоприятность инвестиционного климата и др.);

• кадровое обеспечение (уровень квалификации персонала, степень понимания стоящих перед ним задач и др.).

При формировании учетной политики организации необходимо придерживаться следующих требований и правил:

1) организация должна выбрать лишь один способ ведения учета из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация самостоятельно разрабатывает соответствующий способ исходя из положений по бухгалтерскому учету;

2) выбранный способ ведения учета должен устанавливаться организацией во всех его структурных подразделениях, независимо от места их расположения и функционирования. Это означает, что представительства, отделения, филиалы должны придерживаться учетной политики, установленной головной организацией;

3) при ведении бухгалтерского учета организация должна обеспечивать: соблюдение в течение отчетного периода принятой учетной политики (методов ведения учета) отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, определяемых исходя из правил, установленных законодательством, и условий хозяйствования. Значит, принятые правила должны устанавливаться на длительный (не менее года) срок и ни в коем случае не могут изменяться в течение отчетного года;

4) данные правила должны быть закреплены соответствующим внутренним документом (приказом руководителя организации, утверждающим Положение об учетной политике);

5) в случае, когда организация не может сформировать достоверную информацию об объектах исходя из установленных правил бухгалтерского учета, это (с соответствующим обоснованием) должно быть отражено в пояснительной записке.

Выбор конкретного варианта учета должен быть определен в соответствии с его выгодой для деятельности организации, учитывая при этом объем учетной работы (требование рациональности – рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).

Вновь созданная организация должна сформировать учетную политику и оформить ее соответствующим приказом не позднее 90 дней со дня приобретения организацией прав юридического лица. Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год.

**41. Понятие, принципы и задачи управленческого учета, его отличие от финансового и налогового учета.**

Управленческий учет можно определить как самостоятельное направление БУ организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой и для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Предметом УУ является производственная деятельность организации и ее отдельных структурных подразделений, называемых центрами ответственности (ЦО).

Под центром ответственности понимают структурное подразделение организации, во главе которой стоит менеджер, контролирующий затраты, доходы и средства, инвестируемые в этот сегмент бизнеса – показатель, определяемый для данного подразделения руководством.

ЦО могут работать в 2-х направлениях согласно принципу эффективности оптимальными будут решения, позволяющие реализовывать одну из двух задач:

1)   получить максимальный результат при определенном заданном уровне вложения.

2)    довести до минимума вложения необходимые для достижения заданного результата.

Объектом управленческого учета являются:

- издержки (текущие и капитальные) и его отдельных структурных подразделений

- результаты хозяйственной деятельности как всего предприятия, так и отдельных ЦО

- внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен

- бюджетирование и внутренняя отчетность

- сегментарный учет является важнейшей составляющей управленческого учета. Сегментарный учет можно определить как систему сбора, отражая и обобщая информацию о деятельности структурных подразделений

- система управленческого контроля, основанная на информации сегментарного учета и отчетности позволит руководителям всех уровней реализовать одну из своих управленческих функций (функцию за контролем выполнения управленческих решений).

Основная задача управленческого контроля состоит в обеспечении согласованности поставленных задач, когда интересы каждого отдельно взятого сотрудника совпадают с интересами всей организации.

Методы, используемые в УУ, разнообразны: - некоторые элементы метода БУ (ФУ) (счета, двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение, отчетность); - приемы и методы, применяемые в статистике и экономическом анализе (индексный метод, факторный анализ и т.д.); - математические методы (корреляция, линейное программирование, метод наименьших квадратов и т.д.).

Основными задачами управленческого учета являются:

• учет наличия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и предоставление информации по ним менеджерам;

• учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных: норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и другим позициям;

• исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений их от нормативных и плановых показателей (полной производственной себестоимости, неполной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продукции по зонам реализации и т.п.);

• определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и другим позициям;

• контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности организации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;

• планирование финансово-хозяйственной деятельности организации в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;

• прогнозирование и оценка прогноза (предоставление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);

• составление управленческой отчетности и представление ее управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решении на перспективу.

Для целей налогообложения прибыли субъекты хозяйствования в обязательном порядке ведут финансовый учет, который охватывает информацию как для целей управления предприятием, так и для информационного обеспечения внешних пользователей.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Отличительные признаки | Управленческий учет | Финансовый учет | Налоговый учет |
| 1. обязательность ведения учета | необязательно, по решению администрации | обязательность ведения для всех без исключения | ведение учета обязательно |
| 2. правила ведения | устанавливается администрацией предприятия | Регулируется государственными нормативными актами и национальными стандартами | Обеспечение непрерывного отражения фактов хозяйственной деятельности, влекущих за собой изменение размера налоговой базы |
| 3. цели учета | обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и прогнозирования управлением предприятия | составление отчетности для внешних пользователей | Контроль за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов |
| 4. источники информации | данные учетной системы отчета о проведении НИИ работ, нормы расхода МПЗ, маркетинговые исследования о ситуации на рынке. | учетно-аналитические регистры бухгалтерской службы предприятия | первичные учетные документы, аналитические регистры налогового учета |
| 5. пользователи | управленческий персонал предприятия | фискальные госорганы (внешние пользователи) | внешние и внутренние пользователи |
| 6. точность информации | использование оперативных данных | точность экономической информации подвергается аудиторской проверке и оценке надежности | точность экономической информации подвергается аудиторской проверке (налоговый аудит) |
| 7. частота подачи информации | ежедневно, ежемесячно, еженедельно | квартал, год (определено законодательством) | По мере окончания налогового периода |
| 8. объекты и структура учета | объектом выступает отдельная управленческая задача, доходы, издержки обращения активы, структура не имеет базисного равенства | объектом выступает выручка и доход по сегментам предприятия; базисное равенство: активы = обязательства + собственный капитал | объектом  выступают доходы и расходы предприятия |
| 9. формы подачи информации | денежное и натуральное выражения продукта учета, результаты представляется в произвольной форме | денежное выражение продукта, результаты представляются по формам Минфина ФНС (федеральная налоговая служба). | денежное выражение, результаты представляются по формам Минфина ФНС (федеральная налоговая служба). |
| 10. измерители информации | натуральные, трудовые, денежные | денежные | денежные |
| 11. степень ответственности | дисциплинарные (замечание, выговор) | административная и уголовная ответственность | налоговая ответственность |
| 12. способы группировки затрат и доходов | затраты группируются в разрезе статей калькуляции, а доходы в разрезе структурных подразделений и видов продукции | затраты группируются и отражается в разрезе экономических элементов, а доходы с учетом по предприятию и видам деятельности | затраты группируются и отражается в разрезе экономических элементов |
| 13. причина учета | полезность информации для принятия управленческих решений без законодательного регулирования | Стандартизированные общепринятые принципы учета | стандартизированные общепринятые принципы учета |
| 14. масштабы учета | центры ответственности | предприятие в целом | предприятие в целом |
| 15. степень открытости информации | информация носит субъективный и конфиденциальный характер и является коммерческой тайной | публичный характер, информация открыта | публичный характер, информация открыта |
| 16. методы и способы отражения в учетной политике | используются методы и способы финансового учета (математические, статистические, экономический анализ) | используются элементы бухгалтерского учета: документация инвентаризация | документация |

**42. Организация и роль управленческого учета на предприятии. Взаимодействие управленческого и финансового (бухгалтерского) учета. Учетная политика.**

Управленческий учет на предприятии целесообразно организовать по центрам ответственности.

Центр затрат – подразделение, руководитель которого отвечает только за затраты. Можно считать, что центр затрат – это самое мелкое подразделение, а остальные центры ответственности состоят из центров затрат. В соответствии с классификацией затрат центры затрат можно разбить на центры регулируемых затрат и центры частично регулируемых затрат.

Центр выручки – подразделение, руководитель которого отвечает только за выручку.

Центр прибыли – подразделение, руководитель которого отвечает как за затраты, так и за прибыль. Центр прибыли может, в свою очередь, состоять из нескольких центров затрат.

Центр инвестиций – подразделение, руководитель которого отвечает за капиталовложения. Проблемы, решаемые центрами инвестиций, решаются обычно на уровне высшего руководства экономического субъекта.

Каждый тип центра ответственности нуждается в определенном наборе учетных данных для эффективной деятельности. Именно поэтому увязка организации управленческого учета со структурой предприятия по центрам ответственности является оптимальной.

В управленческом учете используется несколько методов калькулирования, с помощью которых формируется себестоимость единицы выпускаемой продукции. Среди них позаказный, попередельный, попроцессный методы, а также методы «директ-костинг» и «стандарт-кост».

«Директ-костинг» представляет собой систему учета затрат и калькулирования себестоимости, основанную на определении реальной стоимости продукции и услуг вне зависимости от расчетных условно-постоянных и накладных расходов. Постоянные производственные и накладные расходы не включаются в себестоимость продукции, а относятся непосредственно на счет прибылей и убытков в том периоде, когда они произошли. Преимуществом такой системы становится возможность лучше контролировать затраты и выявлять предельные (маржинальные) издержки на выпуск каждой дополнительной единицы продукции.

Большинство элементов финансового учета можно найти и в управленческом учете:

• в обеих системах учета рассматриваются одни и те же хозяйственные операции. Например, поэлементно отражаемые в системе финансового учета данные о видах затрат (сырья и материалов, заработной платы, аморти­зационных отчислений) используются одновременно и в управленческом учете;

• на основе производственной или полной себестоимости, рассчитанной в системе управленческого учета, производится балансовая оценка изготов­ленных на предприятии активов в системе финансового учета;

• методы финансового учета применяются и в управленческом учете;

• оперативная информация используется не только в управленческом учете, но и для составления финансовых документов. Следовательно, во избе­жание дублирования сбор первичной информации должен осуществляться в соответствии с интересами как финансового, так и управленческого учета.

Взаимодействие управленческого и бухгалтерского учета достигается на основе преемственности и комплексного ис­пользования первичной информации, единства норм и норма­тивов, а также единства нормативно-справочной информации в целом, дополнения информации одного вида учета данными другого, однократной фиксации всей исходной переменной информации в первичном учете, взаимопроникновения мето­дов или их элементов, приближения учетной информации к местам принятия решений, единого подхода к разработке задач управленческого и финансового учета производства при проек­тировании или совершенствовании систем автоматизирован­ного управления производством.

Несмотря на то, что в каждом из видов учета присутствуют свои особенности, они имеют общие характеристики в прин­ципах построения, применяемых методах и, что самое главное, в управленческом и финансовом учете в процессе текущего управления производством в качестве единых объектов высту­пают средства труда и сам труд, т. е. материальные и трудовые ресурсы.

Оба вида учета играли и играют регулирующую роль и несут в себе элементы такой системы, которая предусматривает пря­мые и обратные связи при выполнении функций наблюдения, измерения различных характеристик производства или его от­дельных частей, обработки информации по данным первичной документации. Подтверждением тому служит движение отчет­ной документации между подразделениями и службами пред­приятия и бухгалтерией.

Движение отчетной информации по уровням управления показывает наличие между ними прямых и обратных связей, комплексность информации, содержащейся в первичной доку­ментации о ресурсах предприятия и их преобразовании в процессе производства, движение по технологическим стадиям производст­ва, комбинированный характер информации, так как сгруппиро­ванная отчетная информация в большинстве случаев содержит сведения планового (лимитного) характера.

В связи с этим возникают два аспекта проблемы построения учетной информационной системы производства. Первый ас­пект — интегрированная система должна обеспечить информа­цией управление производством внутри предприятия, соответ­ствовать построению внутрихозяйственного механизма. Эти по­зиции определяют развитие методологии интегрированного учета в направлении расширения не столько информационной, сколько регулирующей функции учета.

Разработка новой системы учетно-отчетной информации должна предусматривать в своем составе элементы нормирова­ния и планирования. Они создают возможность решить второй аспект проблемы — расширить регулирующую функцию учета, обеспечить необходимую связь между производственными, тех­нологическими и экономическими службами предприятия, вы­полняющими планирование, контроль, диспетчеризацию и другие подобные работы. Включая в систему учета плановые и норма­тивные данные, в ходе обработки информации можно проводить анализ экономических показателей, оценку и характеристику результатов деятельности отдельных коллективов, прогнозиро­вание тенденций этих показателей и направлений развития производства.

Построение интегрированной системы и ее конкретной мо­дели должно повторять технологические процессы производст­ва, их последовательность, очередность, целенаправленность, связи. Исходя из специфики предприятия при создании интег­рированной системы за базу должны быть взяты объекты учета производства, что позволит не только интегрировать плановую, нормативную и учетную информацию о движении ресурсов по ходу изготовления продукции, но и провести алгоритмизацию операций учета и контроля с выявлением отклонений от запла­нированного как по натурально-вещественной форме продук­ции, так и по затратам на производство этой же продукции.

Данные, не относящиеся непосредственно к учету, привле­ченные в состав информационной модели, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений. Тем самым увели­чивается зона охвата всеми видами учета производственных операций и хозрасчетных взаимоотношений структурных под­разделений. В настоящее время сферы воздействия управленче­ского и финансового учета разграничены и определяются объ­ектами и методологией планирования объема и номенклатуры производства и затрат на производство товарной продукции.

Расширение зоны обслуживания информацией разных служб предприятия и, в первую очередь технологических, требует из­менения методологии учета, его содержания и согласованности с механизмом внутреннего взаимодействия подразделений.

Важной чертой, объединяющей два вида учета, являет­ся то, что их информация используется для принятия решений. Так, данные финансового бухгалтерского учета помогают инвесторам оценить потенци­ал и перспективы предприятия, целесообразность инвестирования, а дан­ные управленческого учета используются менеджерами для решения широ­кого круга проблем управления.

Степень взаимосвязи между системами финансового и управленческо­го учета во многом зависит от особенностей структуры действующего Пла­на счетов.

Финансовый и управленческий учет являют собой взаимозависимые и взаимообусловленные компоненты единого бухгалтерского учета. Но наряду с этим имеются принципиальные отличия по некоторым вопросам (отличительные признаки каждого вида учета сгруппированы относительно характеристик информации).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Сравнительные признаки | Управленческий учет | Финансовый учет |
| Степень регламентации | По решению администрации | Обязательность ведения |
| Точность информации | Множество приблизитель­ных оценок | Незначительные отклонения в отражении данных для внеш­них пользователей |
| Масштабы информации | Центры ответственности, продукты, зоны сбыта и т.п. | Предприятие в целом |
| Цель учета | Обеспечение информацией внутренних пользователей для планирования и управ­ления (администрация) | Предоставление информации внешним пользователям (кредиторы, инвесторы, налоговые органы и т.д.) |
| Пользователи информации | Группа работников управ­ленческого персонала, вхо­дящих в состав предпри­ятия | Группа работников, не вхо­дящих в состав предпри­ятия |
| Принципы учета | Главный принцип - полезность информации для принятия решения, нет четко регламентированных норм и юриди­ческих требований | Общепринятые, стандарти­зированные принципы учета |
| Структура учета | Нет базисного равенства. Три вида объектов: дохо­ды, издержки, активы | Базисное равенство: акти­вы = обязательства + соб­ственный капитал |
| По времени соотношения информации | Прошедшее и будущее вре­мя, за определенный и на определенный период | Прошедшее время, за оп­ределенный период |
| Формы выражения информации | Денежное и натуральное выражение продукта учета | Денежное выражение продукта учета |
| Частота подачи информации | Определяется задачами, ча­ще — еженедельная, декад­ная, помесячная | Квартальная, годовая, ежемесячная |
| Сроки предоставления информации пользователям | По мере окончания отчетно­го периода (ежедневно — на следующее утро и т.п.) | Через несколько недель или месяцев по окончании от­четного периода (кварталь­ная — 30 числа следующего месяца после окончания квартала и т.п.). |
| Степень ответственности | Дисциплинарная ответствен­ность (замечание, выговор и т.д.) | Административная ответст­венность (штраф и т.д.) по закону |

**43. Классификация и учет производственных, коммерческих и управленческих расходов**

Правила отражения в бухгалтерском учете информации о расходах устанавливает ПБУ 10/99. Требования этого нормативного документа распространяются на все коммерческие организации, являющиеся юридическими лицами по законодательству РФ, за исключением кредитных и страховых.

Так же как и доходы, расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

**Расходами по обычным видам деятельности** являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ или оказанием услуг.

К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование но договору аренды своих активов, в том числе нематериальных; расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, в том случае, если эти виды деятельности являются основными для организаций.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и сумма неоплаченной кредиторской задолженности.

Величина оплаты определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком с учетом всех скидок и накидок. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных МПЗ, ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретаемых ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету вместе с суммой начисленных процентов.

Расходы по обычным видам деятельности формируют затраты:

- связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- возникающие непосредственно в процессе переработки МПЗ для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи товаров, расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация;

- прочие затраты.

Для целей управления и контроля в бухгалтерском учете необходимо организовать учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно с учетом отраслевой специфики.

По сути, расходы по обычным видам деятельности - это затраты по формированию себестоимости. Поэтому первоначально они отражаются на соответствующих бухгалтерских счетах (зарплата - на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", амортизация - на счете 02 "Амортизация основных средств" и т.д.). По окончании отчетного периода эти расходы переносятся в дебет счета 90 "Продажи", так как в конечном итоге приводят к получению дохода в форме выручки, отражаемой по кредиту того же счета 90 "Продажи".

Для того чтобы в бухгалтерском учете величина расхода была признана, необходимо выполнение следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованиями законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расхода может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

В соответствии с принципом временной определенности фактов хозяйственной деятельности (методом начисления) расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы осуществления. Если организацией принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров, выполненной работы или оказанной услуги после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

К **прочим** относятся **расходы,** которые напрямую нельзя отнести к основному виду деятельности, в то же время в деятельности любой организации они могут встречаться. В частности, это:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, в том числе нематериальных; расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (если эти виды деятельности не являются основными);

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- суммы уценки активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие расходы, к которым также следует отнести расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Для целей бухгалтерского учета величина прочих расходов определяется в порядке, аналогичном величине прочих доходов. Они учитываются по дебету субсчета 91-2 "Прочие расходы", а по окончании отчетного периода они подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации.

**44. Учет затрат по статьям и калькулирование себестоимости продукции**

 Организация учета затрат на производство определяется ПБУ 10/99  «Расходы организации». Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №33н.

  Процесс производства представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. В процессе создания продукции определяется ее фактическая себестоимость, включающая сумму затрат на изготовление продукции.

  Себестоимость продукции (работ, услуг) – это выраженные в денежной форме текущие затраты предприятия на ее производство и сбыт.

  Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) – это исчисление величины затрат, приходящихся на единицу (выпуск) продукции. Ведомость, в которой производится расчет на единицу продукции, называется калькуляцией.

Учет производственных затрат и исчисление себестоимости – важнейший участок в системе управления, оказывающий прямое влияние на непрерывное повышение технического уровня технического уровня производства и его эффективность.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

·          Своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;

·          Выявление непроизводительных расходов и потерь;

·          Контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат;

·          Проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;

·          Выявлении результатов производственной деятельности.

Классификация затрат осуществляется в зависимости от цели учета:

·          для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности предприятия (применяется в финансовом и управленческом учете)

·          для принятия управленческих решений (применяется в управленческом учете)

·          для осуществления процесса контроля и регулирования (применяется в управленческом учете)

Для определения общей суммы затрат по предприятию в целом применяется группировка затрат на производство по элементам в укрупненном виде:

1.   Материальные затраты

2.   Расходы на оплату труда

3.   Отчисления на социальные нужды

4.   Амортизация основных фондов

5.   Прочие расходы

По экономической роли в изготовлении продукции производственные затраты подразделяются на основные и накладные.

  Основные расходы обусловлены непосредственно процессом производства. К ним относятся затраты сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели, расходы, связанные с оплатой труда рабочих, их социальным страхованием, содержанием и эксплуатацией оборудования.

  Накладные расходы связаны с управлением и обслуживанием производства. В их состав включают заработную плату административно-управленческого персонала, отчисления на его социальное страхование, содержание, амортизацию и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря и т.п.

Совокупность основных и накладных расходов образует производственную себестоимость продукции.

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

  Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на определенный вид продукции или работ.

  Косвенные расходы связаны с изготовлением всех видов продукции или всех видов работ. Поэтому их распределяют между видами продукции и работ пропорционально.

  Общая схема затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ и включает следующие этапы.

  На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов отражаются на производственных счетах:

·      Д 20    К 10,51,60,70 и т.п.  – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг)основного производства

·      Д  23   К  10,51,60,70 и т.п.  – прямые затраты вспомогательного производства

·      Д  25   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, мастерской и т.п.)

·      Д  26   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы на общее обслуживание и  организацию производства и управления предприятием в целом

·      Д  28   К  10,51,60,70 и т.п.  – расходы по исправлению брака

·      Д  97   К  51,60,76 и т.п.  – расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (оплаченные вперед арендная плата, подписка на периодическую печать и др.)  
На втором этапе производится распределение затрат по назначению после окончания отчетного периода. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, накопленная на дебете сч. 23 списывается в Д 25, 26. (Д 25,26    К 23).

Расходы будущих периодов списываются с  К  97  в  Д 25,26 в доле, относящейся к отчетному периоду.  
На третьем этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учтенные предварительно на счетах 25,26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине.

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в Д 20 счета с К 25,26.

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака и списываются с К 28 в Д 20. По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

На пятом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. Для расчета фактической себестоимости определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, неукомплектованную.

Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию  (Д 43   К 20)

Аналитический учет по 20 счету организуется по видам изделий или услуг.

**45. Составление сметы и учет затрат по местам возникновения и центрам ответственности.**

Место затрат – функциональная сфера или область ответственности, которые связаны с определенного вида издержками, т.е. место затрат является составной частью общей классификации расходов по их принадлежности к конкретной сфере деятельности предприятия. В свою очередь место возникновения затрат состоит из одного или нескольких центров ответственности. В зависимости от последовательности группировки расходов следует различать начальные, промежуточные и конечные места затрат. Начальные места затрат по существу представляют собой центр расходов. т.е. первую ступень их формирования. Промежуточные места характерны для подразделений предприятия, изготовляющих части готовой продукции или полуфабрикатов. Конечные места затрат охватывают заключительный этап технологического процесса на данном предприятии.

Центр ответственности – часть фирмы, по которой целесообразно накапливать бухгалтерскую информацию о деятельности таковой. В отчеты центров ответственности включают только те затраты и доходы, на которые может повлиять менеджер центра. Организация учета по центрам ответственности предполагает:

- персонализацию учетных документов, определение областей ответственности;

- определение контролируемых статей;

- предоставление отчетности по деятельности центра и составление смет на предстоящий период.

При линейно-функциональной структуре управления и организации производства по технологическому принципу местом возникновения затрат считают функционально-обособленную сферу деятельности, а центром ответственности – область ответственности конкретного руководителя.

При предметно-замкнутой организации производства и выделения структурных подразделений по сегментам деятельности местом возникновения затрат считают территориально обособленное место, подчиненное территориально обособленному подразделению фирмы, управляемое менеджером, несущим ответственность за результаты его работы. В зарубежной практике место затрат приравнивают к центру ответственности.

Выделяют следующие центры ответственности, исходя из объема полномочий и ответственности менеджеров:

- центр затрат; -центр нормативной себестоимости; -центр доходов; - центр прибыли; - центр инвестиций.

В центре затрат руководитель отвечает за произведенные затраты.

В центре нормативной себестоимости затраты учитывают по нормативам, и руководитель отвечает за отклонения, которые возникли в ходе работы центра.

В центре доходов менеджер отвечает только за доходы, но не за расходы (отдел сбыта, склад готовой продукции).

В центре прибыли в основу управления положено сопоставление доходов и затрат.

Центр инвестиций предполагает ответственность как за доходы и расходы, а также за принятие управленческих инвестиционных решений.

Таким образом, основное предназначение центров ответственности – контроль за произведенными затратами.

При определении центров ответственности за определенный вид затрат руководствуются следующими правилами:

- если менеджер может контролировать объем и цену потребляемых ресурсов и услуг, то он несет ответственность за все затраты по их осуществлению;

- если менеджер может контролировать объем потребляемых ресурсов и услуг, но не их цену, то он отвечает только за те отклонения между фактическими и плановыми расходами, которые вызваны изменением количества потребленных ресурсов;

- если менеджер не может контролировать объем и цену потребляемых ресурсов и услуг, то расходы будут неуправляемы и ответственности за них менеджер не несет.

Для центров ответственности важное значение имеет степень регулируемости затрат. Различают регулируемые затраты, слабо регулируемые и нерегулируемые. Регулируемые – устанавливаются на основе заранее определенных норм расхода материалов, трудоемкости единицы продукции, или работ. Нормативные затраты умножают на планируемый к выпуску объем производства и результате определяют бюджет (смету) центра ответственности.

Широкое распространение получили гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Суть пересчета заключается в четком разделении всех учитываемых статей затрат на переменные (т. е. прямо пропорциональные динамике объемных показателей) и постоянные и корректировке ожидаемых переменных затрат на коэффициент фактического изменения объема производства. Это позволяет исключить неконтролируемое изменение затрат, поскольку объем производства не контролируется центрами затрат.

Результат процедуры управленческого учета, в ходе которой фактические результаты сравнивают с запланированными величинами, называется отчетом об исполнении сметы. Отчет каждого уровня управления включает графы с указанием статей контролируемых затрат, затрат по смете, фактических затрат, отклонений от сметы. Последнее может быть либо положительным (без скобок) и означать перерасход, либо отрицательным (в скобках) и означать экономию затрат. Сметные данные пересчитываются по формуле гибкой сметы так, что они отражают реальный (фактический) уровень выпуска продукции.

Отчеты по исполнению сметы наряду с суммарными величинами должны указывать статьи, по которым отмечены особо плохие или особо хорошие результаты (по сравнению с нормальным отклонением, равным, скажем, 4%). Для пояснения этих статей может приводиться расшифровка, показывающая причины возникших отклонений, принятые меры, и другая необходимая информация. Таким образом, отчетность по центрам затрат играет роль сигнальной системы, обеспечивающей аппарат управления информацией оходе производственного процесса и динамике затрат.

Сметы и отчеты об их исполнении составляют первый (нижний) уровень внутрихозяйственной (внутрифирменной) управленческой отчетности, разрабатываемой в рамках информационной системы управленческого учета.

Для центров ответственности с нерегулируемыми затратами нельзя рассчитать оптимальную величину затрат в зависимости от объема деятельности, т.к. его невозможно измерить или нет функциональной связи между объемом и затратами (заводоуправление). Для таких центров ответственности следует установить предельную величину постоянных издержек в зависимости от численности персонала.

В процессе производства могут быть выявлены отклонения от смет в результате технологических особенностей производства, потребляемых ресурсов и т.д. Все отклонения можно определить с помощью метода документированияили расчетного метода. Метод документирования позволяет выявить абсолютную величину отклонений по количеству до начала или в момент совершения хозяйственной операции.

Расчетный метод требует аналитического подхода к определению причин отклонений и их величины. Этим методом можно выявить отклонения из-за отступления от нормативной рецептуры смеси сырья, его кондиции, выхода продукции, изменения технологии, состава работающих в бригаде, квалификации работников и т.д.

Разновидностями метода документирования являются: метод сигнального документирования (выявляют сверхлимитный отпуск в производство), метод партионного и непрерывного раскроя (путем ведения учетных карт на каждую партию материала и сопоставления количества фактически израсходованных материалов с расходом по нормам), метод инвентаризаций.

В результате устанавливают не только причины, но и виновников отклонений.

**46. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции**

Независимо от вида деятельности предприятия и отраслевой принадлежности в основе определения цен на реализуемую продукцию лежит уровень затрат, себестоимость единицы отдельной продукции, производимой предприятием. Поэтому вопрос применения метода учёта затрат для конкретного предприятия играет огромную роль в процессе его финансово-хозяйственной деятельности.

Выбор метода учёта производства определяется отраслевой принадлежностью, типом производства; характером технологического процесса, номенклатурой выпускаемой продукции; организационной структурой управления производством.

Основные задачи применения методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции заключаются в следующем:

* полном и своевременном отражении издержек производства по определенной классификации;
* подсчете себестоимости единицы продукции;
* получении различной информации для принятия управленческих решений;
* анализе затрат и контроле за соблюдением норм и нормативов, экономичностью и целесообразностью затрат.

Методы калькулирования в промышленности можно классифицировать по нескольким признакам: по объектам калькулирования и способу расчёта (табл. 5).

Основные методы калькулирования

|  |  |
| --- | --- |
| В зависимости от объекта калькулирования | В зависимости от способа расчёта |
| По изделиям | Прямого счета |
| Позаказный | Нормативный |
| Пооперационный | Расчётно-аналитический |
| Попередельный | Параметрический |
| Попроцессный | Исключения затрат |
|  | Коэффициентный |
|  | Комбинированный |

Способ калькулирования или комбинация способов калькулирования определяется в зависимости от выбранного предприятием объектного метода калькулирования.

Как известно, объектом калькулирования может быть деталь, узел, изделие, процесс, передел, производство или заказ. В зависимости от объекта калькулирования рассмотрим каждый из методов калькулирования.

При составлении калькуляции по изделиям, объектом учёта и калькулирования является единица продукции. Применение определенного способа калькулирования при этом методе зависит от вида производимой продукции, особенностей технологического процесса и перерабатываемого сырья.

Позаказный метод учёта затрат на производство применяется в основном в индивидуальных и мелкосерийных производствах обрабатывающих отраслей промышленности, где производятся неповторяющиеся или редко повторяющиеся изделия или работы, а также во вспомогательных производствах предприятия. Примером применения этого метода могут служить такие отрасли промышленности, как металлообработка и машиностроение.

Отдельный заказ при применении этого метода является объектом учёта затрат, открываемый на заранее установленное количество одинаковых изделий, или определенный объем выполненных работ или услуг. В заказе указываются изделия, подлежащие изготовлению, и их количество; сроки выполнения заказа; цеха, участвующие в его выполнении.

Производственные затраты собираются по отдельному заказу, а внутри его – в разрезе установленной номенклатуры калькуляционных статей расходов.

Основными характеристиками позаказного метода калькулирования являются концентрация данных обо всех планируемых и фактически произведенных затратах и отнесение их на отдельные заказы и измерение затрат по каждому заказу, а не по временному интервалу.

Плановая себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства на срок выполнения заказа.

Фактическая себестоимость выпущенных изделий, выполненных работ или услуг по каждому заказу калькулируется при его окончании суммированием затрат на производство с учётом возврата неиспользованных материальных ценностей и является не средней, а вполне определенной величиной. Соответственно отчетная калькуляция при этом методе составляется после выполнения работ по заказу.

Калькулирование фактической себестоимости отдельных изделий осуществляется способом прямого расчёта, т.е. сумма всех затрат на производство делится на количество входящих в этот заказ изделий.

Попередельный метод учёта затрат на производство применяется в массовых производствах, где технологический процесс состоит из ряда последовательных переделов – прерывных стадий обработки, представляющих совокупность операций или процессов, в результате которых изготовляется однородная по исходному материалу и характеру обработки продукция. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает полуфабрикат собственного производства.

Сущность этого метода заключается в том, что производственные затраты учитываются по переделам производственного процесса, а внутри каждого передела – по калькуляционным статьям расхода. Попередельный метод применяют в основном, в металлургической, текстильной, деревообрабатывающей, стекольной, бумажной, пищевой промышленностях.

Калькулирование себестоимости попередельным методом осуществляется следующим образом: прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции первого передела, а себестоимость конечного продукта составляет сумму затрат всех переделов.

Предприятия, реализующие полуфабрикаты на сторону, применяют модификацию попередельного метода калькулирования – полуфабрикатный вариант попередельного метода. Себестоимость полуфабрикатов и готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки. Естественно, что при использовании полуфабрикатного варианта калькулирования себестоимости имеет место повторный счёт. Подобное наслоение в учёте затрат называется внутризаводским оборотом, который подлежит исключению при суммировании затрат по предприятию в целом.

Попроцессный метод учёта затрат и калькулирования продукции применяется в нефтедобывающей, энергетической промышленности и является вариантом попередельного метода. Сущность метода – в учёте издержек последующих стадий производства без включения производственных расходов предшествующих процессов и определении себестоимости готовой продукции суммированием затрат отдельных цехов.

При пооперационном методе калькулирования производится подсчет затрат смешанными методами: позаказным – для учёта материалов и попроцессным методом – для учёта заработной платы и общепроизводственных расходов.

Способ прямого счёта применяется в основном на предприятиях, производящих однородную продукцию. Сущность метода – собранная за период сумма затрат делится на количество выработанной продукции и определяется себестоимость единицы продукции. Этот метод не находит большого применения в силу незначительного наличия предприятий, производящих такой вид продукции.

Нормативный способ калькулирования основывается на нормах и нормативах использования материальных, финансовых и трудовых ресурсов. Этот метод наиболее широко применяется в отраслях с массовым производством однородной продукции и четко налаженным планированием при составлении калькуляций на новые виды продукции.

Суть метода – в предварительном составлении нормативных калькуляций исходя из обоснованных действующих норм расхода, направленных на рациональное расходование всех ресурсов предприятия, по основным статьям затрат на производство в натуральном и денежном выражении. В конце отчетного периода производится учёт изменений действующих текущих норм с выявлением отклонений фактических расходов от действующих норм по причинам и виновникам и определение влияния этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции при применении этого метода исчисляется путем алгебраического сложения нормативной себестоимости с величиной измерений норм и отклонений от норм. Организация нормативного метода учёта позволяет осуществить повседневный и непрерывный учёт и контроль за текущими затратами.

Нормы и нормативы должны быть прогрессивными и научно обоснованными. Соответственно, их величины периодически должны пересматриваться. В этой связи на предприятии необходимо организовать учёт изменений текущих норм затрат на единицу продукции.

Расчётно-аналитический способ является трансформацией способа прямого счёта. В этом случае прямые и косвенные затраты включаются в себестоимость продукции разными способами. Прямые затраты делятся на количество выпущенной продукции, а косвенные затраты распределяются между видами продукции пропорционально определенной базе (основная заработная плата производственных рабочих, машино-часы работы оборудования и др.).

Параметрический способ применяется при калькулировании однотипных, но разных по качеству изделий. Он основывается на установлении закономерностей изменения издержек в зависимости от изменения параметров, определяющих качество продукции. Этот способ позволяет определить затраты на улучшение качественных параметров продукции.

Как известно, во многих промышленных отраслях материалы в структуре затрат занимают одно из первых мест, и их расход относится на выпуск определенной продукции. Однако в некоторых отраслях исходя из специфики производства затраты на сырье невозможно отнести на конкретный вид продукции. Примером таких отраслей могут служить нефтепереработка, обогатительные и коксохимические производства и некоторые другие. Данная специфика предполагает особенности учёта и калькулирования продукции так называемыми способами исключения затрат – коэффициентным и комбинированным.

Способы калькулирования продукции

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Исключения затрат | Коэффициентный | Комбинированный |
| Определяют стоимость побочной продукции (по отпускным ценам, издержкам на изготовление или на заменяемое побочную продукцию сырье) и оставшуюся сумму затрат разносят по видам продукции | Общую сумму затрат делят на выпуск продукции и получают затраты на одну условную единицу.  Эту величину умножают на соответствующий коэффициент и получают затраты на изготовление каждого вида продукции | Исключается сумма побочного продукта (из общих затрат в процентах к издержкам на переработку всего сырья) и оставшаяся сумма умножается на определенный коэффициент по виду продукции |

При данных способах продукция делится на основную и побочную. В нефтепереработке, например, в основные виды нефтепродуктов входят бензин, дизтопливо, печное топливо. К побочным продуктам относятся газ, мазут, гудрон, битум, кокс, различные виды масел и др.

При способе исключения затрат издержки на определенный вид продукции рассчитываются за минусом издержек побочной продукции.

Коэффициентный способ основан на использовании коэффициентов при распределении комплексных затрат между полученными продуктами. Одному из продуктов присваивается коэффициент "единица", а остальные приравниваются к нему в зависимости от выбранного признака (содержания органических веществ, отпускных цен на продукцию, веса продукции и так далее).

Комбинированный способ является смешанным между коэффициентным и способом исключения затрат.

Независимо от выбранного способа калькулирования методика подсчета затрат должна основываться на специфике производства и подсчитываться как можно более точно и объективно.

**47. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции**

Нормативный метод учета затрат и калькулирования себестоимости считается одним из прогрессивных, внедрен на многих крупных отечественных предприятиях и имеет достаточно обширную научную, практическую и нормативную базу.

Сущность **нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости** заключается в предварительном составлении нормативной калькуляции по статьям затрат готовой продукции по действующим нормам и учете отклонений по ним.

Основными преимуществами нормативного метода являются:

* оперативность учета выпуска готовой продукции (работ или услуг) и ее реализации;
* оперативный контроль над произведенными затратами путем выявления отклонений фактических затрат от нормативных затрат;
* точность расчета (калькулирования) себестоимости товаров, работ или услуг.

Основные **принципы нормативного метода калькулирования себестоимости продукции** состоят в следующем:

1. составление нормативных калькуляций себестоимости на весь ассортимент продукции, работ или услуг по действующим на начало периода нормам и нормативам;
2. оперативный учет изменений норм по технико-экономическим мероприятиям, инициаторам, объектам учета затрат и объектам калькулирования;
3. выявление, документирование и учет отклонений от норм расходов по причинам их возникновения и виновникам, по местам и центрам затрат, группам однородных изделий и другим объектам калькулирования, а также по элементам и [статьям затрат](http://afdanalyse.ru/publ/operacionnyj_analiz/analiz_sebestoimosti/osnovnye_vidy_zatrat/35-1-0-303);
4. систематизация фактических затрат по объектам учета, с подразделением на расходы по нормам, отклонениям от норм и изменениям нормативов;
5. определение фактической себестоимости отдельных изделий путем суммирования нормативной себестоимости по каждой статье и сумм отклонений и изменений, рассчитанных по групповым коэффициентам;
6. учет отклонений от норм и их изменений по участкам, цехам и другим производственным подразделениям в разрезе затрат.

Следует отметить, что российская система нормативного калькулирования себестоимости товаров, работ или услуг на производство предполагает следующее:

* составление предварительной калькуляции нормативной себестоимости по каждому изделию на основе действующих в организации на начало месяца норм и смет;
* ведение в течение месяца учета изменений действующих норм для корректировки нормативной себестоимости на начало следующего месяца, определение влияния этих изменений на себестоимость продукции и эффективности мероприятий, послуживших причиной изменения норм;
* документирование фактических затрат в течение месяца с подразделением их на расходы по нормам и отклонения от норм;
* установление причин и виновников выявленных отклонений от норм для принятия оперативных мер воздействия;
* определение фактической себестоимости выпущенной продукции как алгебраической суммы нормативной себестоимости, отклонений от норм и изменений норм.

Основное условие для внедрения системы нормативного калькулирования себестоимости продукции – это наличие четко разработанного техпроцесса изготовления продукции (выполнения работ или оказания услуг). Нормативные калькуляции могут составляться на изделие в целом, а также на отдельные виды деталей и узлов, из которых состоит продукт (работа, услуга) [1].

При нормативном методе создается система технически обоснованных норм и нормативов, предварительно разрабатываются нормативные калькуляции изделий и их составных частей, выявляются и учитываются отклонения от норм и нормативов затрат, учитываются изменения норм.

Норма – заранее установленное числовое выражение результатов хозяйственной деятельности в условиях прогрессивной технологии и организации производства [2]. Иными словами, норма это плановый технико-экономический показатель, показывающий удельные величины затрат материальных, трудовых, финансовых ресурсов. Под нормой также понимаются предельные временные величины, утверждаемый в установленном порядке и рассчитываемый на основе анализа развития научно-технических достижений в планируемом периоде, и обеспечивающий высокое качество производимой продукции (выполняемых работ) и экономное использование ресурсов.

## Калькулирование себестоимости продукции с использованием нормативного метода

Количество и структура нормативных калькуляций на каждом предприятии зависят от сложности технологического процесса и уровня организации производства.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляются по деталям, узлам, цеховым машинокомплектам, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, по изделиям. Во вспомогательных производствах они составляются по заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы ремонтной сложности, энергоносителей, транспортных работ, группы запасных частей и т.п.

Для составления нормативных калькуляций предприятие должно иметь соответствующую нормативную базу – нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию.

К примеру, «Отраслевая инструкция по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) на промышленных предприятиях речного транспорта», утверждена Минтрансом России 26.07.1994 №ВА-6/256.

К нормативным документам технической подготовки производства относят:

* спецификации наборов и узлов, показывающие, из каких деталей и узлов состоят машинокомплекты и изделия и в какой последовательности осуществляется процесс узлования;
* маршрутные листы, указывающие маршрут движения деталей, цехи-изготовители и цехи-потребители, цеховые списки деталей, изменения по маршрутным листам;
* карты раскроя материалов, подетальных и пооперационных норм расхода материалов и др.

Указанные нормативные документы разрабатываются в основном техническими службами (главного технолога, главного конструктора, главного механика и др.).

Разработка технически обоснованных норм осуществляется на основе паспортных данных оборудования, отраслевых справочников, экспертных оценок, экспериментов, использования новейших достижений науки и техники.

Нормативные затраты определяются заранее и являются плановыми. Чтобы установить нормативные затраты на продукт, необходимо оценить плановые затрат труда, материалов и накладные расходы. Затем они суммируются, образуя нормативные затраты на производство продукта.

Один раз определив нормативные затраты основных материалов, трудозатраты и накладные расходы, можно в любое время исчислить общие нормативные затраты на единицу продукции. Рассмотрим особенности нормирования отдельных видов затрат.

1. Нормы на материалы. Нормативные затраты основных материалов определяются умножением нормативной цены этих материалов на нормативное их количество. Нормативная цена основных материалов представляет собой тщательную оценку затрат определенного вида основных материалов на следующий учетный период. Определяя нормативные цены, необходимо учесть все возможные увеличения цен, количественные изменения на рынке материалов, новые источники поставок и др. Нормативное количество основных материалов – оценка ожидаемого количества, которое будет использовано. Такая оценка является одной из наиболее трудных задач в установлении нормативов. На неё оказывают влияние специфика конструкции изделий, качество основных материалов, возраст и производительность машин и оборудования, квалификация и опыт рабочих.

2. Нормы трудозатрат. Чтобы установить нормы трудозатрат, необходимо проанализировать все виды деятельности по различным операциям. Каждую операцию анализируют и вычисляют допустимое время, которое требуется среднему рабочему для выполнения работы.

3. Нормы накладных расходов. Накладные расходы включают в себя затраты труда вспомогательных рабочих, стоимость дополнительных материалов и другие косвенные расходы, которые не могут быть непосредственно отнесены на конкретный заказ. В качестве базы распределения должен выбираться фактор, наиболее соответствующий накладным расходам каждого производственного подразделения. Обычно накладные расходы рассчитываются по почасовым ставкам, умноженным на нормо-часы. Время производства в нормо-часах определяется, как время, которое потребуется на производство каждого вида продукции.

Нормы использования производственных ресурсов разрабатываются совместно работниками технических служб, планового отдела и бухгалтерии. При разработке этих норм используют данные предыдущего периода, либо заново разрабатывают технически обоснованные нормы.

48. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции «директ-кост»

Метод директ-костинга (себестоимость по прямым затратам) впервые возник в Германии (в 30-е гг. XX столетия). В 1953 г. он был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. В последние годы данный метод широко применяется в большинстве развитых стран.

В первые годы применения директ-костинга производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам.

В процессе дальнейшего развития метода директ-костинга производственную себестоимость продукции стали исчислять не только по прямым, но и косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность метода директ-костинга заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно- переменным затратам

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства).

Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат.

Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции (х) определяют по формуле:

= П32 \* Ц-ПЗ/

где Ц — цена единицы продукции;

n3t — переменные затраты на единицу продукции;

П32 — постоянные затраты на единицу продукции.

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинга, обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и т. п.

Следует отметить, что состав статей рассмотренного выше отчета по прибыли от производства при методе директ-костинга в значительной мере соответствует составу статей «Отчета о прибылях и убытках» (форма № 2 квартальной и годовой бухгалтерской отчетности): выручка от продажи; себестоимость проданной продукции; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль от продаж.

Показатели валовой прибыли, себестоимости проданной продукции, управленческих расходов форма № 2 соответствуют статьям маржи-нального дохода, переменных и постоянных затрат «Отчета о прибыли от производства».

Различие состоит лишь в показателях «прибыль (убыток) от продаж» и «прибыль от производства», поскольку первый показатель исчисляется с учетом расходов йа продажу, а второй — без учета этих расходов.

Использование данных по счетам 25 и 26 для калькулирования себестоимости продукции по методу директ-костинга дает не совсем точные результаты. Для исчисления более точных показателей себестоимости продукции по данному методу необходимо из состава общепроизводственных расходов выделить реальные переменные косвенные расходы и присоединить их к прямым переменным расходам для определения совокупных переменных затрат.

Следует отметить, что во многих западных странах метод директ- костинга не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

**49. Система учета затрат «стандарт-кост».**

«Стандарт-кост» (Standard Costs) – система калькулирования, осно­ванная на жестком нормировании всех затрат и позволяющая рассчи­тать «стандартную» себестоимость. Предполагает бухгалтерский учет и подробный анализ возникших отклонений фактических расходов от стандартных с последующим возложением ответственности за неблаго­приятные отклонения на руководителей соответствующих центров за­трат. Прообраз отечественного нормативного учета.

Причем установленные нормы нельзя перевыполнить. Выполнение их даже на 80% означает успешную работу. Превышение нормы означа­ет, что она была установлена ошибочно.

Расчет стандартной себестоимости имеет определенный алгоритм. Так, все операции, связанные с изготовлением изделия, нумеруются. Определяется перечень сдельных и повременных работ, приходящихся на данное изделие. Расходы на повременные работы определяются умноже­нием стандартного времени, необходимого для выполнения операции, на стандартную часовую ставку. Стандартная стоимость материалов рассчи­тывается как произведение стандартной цены на стандартный расход. В качестве стандартных цен, как правило, используются рыночные. Они рассчитываются из условий франко-станция назначения.

Самостоятельным расчетом является определение ставки распреде­ления косвенных расходов. Как уже отмечалось, наиболее распростра­ненной базой для их распределения между отдельными изделиями яв­ляются затраты на основную заработную плату производственных ра­бочих. Если на предприятии несколько цехов и их трудозатраты приблизительно одинаковы для всех выпускаемых изделий, то можно избежать сложных вычислений по распределению накладных расходов по цехам, воспользовавшись одной общей (унифицированной) ставкой косвенных расходов. Если структура предприятия сложнее и оно пользу­ется цеховыми ставками распределения накладных расходов, то стандар­тную себестоимость также приходится дифференцировать по цехам.

Обобщая сказанное, можно назвать три возможных метода включе­ния косвенных расходов в стандартную себестоимость. Они предпола­гают использование:

1) ставки распределения на каждый станок цеха;

2) ставки, установленной для каждого цеха;

3) общей (унифицированной) ставки.

Более точные результаты, бесспорно, дает первый метод, являющий­ся наиболее трудоемким. Им пользуются в тех случаях, когда требуется особая точность в расчетах стандартной себестоимости.

В условиях системы «стандарт-кост» стандарты рассчитываются не только для производственной себестоимости, но также и для всех про­чих факторов, влияющих на доходность, например для объемов про­даж, для коммерческих и административных расходов и т.д. Данная система внедряется организациями как средство управленческого кон­троля затрат и результатов.

Характерной особенностью установления стандартов является их согласование с исполнителями, т.е. лицами, ответственными за соблю­дение или достижение стандартов.

В системе «стандарт-кост» отклонения фактически прямых затрат от нормативных могут выявляться не расчетным, а документальным путем. Документация отклонений по использованию материалов организуется следующим образом. На предприятиях существуют норма­тивные карты расхода материалов. Стандарты, установленные в них, являются основанием для выписки требования на отпуск. Для полу­чения дополнительных материалов выписывается дополнительное требование на отпуск, имеющую специальную форму. Суммировани­ем требований на дополнительный отпуск материалов формируется информация об общем неблагоприятном отклонении фактических затрат от стандартных. Если достигнута экономия норм, специаль­ным образом документируется возврат материалов на склад. Сумми­рованием этих документов определяется размер благоприятного от­клонения.

Документирование отклонений по прямым трудозатратам осуществ­ляется при помощи нарядов. Отклонения специальным образом коди­руются, классифицируются по центрам ответственности, операциям, за­казам, причинам (например, недостатки в организации производства, поломка оборудования и т.д.) (рис.7.2).

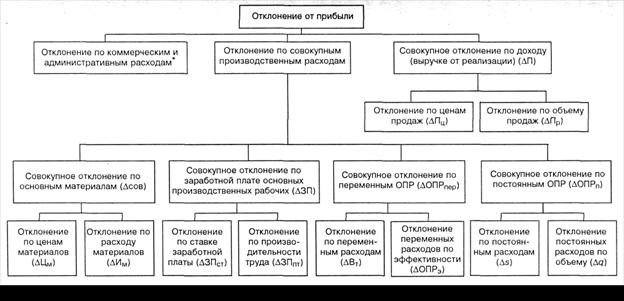
http://3ys.ru/images/lib/obshie-svedeniya-ob/9282bccd621d70a8cc30dbe956a1b1fa/a3f2930c783b97694202db5e9a234f3f.gif

Рис. 7.2. Анализ отклонений фактических доходов и расходов от сметных

Полученную информацию бухгалтер-аналитик может представить руководству в виде итоговой таблицы. Она наглядна для вос­приятия и легко читается любым менеджером, не владеющим бухгал­терским учетом. Данная информация позволяет увязать ожидаемую прибыль с фактически достигнутой, оперативно устранять причины и компенсировать последствия неблагоприятных отклонений, т.е. эф­фективно управлять издержками.

Следовательно, система «стандарт-кост» позволяет оптимизировать запасы материальных ценностей.

Одно из основных преимуществ данной системы состоит в том, что при правильной ее постановке требуется меньший бухгалтерский штат, чем при учете прошлых затрат, ведь в рамках этой системы учет ведется по принципу исключений, т.е. учитываются лишь отклонения от стан­дартов. Чем стабильнее работает предприятие и чем более стандарти­зированы производственные процессы, тем менее трудоемким стано­вится учет и калькулирование.

Если предприятие имеет массовое или крупносерийное производ­ство, спецификации на материалы для всех деталей, использует сдельную оплату труда и стандартизацию всех производственных процессов, то в условиях системы «стандарт-кост» бухгалтерская работа сводится к учету и выявлению незначительных отклонений от стандартов.

Предприятие, где все производственные операции оплачиваются по сдельной форме, а все материалы отпускаются исключительно по спе­цификациям, наиболее приспособлено для практического применения системы «стандарт-кост». При этом необходимость учета заработной платы основных производственных рабочих утрачивается, поскольку сдельная работа сама по себе уже стандартизирована. Процедура учета затрат и калькулирования в этом случае сводится к:

– записи отклонений от стандартных цен на поступающие мате­риалы;

– определению стоимости брака;

– сопоставлению действительных общепроизводственных расходов со стандартными.

При этом все расходы сверх установленных норм относятся на ви­новных лиц и никогда не включаются в счета, отражающие затраты.

На идеальном предприятии (не имеющем отклонений) трудозатра­ты по учету и калькулированию будут близки к нулю.

Таким образом, можно утверждать, что учет «исторической» (рет­роспективной) себестоимости на предприятии со сложной и стандар­тизированной продукцией не может дать такой эффект, какой достига­ется при применении системы «стандарт-кост».

**50. Финансовое планирование и бюджетирование. Генеральный бюджет компании.**

Финансовое планирование – это деятельность по достижению сбалансированности и пропорциональности финансовых ресурсов. Сбалансированность при этом означает оптимальное соотношение между финансовыми ресурсами, находящимися в распоряжении государства, и доходами, остающимися у хозяйствующих субъектов. Пропорциональность – рациональное соотношение между величиной дохода до уплаты налога и его величиной после уплаты по предприятиям, отраслям хозяйства, регионам, субъектам рФ. Через увеличение или уменьшение этого соотношения государство может стимулировать либо ограничивать их развитие. Финансовое планирование – составная часть планирования экономики.

Движение финансовых ресурсов отражается в соответствующих финансовых планах, состоящих из доходной и расходной частей. Важную роль в обеспечении пропорциональности и сбалансированности развития экономики играют балансы финансовых ресурсов (финансовые балансы). Финансовый баланс представляет собой свод всех доходов и расходов бюджета и государственных внебюджетных фондов, в него включается также прибыль организаций, остающаяся в их распоряжении, и амортизация. Финансовый баланс построен на основе сопоставления доходов с расходами. Превышение расходов над доходами (доходов над расходами) определяет дефицит (профицит) финансового баланса.

Финансовый баланс является основным аналитическим инструментом при проектировании бюджета Российской Федерации и прогнозировании источников капитальных вложений, формирующихся на территории субъекта РФ. Он составляется на основе отчетного финансового баланса за предыдущий год, ожидаемых в текущем году итогов и основных параметров прогноза социально-экономического развития Российской Федерации.

Важнейшей составной частью финансового планирования является бюджетное планирование. В процессе бюджетного планирования определяются направления распределения и перераспределения бюджетных ресурсов в соответствии с целями и задачами, поставленными в Бюджетном послании Президента РФ и конкретизированными в бюджетной политике. Как часть финансового планирования бюджетное планирование является одним из важнейших инструментов регулирования экономики и подчинено требованиям финансовой политики государства.

Под финансовым прогнозированием понимают предвидение возможного финансового положения государства, обоснование перспективных показателей финансовых планов. Финансовое прогнозирование предшествует финансовому планированию и основано на концепции развития финансовой политики страны на среднесрочный, долгосрочный периоды. Цель финансового прогнозирования – определение реально возможного объема финансовых ресурсов, источников формирования и их использования на долгосрочный период. Финансовые прогнозы позволяют наметить и проанализировать разные варианты финансового обеспечения развития страны и ее регионов, формы и методы реализации финансовой политики.

Финансовое прогнозирование предполагает применение различных методов: построение экономет-рических моделей, описывающих динамику показателей финансовых планов в зависимости от факторов, определяющих экономические процессы; корреляционно-регрессивный анализ; метод непосредственной экспертной оценки.

Генеральный бюджет любой организации состоит из двух частей:

1 Операционный бюджет – часть генерального бюджета, включающая план прибылей и убытков, который детализируется через вспомогательные (частные) сметы, отражающие статьи доходов и расходов организации.

2 Финансовый бюджет – часть генерального бюджета, включающая бюджеты капитальных вложений, движения денежных средств и прогнозируемый баланс.

В отличие от финансовой отчетности форма генерального бюджета не стандартизирована, его структура зависит от объема планирования, от размера организации и от степени квалификации разработчиков. При составлении плана прибылей и убытков, движения денежных средств и прогнозируемого баланса используются типовые формы – Ф-1, Ф-2, Ф-4.

Первый шаг в планировании генерального бюджета – это составление бюджета продаж. Он определяется не столько производственными возможностями предприятия, сколько возможностями сбыта рынка. Здесь учитывается влияние следующих факторов:

– деятельность конкурентов;

– стабильность поставщиков, покупателей;

– результативность рекламы;

– сезонные и другие колебания спроса;

– политика ценообразования;

– и другие.

При планировании объема продаж используются различные методы: статистические прогнозы с применением математических методов; экспертные оценки специалистов отдела сбыта и другие. Исходя из бюджета продаж, разрабатывается производственный бюджет, на основании которого составляют бюджет закупок материалов, бюджет по труду, бюджет общепроизводственных расходов. Далее готовят бюджет управленческо-сбытовых расходов. Конечной целью работы над операционным бюджетом является разработка плана прибылей и убытков (Ф-2).

Финансовый бюджет: его цель – разработка прогнозируемого баланса. Он составляется с использованием данных плана прибылей и убытков, бюджета капитальных вложений, прогноза движения денежных средств. После составления прогнозного баланса необходимо его проанализировать: рассчитать коэффициенты, характеризующие ликвидность, платежеспособность организации, ее финансовое состояние. Если рассчитанные коэффициенты не удовлетворяют установленным нормативам, то необходимо провести дополнительную работу по переработке генерального бюджета.

Бюджеты разрабатываются управленческой бухгалтерией совместно с руководителями центров ответственности и, как правило, процесс разработки идет снизу вверх. Бюджет может разрабатываться на годовой основе с разбивкой по месяцам на основе непрерывного планирования (когда в течение первого квартала пересматривается смета второго квартала и составляется смета первого квартала следующего года, т.е. бюджет все время проецируется на год вперед).

Несмотря на единую структуру, состав элементов генерального бюджета (особенно его операционной части) во многом зависит от вида деятельности организации.

Более подробная классификация бюджетов

1 По срокам:

а) текущие – год;

б) оперативные – квартал, месяц;

в) скользящие – по окончании отчетного периода к исполненному бюджету добавляется следующий, при необходимости скорректированный по фактическим результатам деятельности организаций (скользящее бюджетирование);

г) прогнозный – более года.

2 По назначению:

а) операционный;

б) финансовый;

3 По уровню детализации:

а) основные (генеральные или мастер-бюджеты) – по организации в целом;

б) частные (специальные) – по центрам ответственности, по проектам, по бизнес-процессам.

4 По уровню анализа:

а) статический (жесткий, нулевой и первый уровень анализа);

б) гибкий (второй уровень анализа);

в) детализирующий отклонения (третий уровень анализа).

**51. Операционные планы (бюджеты текущей деятельности) и финансовые планы организации**

Разграничение функций в сфере финансовой деятельности определяется возможностями осуществления разных частей воспроизводственного процесса, соответственно, на уровнях федерации, региона и муниципального образования. Основной функцией федеральной власти является разработка и осуществление финансовой политики, распределение и использование финансовых ресурсов для выполнения государством его функций — обеспечения национальной безопасности, осуществления международной деятельности, государственного управления, проведения научно-технической и промышленной политики, политики в области культуры, образования, здравоохранения, социального обеспечения и экологии. Важной функцией федеральной власти является также правовое обеспечение налогового, бюджетного и внебюджетного финансового процесса на региональном и местном уровнях и регулирование межбюджетных отношений.

Функциями СФ являются: обеспечение финансовой, денежно-кредитной и налоговой политики региональной администрации; оценка и прогноз состояния финансовых ресурсов, источников и направлений их использования; определение форм и методов повышения эффективности налоговой системы; участие в формировании внебюджетных фондов; выпуск областных займов, других ценных бумаг и контроль за их распространением; анализ состояния и разработка прогнозов банковского, страхового и фондового рынков. Важной сферой деятельности СФ является финансовая поддержка МС.

К важнейшим функциям МС относятся: поиск источников финансовых ресурсов и наиболее эффективных путей их использования, осуществление финансового планирования в соответствии с

Доходы бюджетов делятся на собственные (закрепленные) и регулирующие. Собственные доходы принадлежат только данному субъекту и поступают в его бюджет, минуя вышестоящие бюджеты. Их основу составляют местные налоги и сборы, платежи из прибыли предприятий местного подчинения. Регулирующие доходы охватывают всю совокупность денежных средств, аккумулируемых на федеральном и региональном уровнях и передаваемых затем, в определенной части, нижестоящим бюджетам для регулирования их доходов и расходов.

Бюджетные расходы подразделяются, в зависимости от уровня управления, на расходы республиканского бюджета, расходы субъектов Федерации и расходы местных бюджетов.

От 70 до 90% всех доходов федерального бюджета образуют налоги. Важнейшие из них — НДС, налог на прибыль, акцизы, подоходный налог с физических лиц. Все они относятся к категории регулирующих доходов, т.е. часть их в виде процентных отчислений отправляется в бюджеты других уровней. Из федерального бюджета производятся расходы на оборону, содержание госаппарата, субсидии и кредиты, в том числе СФ и местным органам.

Через территориальные бюджеты (бюджеты СФ и местные бюджеты) осуществляется перераспределение средств между отдельными регионами и группами населения. Из них финансируется развитие отраслей социальной сферы и отчасти производства (объектов коммунального хозяйства, АПК и др.). При этом, чем ниже уровень бюджета, тем выше доля средств, расходуемых на социальные нужды.

Региональные бюджеты выполняют следующие функции: формирование денежных фондов, служащих финансовым обеспечением деятельности региональных органов власти, распределение их между отраслями (образование, подготовка кадров, здравоохранение, социальное обеспечение, жилищно-коммунальное хозяйство) и между расходами на содержание и развитие.

В соответствии с Законом РФ “Об основах бюджетных прав...” доходная часть региональных бюджетов состоит из собственных и регулирующих доходов, дотаций, субвенций и кредитных ресурсов. В региональные бюджеты поступает 22-25% налога на прибыль предприятий и организаций (для банков и страховых организаций — 30%) и 25% НДС. Собственными доходами для субъектов РФ являются налог на имущество предприятий, лесной доход и плата за воду. За муниципальными образованиями закреплены более 20 платежей. Важнейшие из них (и обязательные на всей территории РФ)— налог на имущество физических лиц, земельный налог, регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и сбор за право торговли. Их ставки устанавливаются субъектами Федерации. Остальные налоги и сборы устанавливаются местными органами и действуют лишь на их территории.

Уровень собственных доходов должен составлять не менее 70% доходной части минимального бюджета соответствующего муниципального образования или — при их недостатке — 70% доходной части без дотаций и субвенций. Для этого в 1993 году специальным указом Президента было расширено право СФ и местных органов вводить дополнительные налоги и сборы.

Правовой режим местных налогов предполагается урегулировать новым Налоговым кодексом. При этом количество их будет сокращено (путем замены большинства из них единым налогом). Однако местные налоги выполняют не только фискальную функцию. Они являются также важным инструментом местной политики. Поэтому отмена ряда местных налогов неизбежно ограничит самостоятельность местных органов власти.

В 1994 году введен новый механизм межбюджетных отношений, при котором основным регулятором стал выступать целевой фонд финансовой поддержки регионов (ФФПР). Из него оказывается помощь тем субъектам Федерации, у которых средний душевой доход по бюджету предыдущего года ниже, чем в среднем по РФ. Статус “особо нуждающегося региона” дается тем, у кого сумма федеральных налогов, собираемых на территории и подлежащих зачислению в региональный бюджет, в расчете на одного жителя меньше 95% от средней по РФ и условная сумма расходов меньше 100% плановых расходов регионального бюджета.

Трансферты регионам перечисляются ежемесячно исходя из фактических поступлений НДС и с учетом удельного веса каждого региона в ФФПР. Наряду с трансфертами регионам выделяются бюджетные ассигнования на капитальные вложения для осуществления федеральных целевых программ.

В случае, если собственные ресурсы региона недостаточны для финансирования местных мероприятий или региональных разделов государственных программ (развития дорог, здравоохранения, охраны окружающей среды), региональному бюджету выделяются отчисления от налогов, закрепленных за вышестоящим бюджетом. Это еще больше усиливает зависимость региональных органов от вышестоящих уровней управления.

Понятие “бюджет местных органов власти” появилось в 1991 году, а законодательное оформление получило лишь весной 1993 года. До этого местные органы фактически представляли собой территориальные агентства вышестоящих государственных структур. Основным источником пополнения их активов долгое время являлись субвенции и низкопроцентные (а в условиях высокой инфляции, по существу, бесплатные) бюджетные ссуды. С 1993 года федеральные власти стали селективно использовать при распределении государственных кредитных ресурсов рыночные ставки. В результате уже в 1994 году резко обострилась проблема финансирования расходов местных властей. В этих условиях появился и начал накапливаться опыт самостоятельного управления активами и пассивами на местах.

Органы МС получили законодательно закрепленное право самостоятельно определять структуру доходной и расходной частей бюджета в пределах планируемых бюджетных доходов: определять направления использования средств бюджета на инвестиции и целевые программы, увеличивать, в пределах имеющихся средств, нормы расходов на ЖКХ и затраты на социальную поддержку населения.

Важным звеном финансовой системы являются внебюджетные фонды. Они представляют собой совокупность финансовых средств, находящихся в распоряжении центральных или местных органов власти и имеющих целевое назначение (что расширяет возможности государственного контроля). Внебюджетные фонды создаются двумя путями: выделением из бюджета определенных расходов и формированием собственных источников доходов. Такими источниками могут быть специальные налоги и сборы, отчисления от прибыли предприятий, средства бюджета, прибыль от коммерческой деятельности, осуществляемой фондом,займы , полученные им в центральном или коммерческих банках.

В России более 20 внебюджетных фондов, из них четыре социальных — пенсионный, фонд социального страхования, государственный фонд занятости населения, и фонд обязательного медицинского страхования. Все средства фондов концентрируются в их центральных правлениях и распределяются по вертикали в соответствии с целевым назначением.[2](http://emsu.ru/lm/monf/library/MUN7/11.htm#1)

Органы МС также вправе создавать целевые внебюджетные фонды. Однако их правовой статус до настоящего времени не урегулирован федеральным законодательством. Т.е. положение о каждом таком фонде должно утверждаться органом МС, средства его должны находиться на специальных счетах и расходоваться строго по целевому назначению.

Государственные кредиты обслуживают процесс формирования и использования бюджета и внебюджетных фондов. Они выполняют при этом две функции: фискальную и регулирующую. Через фискальную функцию денежные фонды формируются.

Сейчас региональные и местные органы испытывают острую нехватку финансовых ресурсов. Это подталкивает их к активному использованию такого способа финансирования, как облигационные займы (налоговые ресурсы в их современном виде практически исчерпаны). Срок обращения этих долговых ценных бумаг составляет от полугода до полутора лет, выплата дохода по ним и возврат основной суммы гарантированы органами региональной (местной) власти.

Целями долгового финансирования могут быть:

* финансирование текущего дефицита бюджета;
* погашение ранее размещенных займов;
* ликвидация кассовых разрывов между бюджетными выплатами и ожидаемым поступлением в бюджет налоговых платежей;
* обеспечение коммерческих банков и иных финансовых структур (в первую очередь, страховых и пенсионных фондов) ликвидными и высоконадежными вторичными резервными активами, не омертвляющими их капитал (достижение этой цели в России пока не очень актуально, так как требование создания вторичных банковских резервов в правовой системе отсутствует);
* финансирование собственных программ (чаще всего, муниципального жилищного и дорожного строительства);
* поддержка особо важных с точки зрения государства организаций и учреждений.

Важным источником финансовых ресурсов могут стать также средства страхового (резервного) фонда. Он формируется как в натуральной, так и в денежной форме за счет общегосударственных ресурсов и находится в распоряжении правительства.

Важнейшей частью финансовой системы в условиях рынка являются финансы предприятий. Этим понятием охватываются денежные фонды предприятий, порядок их образования и использования, соотношение между отдельными частями, взаимоотношения предприятий с финансово-кредитной системой. Финансовые отношения между предприятиями и государством осуществляются в формах налогов, обязательных платежей и взносов, а при получении средств от государства — ассигнований, дотаций и субсидий. Органы местного самоуправления не могут ограничивать хозяйственную деятельность предприятий за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами и законами СФ. В то же время они обязаны координировать их участие в комплексном развитии территории, выступая в качестве заказчиков на выполнение работ по благоустройству, коммунальному обслуживанию, строительству и ремонту объектов социальной инфраструктуры и др.

Экономические отношения между органами власти РФ и МС в сфере финансов развиваются сегодня, прежде всего, по линиям: передачи объектов федеральной собственности в муниципальную; установления государственных минимальных стандартов, используемых для определения размера дотаций местным бюджетам; обеспечения федеральных гарантий финансовой самостоятельности местного самоуправления; регулирования его финансовой деятельности в особых случаях — на приграничных территориях и в закрытых административно-территориальных образованиях.

Экономическое взаимодействие между СФ и органами МС развивается по линиям: гарантирования финансовой самостоятельности МС; регулирования отношений между бюджетами СФ и местными бюджетами (важнейшей задачей здесь является обеспечение сбалансированности местных бюджетов с использованием специальных бюджетных нормативов, определяемых государственными минимальными стандартами); передачи объектов собственности СФ в муниципальную собственность.

Экономическое взаимодействие в сфере финансов с целью развития области как единого социально-экономического образования осуществляется путем распределения средств областного бюджета между бюджетами муниципальных образований и предоставления займов и кредитов под гарантии областной администрации. Необходимая для этого концентрация средств в областном бюджете является важной предпосылкой успешного развития межрайонной и межгородской инфраструктуры. Более того, для финансирования общерегиональных мероприятий может потребоваться объединение финансовых ресурсов местных органов со средствами предприятий.

Что касается государственных функций, делегированных местным органам, то в соответствии с законом “Об общих принципах организации местного самоуправления” их финансирование осуществляется полностью за счет средств федерального бюджета. На федеральные органы возложен и контроль за их исполнением. Для этого государственные органы заключают с органами МС договоры и соглашения о передаче конкретных полномочий, в которых указываются взаимные обязательства сторон, а также финансовые и материальные средства, передаваемые для их выполнения. В случае необеспеченности переданных полномочий материальными и финансовыми ресурсами органы МС не несут ответственности за их осуществление.

**52. Понятие, состав бухгалтерской отчетности, общие требования к ней. Нормативные документы**

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

 Организации составляют отчеты по формам и инструкциям (указаниям), утвержденным Минфином и Госкомстатом Российской Федерации. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляют ее по данным бухгалтерского учета.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую — промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность — это отчеты за год.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные, которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;

форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Кромe указанных форм в составе промежуточной бухгалтерской отчетности организации могут представлять иные отчетные формы (Отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснительную записку, входящие в состав годовой отчетности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (от 21.11.96 г. № 129-ФЗ) и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) годовая бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из:

а) бухгалтерского баланса;

б) отчета о прибылях и убытках;

в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

д) пояснительной записки.

Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

В пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности у клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации и др. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятиях и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Все большая ориентация отечественной бухгалтерской отчетности на внешних пользователей, а также на предоставление достаточно детальной информации акционерам существенно приблизила ее к отчетности западных стран.

За 2000 г. годовая бухгалтерская отчетность в соответствии с приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н включает:

• бухгалтерский баланс — форма № 1;

• отчет о прибылях и убытках — форма № 2;

• отчет об изменениях капитала — форма № 3;

• отчет о движении денежных средств — форма № 4;

• приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5;

• отчет о целевом использовании полученных средств — форма № 6;

• пояснительную записку;

• специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами Российской Федерации, для организаций системы по согласованию соответственно с министерствами финансов Российской Федерации и республик;

• итоговую часть аудиторского заключения.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу (формы № 3, 4 и 5) и пояснительную записку.

Если указанные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, то они также могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (форма № 4), а также при отсутствии соответствующих данных — Отчет об изменениях капитала (форма № 3) и Приложения к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промежуточную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные организации в составе годовой бухгалтерскому отчетности не представляют отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средств (формы № 3 и 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и пояснительную записку.

**53. Порядок составления бухгалтерских отчетов. Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности**

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и По­ложением «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99).

Эти требования следующие: достоверность и полнота, нейтраль­ность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность Оформления. Они являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная полити­ка предприятия» (ПБУ 1/98).

Требование достоверности и полноты означает, что бухгалтер­ская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности1. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и со­ставленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и ее финансовых результа­тах, то в бухгалтерскую отчетность включают соответствующие до­полнительные показатели и пояснения.

Для достижения достоверного и полного отражения финансо­вых результатов и финансового положения организации при состав­лении отчетности в исключительных случаях (например, при нацио­нализации имущества) допускается отступление от правил, уста­новленных ПБУ 4/99.

Требование нейтральности означает, что при формировании бух­галтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность ин­формации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед други­ми.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операци­ях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выде­ленными на отдельные балансы.

Требование последовательности означает необходимость соблю­дения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованием сопоставимости в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. В Положении оговорено, что если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяцев для периодической бухгалтерской отчетности, например, для отчетности за январь-февраль в високосные годы — 29 февраля).

Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях), подписание руково­дителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т.п.).

В ПБУ 4/99 определены подходы к раскрытию существенной информации, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъяв­ляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено, соблюдение следующих условий: полное отра­жение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса1.

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленно­му специальному графику. Важным этапом подготовительной рабо­ты составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собиратель­но-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтер­ские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что совре­менные организации являются сложными объектами учета и кальку­лирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства.

При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило вырабо­тать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с мини­мальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат. В соответствии сданным подходом закрытие сче­тов осуществляют в следующей последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепро­изводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следу­ющие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводствен­ные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживание производства и хозяйства».

В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации, и закрываются счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», субсчет «Выбытие основных средств», если таковой был предусмотрен, распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки»1.

При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считает­ся период с даты их государственной регистрации по 31 декабря вклю­чительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разреша­ется считать первым отчетным годом период с даты их государствен­ной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные вступительного баланса должны соответствовать дан­ным утвержденного заключительного баланса за период, предшест­вующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и глав­ным бухгалтером (бухгалтером) организации.

**54. Бухгалтерский баланс. Состав и классификация статей. Правила оценки статей баланса. Техника и этапы составления.**

Бухгалтерский баланс является не только одной из основных форм финансовой отчетности, но и содержит в себе важные методологические предпосылки, определяющие методологию ведения бухгалтерского учета. Бухгалтерский баланс как отчетная форма характеризует состояние хозяйственных средств с точки зрения их состава и источников формирования в денежном виде на определенную дату.

Бухгалтерский баланс состоит из двух равновеликих частей актива и пассива. Средства, представленные в активе, совершают непрерывный кругооборот, складывающийся из бесчисленного количества всевозможных технологических и организационных хозяйственных операций, формирующих процессы приобретения и заготовления материальных ресурсов, их переработки, выпуска и продажи готовой продукции. Чем активнее пульсируют средства в кругообороте, чем быстрее они оборачиваются, тем рациональнее они используются и тем экономически эффективнее функционирует предприятие, так как каждый виток в кругообороте не только возмещает затраченные средства, но и приносит прибыль.

В связи с различным характером участия в кругообороте хозяйственные средства делятся на оборотные и внеоборотные активы. Различие между ними заключается не в том, что одни из них участвуют в обороте, а другие нет, а в том, как они участвуют в нем. Оборотные средства по мере потребления вступают в оборот всей своей массой, изменяют при этом свою форму, превращаясь из одних видов в другие - из денежных средств в запасы сырья, из сырья по мере переработки в детали, полуфабрикаты и готовые изделия, готовые изделия при продаже - в денежные средства и т. д.

Внеоборотные активы, выступающие в виде зданий, сооружений, машин, оборудования и других материальных объектов основных средств или нематериальных активов, а также других долгосрочных вложений, служат длительное время, снашиваются постепенно и по мере износа частями постепенно вступают в кругооборот. Их оборот приобретает замедленный характер и занимает длительное время, поэтому они в балансе выделены в специальный раздел, именуемый "Внеоборотные активы"

Поскольку средства в активе баланса сгруппированы в порядке ускорения оборота или повышения уровня ликвидности - от основных средств к материальным запасам и денежным средствам, вторым разделом актива баланса являются "Оборотные активы".

Источники в пассиве делятся на собственные и привлеченные. Собственные источники принадлежат самому предприятию и представлены в первом разделе пассива в виде капитала и резервов, а привлеченные, то есть заемные или возникшие в ходе расчетных отношений в виде кредитной задолженности, в последующих двух разделах. Привлеченные в зависимости от срока их погашения делятся на долгосрочные и краткосрочные обязательства. Это и определяет структуру пассива баланса и последовательность размещения в нем источников хозяйственных средств.

Такое построение баланса дает возможность создать отчетливое представление об объеме, структуре и состоянии средств предприятия, об обеспеченности их собственными и привлеченными источниками их покрытия, а также о финансовых результатах и их использовании. Эта информация является чрезвычайно важной для инвесторов, кредиторов, поставщиков, покупателей, государственных финансовых и налоговых органов и всех других пользователей бухгалтерской отчетности, так как она позволяет оценить рентабельность предприятия, его платежеспособность, состояние и эффективность использования ресурсов, кредитные и расчетные отношения, жизнеспособность и эффективность предпринимательской деятельности.

Важнейшей особенностью бухгалтерского баланса является равенство итогов актива и пассива, поскольку и в активе, и в пассиве отражается одно и то же - хозяйственные средства организации, но с разных сторон: в активе показывается состав средств, а в пассиве источники, за счет которых они сформированы.

Кроме деления на актив и пассив баланс имеет разделы, группы, статьи (каждый элемент актива и пассива) в соответствии с экономических содержанием отдельных видов средств, их значимостью и ролью в воспроизводстве. Статьи актива и пассива сходные по экономическому содержанию в балансе объединяются в разделы, а внутри них в группы, таким образом, что определенным видам средств актива противостоят соответствующие источники. Итоги по балансовым статьям актива или пассива называются [ВАЛЮТОЙ[http://cdncache-a.akamaihd.net/items/it/img/arrow-10x10.png](http://otherreferats.allbest.ru/)](http://otherreferats.allbest.ru/) баланса [12;383].

Нормативные документы предъявляют следующие требования к бухгалтерскому балансу:

1. С 2011 года бухгалтерский баланс составляется за три года (за отчетный и два предшествующих);

2. С 2011 года появилась новая графа «Пояснение», в которой организация указывает ссылку на соответствующий номер расшифровки в форме «Пояснение к балансу и отчету о прибылях и убытках» [2];

3. Активы и пассивы показываются в зависимости от срока их обращения, с подразделением на задолженность со сроком платежа в течение 12 месяцев и более чем через 12 месяцев;

4. Если какая либо статья вычитается из общего итога раздела баланса, то она показывается в круглых скобках;

5. Чтобы баланс мог дать достаточно полную картину об имущественном и финансовом состоянии организации он должен быть правдивым и реальным [4].

2. Порядок формирования и оценка статей бухгалтерского баланса

Правила оценки статей баланса установлены положениями по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности. При составлении баланса руководствуются следующими правилами:

- В статье «Нематериальные активы» показывается наличие нематериальных активов.

Нематериальные активы могут быть внесены учредителями (собственниками) организации в счет их вкладов в уставный капитал организации, получены безвозмездно, приобретены организацией в процессе ее деятельности [7].

Данные по соответствующим строкам подраздела приводятся по остаточной стоимости нематериальных активов (за исключением объектов жилого фонда и нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не проводится).

- По статье «Результаты исследований и разработок» отражается информация о расходах на завершенные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, отражается в сумме фактических затрат учитываемых на обособленно на счете 04 «Нематериальные активы» [8].

- В группе статей « Основные средства» показываются данные по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, консервации или в запасе, по остаточной стоимости (разница счета 01 и 02), за исключением объектов основных средств по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не проводится. При расчете амортизационных отчислений следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, а также Методическими указаниями по учету основных средств [6].

- По статье доходные вложения в материальные ценности отражается информация об основных средствах, переданных в лизинг или в прокат по остаточной стоимости;

- Финансовые вложения отражаются как:

ценные бумаги, которые котируются, - по рыночной текущей стоимости на конец отчетного периода, не котируемые ценные бумаги - по стоимости их приобретения; если данные бумаги обесцениваются, то они отражаются за минусом резерва под обесценение ценных бумаг (счет 58 «Финансовые вложения» минус счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»);

Финансовые вложения со сроком погашения более 12 месяцев отражаются в разделе внеоборотные активы, а финансовые вложения со сроком погашения в течение 12 месяцев отражаются в разделе оборотные активы [11].

- По статье отложенные налоговые активы отражается часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога подлежащего уплате в бюджет в следующих периодах. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету № 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» организация имеет право отражать в бухгалтерском балансе отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, либо свернуто, либо развернуто. Если сумма отложенных активов и обязательств показывается, развернуто, то по данной статье показывается дебетовое сальдо по счету 09 «отложенный налоговый актив». Если организация показывает показатели свернуто, то по строке показывается разница между дебетом счета 09 и кредитом 77 «отложенное налоговое обязательство» [10].

- По статье запасы отражается информация обо всех запасах организации, которые включают следующие показатели:

1. Сырье и материалы показываются по фактической себестоимости. При осуществлении организациями учета заготовления материально-производственных запасов с применением счетов 15 ''Заготовление и приобретение материалов'' и 16 ''Отклонение в стоимости материалов'' в бухгалтерском балансе сумма числящихся на конец отчетного периода отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены или отклонений, связанных с предоставлением организации скидок (накидок) согласно договору, возникновением суммовых разниц по расчетам за приобретенные материально-производственные запасы, присоединяется к стоимости остатков материально-производственных запасов, отраженных по соответствующим статьям группы статей ''Запасы'', или вычитается при определении итоговых данных по статье в случае получения скидок, возникновения суммовых разниц. Порядок списания выявляемых отклонений фактических расходов по приобретению материально-производственных запасов от их учетной цены устанавливается организацией самостоятельно при принятии учетной политики [5].

2. Незавершенное производство в оценке в зависимости от положения учетной политики: по стоимости прямых расходов, по фактической себестоимости, по нормативно-плановой. Данный показатель заполняется по счетам 20,21,23,29.

3. Готовая продукция показывается в балансе в зависимости от положения в учетной политики: по фактической себестоимости, либо по нормативно-плановой (заполняется по дебету счета 43).

4. Товары отражаются по покупной стоимости (по фактической себестоимости приобретения).

5. Отгруженные товары отражаются по фактической себестоимости, либо по нормативной производственной себестоимости, либо по прямым статьям затрат (счет 45 «Товары отгруженные»).

6. расходы будущих периодов отражаются суммы отраженные на счете 97, которые подлежат списанию в течение 12 месяцев.

7. Животные на выращивание и откорме, учтенные на счете 11 по фактической себестоимости или учетным ценам.

Организация может самостоятельно внести детализацию к показателю запасов [2].

- По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам, малоценным и быстроизнашивающимся предметам, основным средствам, нематериальным активам и другим ценностям, работам и услугам, подлежащая отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или на соответствующие источники ее покрытия (дебетовый остаток по счету 19).

- По статье дебиторская задолженность отражается общая сумма дебиторской задолженности организации (счета 60,62,68,69,70,71,73,75,76,79). Если организация создает резервы по сомнительным долгам, то по данной статье показывается разница между дебетом 62 счета и кредита 63.

- По группе статей «Денежные средства» по статьям «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета» показываются остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах предприятия. По данной строке показывается дебетовое сальдо по счетам 50,51,52,55,57.

- По группе статей «Прочие оборотные активы» показываются суммы, не нашедшие отражения по другим группам статей раздела «Оборотные активы» бухгалтерского баланса [15]. Например, стоимость недостающих или испорченных ценностей в отношении которых не принято решение об их списании учтенных по дебету счета 94, суммы НДС исчисленные с авансов и предварительной оплаты, отражаемых обособленно по дебету счета 62 или 76.

- В разделе «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса в группе статей «Уставный капитал» показывается величина уставного капитала организации (счет 75), а по государственным и муниципальным унитарным предприятиям - величина уставного фонда [2].

- По статье собственные акции, выкупленные у акционеров отражаются

акций, выкупленных у акционеров или иным обществом, учтенные на счете 81. Акции (доли) отражаются в сумме фактических затрат на их приобретение и при заполнении данной статьи их стоимость показывается в круглых скобках.

- По статье переоценка внеобротных активов отражается сумма прироста стоимости внеобротных активов, выявляемого по результатам их переоценки, отраженная на отдельном субсчете к счету 83.

- По статье добавочный капитал отражается величина добавочного капитала учитываемого на счете 83, который формируется за счет эмиссионного дохода, курсовой разницы.

- По статье резервный капитал отражается величина резервного капитала образованного в соответствии с учредительными документами или в соответствии с законодательством. Строка заполняется по кредиту счета 82.

- По статье нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, учтенная в периодическом балансе на счете 84. Сумма полученного убытка отражается в скобках.

- По статье заемные средства раздела «Долгосрочные обязательства» показываются непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты, учтенные на счете 67, с учетом начисленных процентов. [КРЕДИТЫ И ЗАЙМЫ[http://cdncache-a.akamaihd.net/items/it/img/arrow-10x10.png](http://otherreferats.allbest.ru/)](http://otherreferats.allbest.ru/) срок погашения, которых в течение 12 месяцев показываются в разделе краткосрочные обязательства и учитываются на счете 66 [4].

- По статье отложенное налоговое обязательство показывается информация об отложенных обязательствах сформированных в соответствии с ПБУ №18 и учтенных на счете 77. Как говорилось выше, организация имеет право выбирать, как показывать отложенные налоговые активы и отложенное налоговое обязательство свернуто или развернуто [10].

- По статье резервы под условные обязательства отражается сумма оценочных обязательств предполагаемый срок исполнения, которых превышает 12 месяцев. Сумма оценочных обязательств, не превышающих 12 месяцев, отражается в разделе «Краткосрочные обязательства». Данные обязательства учитываются по кредиту счета 96 [9].

- В группе статей «Прочие обязательства» показываются суммы обязательств, не прошедших отражения по другим группам статей раздела.

- По статье кредиторская задолженность раздела «краткосрочные обязательства» показывается сумма кредиторской задолженности, учтенные на счетах 60,68,69,70,71,73,75,76,79. Организация может самостоятельно ввести детализацию в данный показатель.

- По статье доходы будущих периодов отражаются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующему отчетному периоду, учтенные по кредиту счета 98.

Организациям рекомендуется справочно в бухгалтерском балансе за итогами данных об активах организации, капитала и резервов обязательств организации приводить данные о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах. Данные заполняются на основе указаний, приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета, а также с учетом конкретного перечня забалансовых счетов, используемых организаций.

3. Техника составления бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс составляется на конец отчетного года и представляет собой синтез вступительною баланса по счетам, открытым в течение года, которые должны охватывать хозяйственный процесс полностью и правильно отражать финансово-хозяйственную деятельность на основании взаимосвязи между экономическими явлениями.

Процесс формирования данных баланса включает в себя большое количество учетных работ самого разнообразного характера. Подготовительные работы включают в себя инвентаризацию и корректировку остатков по счетам бухгалтерского учета, проведение уточнения стоимости имущества и обязательств, образование фондов и резервов, предусмотренных учетной политикой или действующими нормативными актами, уточнение доходов и расходов между сметными отчетными периодами, выявление конечного финансового результата работы организации и реформация баланса, составление оборотной ведомости, которая должна включать в себя все корректирующие записи. Все вышеперечисленные процедуры должны проводиться только при формировании годового бухгалтерского баланса. Периодические балансы составляются на основе книжных данных текущего учета.

Хозяйственные операции, вызывая изменение на счетах бухгалтерского учета, влияют на статьи бухгалтерского баланса и на ее общий итог. При этом изменения могут быть разных типов:

1. Влияющие на статьи актива баланса, но не затрагивающих его валюту (выплата заработной платы, покупка материалов и так далее).

2. Влияющие на статьи пассива, но не влияющие на итог баланса (образование фондов и резервов за счет прибыли и так далее).

3. Влияющие на статьи актива и пассива, вызывающие изменения его валюты как в сторону увеличения, так и уменьшения (оплата кредиторской задолженности, получение прибыли за счет хозяйственной деятельности и так далее).

Поскольку баланс формируется результатом финансово-хозяйственных процессов, отдельных операций и экономических явлений, основой его составления служат данные учетных регистров: главной книги, оборотной ведомости, журналов- ордеров, вспомогательных ведомостей. На основании этих регистров заполняется Главная книга, где оборот по кредиту счета показан общей суммой и взят из данных соответствующего журнала-ордера, а оборот по дебету дан в разрезе ряда счетов и может быть собран из ряда журналов-ордеров. На основании этих оборотов и остатков предыдущего периода подсчитываются остатки на конец периода. Эти остатки (сальдо) после сверки с данными регистров аналитического и синтетического учета, используются для формирования данных бухгалтерского баланса. Учетные регистры могут существовать в виде базы данных ЭВМ, причем программы обработки бухгалтерской информации соответствующие правилам ведения учета, позволяют избежать рутинной работы и данные баланса формируются по мере введения корреспонденции счетов и сумм в типовые формы первичных документов [13;252].

Важным этапом подготовительной работы для составления бухгалтерского баланса является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно - распределительных, сопоставляющих, финансово - результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Существуют общие этапы закрытия счетов:

1. Списание расходов на продажу со счета 44 «Расходы на продажу» на счёт 90 «Продажи».

2. Определение финансового результата от продаж на счете 90 «Продажи». В конце отчётного периода субсчета, открытые к счёту 90 (1- «Выручка» - доходы организации за проданные товары; 2 - «Себестоимость» - фактическая себестоимость продаж; 3 - «НДС» - налог на добавленную стоимость по реализованным товарам) техническими проводками закрываются на субсчёте 9, где путём сопоставления дебетового и кредитового оборотов выводится финансовый результат от продажи товаров.

3. Определение сальдо прочих доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В конце отчетного периода субсчета, открытие к счету 91 (1- «Прочие доходы» - доходы организации по совместной деятельности; 2 - «Прочие расходы» - расходы, которые связаны с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями) техническими проводками закрываются на субсчете 9, где путем составления дебетового и кредитового оборотов выявление сальдо прочих доходов и расходов.

4. Определение остатка - финансового результата деятельности - на счете 99 «Прибыли и убытки».

5. По получившимся результатам деятельности начисляется налог на прибыль.

6. Получившаяся сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года переносится со счета 99 «Прибыли и убытки» в 84 счет «Нераспределенная прибыль»[12;382].

Также следует учесть, что существуют балансовые статьи, включающие в себя сальдо нескольких счетов и наоборот, сальдо некоторых счетов распределяются по нескольким балансовым статьям, для чего широко используется информация по различным учетным регистрам в разрезе субсчетов. Счета, характеризующие состояние расчетов могут быть представлены как в активе, так и в пассиве баланса, поскольку состояние расчетов экономически может представлять собой как суммы прав и имущества, так и суммы обязательств.

Можно выделить пять основных правил, которые надо соблюдать, составляя баланс:

1. Показатели должны быть в тысячах (миллионах) рублей. При этом суммы берутся без десятичных знаков после запятой;

2. Основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы показывают по остаточной стоимости;

3. Зачет между статьями активов и пассивов недопустим;

4. Несущественные активы и обязательства обособленно не приводят. Уровень существенности устанавливается в учетной политике организации и в течение года не меняется;

5. Отрицательные значения приводят в круглых скобках [4].

**55. Отчет о прибылях и убытках. Целевая направленность, принципы составления, содержание.**

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Целью отчета о прибылях и убытках и пояснений к нему является предоставление внешним пользователям информации:

- о результатах деятельности организации;

- об источниках получения прибыли (причинах убытка).

Данные отчета о прибылях и убытках используются для оценки результатов деятельности организации за период и для прогноза будущей доходности ее деятельности. Прогноз будущих результатов деятельности является важным показателем. Для инвесторов он означает возможность получения дивидендов в будущем, и величина такого дивиденда может иметь решающее значение при принятии решения об инвестировании средств. Для кредитора будущая доходность означает возможность предприятия, прежде всего, уплатить непосредственно сумму долга, и кроме того, проценты за кредит. Если деятельность ожидается убыточной, эта ситуация может быть оценена как угроза невозврата долга и невозможности погашения процентов.

Для решения задач анализа доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

а) доходы и расходы по обычным видам деятельности. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;

б) операционные доходы и расходы;

в) внереализационные доходы и расходы;

г) чрезвычайные доходы и расходы.

К обычной деятельности относится деятельность, ради которой организация создавалась.

К операционным относятся доходы, не связанные с основной деятельностью, например, продажа основных средств, иного имущества, которая не является типичной деятельностью организации.

Разграничение между обычной деятельностью и операционными доходами и расходами достаточно условно и базируется на сложившейся практике. Для целей бухгалтерского учета организации разрешено самостоятельно признавать поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения. Например, промышленное предприятие может продавать излишки сырья, отражая доходы как выручку или как операционные.

Вырабатываемый практикой подход к разделению этих двух видов доходов обусловлен требованием «чистоты» результата основной деятельности, для обеспечения сопоставимости рентабельности деятельности предприятий одной отрасли. Например, если одно предприятие отражает как обычный вид деятельности только реализацию готовой продукции, а другое включает в обычный вид деятельности еще и продажу излишков сырья, сопоставление рентабельности основной деятельности предприятий не даст правильного вывода.

Для избежания таких проблем, а также для многопрофильных предприятий, введено требование о раскрытии обычных доходов по видам деятельности, если доля дохода по отдельному виду деятельности составляет пять и более процентов от общей суммы дохода за отчетный период. Такое выделение позволяет сделать отчетность более прозрачной для инвестора и позволяет определить и сравнить рентабельность деятельности организации как со среднеотраслевой, так и с данными других предприятий.

Построение отчета о прибылях и убытках производится в разрезе различных источников доходов и расходов, которые можно отнести к различным видам деятельности организации (см. табл. 1).

Таблица 1. Различные виды деятельности организации.

|  |  |
| --- | --- |
| Виды деятельности | Источники доходов и расходов |
| Результат от основной деятельности | Выручка  Себестоимость реализованных товаров  Прибыль от реализации |
| Результат финансовой деятельности | Проценты к получению  Проценты к уплате  Доходы от долевого участия |
| Результат от неосновной деятельности (кроме финансовой) | Прочие операционные доходы  Прочие операционные расходы  Прочие внереализационные доходы  Прочие внереализационные расходы |
| Расчет прибыли собственников | Прибыль до налогообложения  Налог на прибыль  Нераспределенная прибыль  Дивиденд на акцию |
| Результат экстраординарных событий | Чрезвычайные доходы  Чрезвычайные расходы |

Структура отчета о прибылях и убытках позволяет проанализировать результаты деятельности организации в разрезе источников их получения, что учитывается аналитиком при расчете прогноза деятельности предприятия. Для целей оценки результатов деятельности данные представляются не менее чем за два отчетных периода в сопоставимых ценах. Компании, в целях привлечения инвестиций, могут приводить данные за три-пять отчетных периодов. С учетом динамично развивающейся ситуации представление данных за более продолжительный период времени не всегда целесообразно.

В основу структуры отчета заложена различная степень вероятности повторения доходов и расходов организации в будущем.

При расчете прогнозного тренда результата основной деятельности аналитик учитывает данные раскрытия информации по сегментам деятельности, перспективы развития рынков сбыта, тенденции деятельности основных покупателей, особенно в случаях, когда покупатель является аффилированным лицом, и т.д. При отсутствии серьезных колебаний изучаемых факторов вероятность сохранения тенденции является достаточно высокой.

Вероятность повторения результата финансовой и неосновной деятельности зависит от источника получения таких доходов, поэтому они раскрываются в отчете дополнительно. Как правило, вероятность повторения ниже, чем у событий основной деятельности (например, продажа основных фондов не является постоянно повторяющейся операцией), но достаточно высокая.

Вероятность повторения экстраординарных событий является малой величиной. Для определения вероятности повторения оценивается конкретная ситуация.

Существуют определённые технические правила заполнения отчётности:

- в формах не должно быть никаких помарок и исправлений;

- бухгалтерская отчётность составляется в валюте РФ.

При наличии в организации иностранной валюты и операций, осуществляемых в инвалюте, все данные пересчитываются в рубли по курсу Банка России на день составления отчётности, т.е. на 31 декабря отчетного года;

- все данные приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. И лишь при очень крупных оборотах организация может приводить данные в миллионах рублей без тех же десятичных знаков;

- все показатели с отрицательным значением показываются в круглых скобках, а не со знаком «минус».

Составляя отчет о прибылях и убытках, нужно следовать определенным правилам: все данные в форме № 2 показываются нарастающим итогом с 1 января по 31 декабря отчетного года. При этом в графе 3 приводят данные за отчетный период, а в графе 4 - за аналогичный период прошлого года. Отрицательные же показатели записываются в круглых скобках.

Форма № 2 утверждена Приказом Минфина России от 22 июля 2003г. № 67н. В этой форме не проставлены коды строк - они утверждены другим Приказом Минфина России, от 14 ноября 2003г. № 102н.

В части «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»: отражаются: По строке «Выручка» (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) отражаются доходы, полученные фирмой от обычных видов деятельности, за вычетом НДС, акцизов и других платежей, отраженные по кредиту счета 90/1 исходя из временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. относящиеся к тому периоду, в котором произошли события, независимо от времени оплаты.

Таким образом, в кредите счета 90/1, а, следовательно, в форме № 2 выручка показывается по условиям договоров в зависимости от их видов. Так при договоре купли-продажи выручка показывается в момент перехода права собственности к покупателю на отгруженную продукцию, товары, услуги. При договоре мены выручка показывается в момент исполнения обязательств обеими сторонами. При договоре комиссии выручка показывается по времени получения извещения от комиссионера или поверенного об отгрузке товара покупателю.

Помимо выручки от реализации к доходам от обычных видов деятельности могут быть отнесены поступления от сдачи имущества в аренду, от участия в уставных капиталов других организаций и т.д. при условии, что подобные поступления должны признаваться предметом деятельности фирмы. В противном случае они относятся к прочим доходам. Основные виды деятельности предприятия определяются по его уставу. При определении предмета деятельности следует руководствоваться правилом существенности. Предметом деятельности признаются операции, доходы от которых составляют не менее 5% от общего объема выручки фирмы.

Сумма по данной строке рассчитывается как разница между суммами, отраженными бухгалтерскими проводками:

- Дт 50,51,62,76;

- Кт 90/1 на продажную стоимость, включая НДС минус Дт 90/3;

- Кт 68,76 на сумму НДС.

В розничной торговле при работе предприятия по системе «единого налога» выручка по строке показывается вместе с НДС, а проводка Дт 90/3 Кт 68,76 в учете не составляется, так как предприятие не является плательщиком НДС.

По строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» показываются (ПБУ 10/99):

а) для предприятий промышленности и услуг - затраты, связанные с производством продукции и оказанием услуг, выручка от продажи которых показана по предыдущей строке и отраженные в учете проводкой:

- Дт 90/2 Кт 43

б) для торговых предприятий и общепита - себестоимость (покупная стоимость) реализованных товаров, выручка по которым показана по предыдущей строке, отраженная в учете проводками:

1) в оптовой торговле Дт 90/2 Кт 41/1,45 на покупную стоимость;

2) в розничной торговле:

- Дт 90/2 Кт 41/2 на покупную стоимость, если в учете товары учитываются по покупной стоимости;

- Дт 90/2 Кт 41/2 на продажную стоимость (минус) Дт 90/2 Кт 42 на сумму реализованной торговой наценки, если товары учитываются по продажным ценам;

3) для общепита: Дт 90/2 Кт 20 на продажную стоимость (минус) Дт 90/2 Кт 42 на сумму реализованной торговой наценки.

По строке «Валовая прибыль» показывается разница между показателями, отраженными в двух первых строках отчета. Если получен отрицательный результат (убыток), то его надо указывать в круглых скобках.

По строке «Коммерческие расходы» показываются:

- в промышленности - затраты по сбыту, относящиеся к реализованной продукции, отраженные в учете проводкой Дт 90/2 Кт 44;

- в торговле - издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам, отраженные в учете Дт 90/2 Кт 44.

По строке «Управленческие расходы» показываются в промышленных предприятиях общехозяйственные расходы, учтенные на счете 26, при условии, что по учетной политике они закрываются счетом 90, т.е. отражаются проводкой Дт 90/2 Кт 26. Если в организации счет 26 закрывается счетом 20, то данная строка не заполняется. В торговых предприятиях и общественном питании данная строка не используется.

По строке «Прибыль (убыток) от продаж» приводится разница между валовой прибылью (убытком) и суммой коммерческих и управленческих расходов. При этом отрицательная разница показывается в круглых скобках. В течение года прибыль или убыток от обычных видов деятельности организации отражают на счете 99 в корреспонденции со счетом 90/9. Обороты между этими счетами за отчетный период соответствуют показателю по данной строке формы № 2.

К прочим доходам и расходам относятся (по ПБУ 9/99 и 10/99):

По строке «Проценты к получению» отражаются доходы в сумме причитающихся к получению процентов по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам (Дт 76 Кт 91/1), проценты за предоставление займов другим организациям (Дт 76 Кт 91/1), проценты за использование денежных средств банками при хранении их на расчетных счетах организаций (Дт 51,52 Кт 91/1).

По строке «Проценты к уплате» отражаются проценты к уплате по облигациям, акциям (Дт 91/2 Кт 76), проценты, причитающиеся другим предприятиям за предоставление организации в пользование денежных средств, займов, кредитов (Дт 91/2 Кт 76,66,67), проценты, уплаченные банку за хранение денежных средств на счетах (Дт 91/2 Кт 51,52).

По строке «Доходы от участия в других организациях» показываются поступления от долевого участия в уставных капиталах других фирм, доходы по акциям и доходы от совместной деятельности (Дт 51,76 Кт 91/1)

По строке «Прочие доходы» показывают:

- доходы от сдачи имущества, прав пользования интеллектуальной собственности в аренду, если это не является основным видом деятельности организации (Дт 62,76 Кт 91/1 на сумму дохода, включая НДС);

- доходы от продажи основных средств, материалов, нематериальных активов (Дт 62,76 Кт 91/1 на сумму продажной стоимости, включая НДС); истекшая кредиторская и депонентская задолженность (Дт 60,76 Кт 91/1),

- прибыль прошлых лет, обнаруженная в отчетном году (Дт 60,62,76 Кт 91/1);

- штрафы, пени, неустойки, полученные по хозяйственным договорам

(Дт 76,51 Кт 91/1);

- излишки имущества (Дт 01,04,10,50 Кт 91/1);

- положительные курсовые разницы (Дт 50,52,60,62,76 Кт 91/1);

- активы полученные безвозмездно (Дт 98/2 Кт 91/1);

-чрезвычайные доходы (стоимость материальных ценностей, оприходованных после списания непригодного к восстановлению имущества Дт 10 Кт 91/1, страховое возмещение убытков, понесенных в результате чрезвычайных обстоятельств Дт 51,76 Кт 91/1).

По строке «Прочие расходы» показывают:

- расходы от сдачи имущества, прав пользования интеллектуальной собственности в аренду, если это не является основным видом деятельности организации (Дт 91/2 Кт 68 на сумму НДС, Дт 91/2 Кт 02,05 на сумму амортизации, Дт 91/2 Кт 76 на сумму прочих расходов по аренде);

- расходы от продажи основных средств, материалов, нематериальных активов (Дт 91/2 Кт 68 на сумму НДС, Дт 91/2 Кт 01,04,10 на остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов и учетную стоимость материалов, Дт 91/2 Кт 76 на сумму прочих расходов по продаже имущества);

- расходы на содержание законсервированных объектов (Дт 91/2 Кт 76,10,70,69…);

- расходы по производству, не давшему продукцию и расходы по аннулированным заказам (Дт 91/2 Кт 20);

- налоги, относимые на финансовые результаты (Дт 91/2 Кт 68);

- отчисления в резервы по сомнительным долгам (Дт 91/2 Кт 63,59);

- убытки от списания дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности (Дт 91/2 Кт 76,62…);

-убытки прошлых лет, обнаруженные в отчетном году (Дт 91/2 Кт 60,76,10…);

- штрафы, пени, неустойки, уплаченные по хозяйственным договорам

(Дт 91/2 Кт 51,76),

- убытки от недоамортизации объектов основных средств, нематериальных активов при их списании раньше срока полезного использования, утрате, переданных безвозмездно (Дт 91/2 Кт 01,04);

- отрицательные курсовые разницы (Дт 91/2 Кт 50,52,60,62,76);

- затраты на проведение спортивных мероприятий, отдыха, развлечений культурно просветительского характера, благотворительная помощь (Дт 91/2 Кт 76,71,51,50…);

- чрезвычайные расходы (стоимость имущества, утраченного в результате катастрофы (Дт 91/2 Кт 01,04,10,41,50…), затраты, связанные с ликвидаций последствий чрезвычайных обстоятельств (Дт 91/2 Кт 51,76…).

По строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» показывается финансовый результат от деятельности предприятия в отчетном периоде. Он равен сумме прибыли (убытка) от продаж и прочих доходов за минусом прочих расходов. Сумма убытка показывается в круглых скобках. Сальдо прочих доходов и расходов в течение года списывается на счет 99 со счета 91/9.

Строка «Отложенные налоговые активы» заполняется на основании данных, отраженных бухгалтерской проводкой Дт 99 Кт 09 и показываются в круглых скобках.

Строка «Отложенные налоговые обязательства» заполняется на основании данных, отраженных бухгалтерской проводкой Дт 77 Кт 99.

Строка «Текущий налог на прибыль» заполняется по данным налогового учета. По данной строке указывается оборот по субсчету «Налог на прибыль» счета 99 в корреспонденции с субсчетом «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68. Рассмотрим, из чего складывается этот оборот согласно ПБУ 18/2002.

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения. Он определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянных налоговых обязательств и активов, отложенных налоговых активов и обязательств. Умножив показатель прибыли до налогообложения по данным бухгалтерского учета на 24%, получим величину условного расхода по налогу на прибыль. Она отражается в бухгалтерском учете проводкой: Дт 99 Кт 68.

Когда по данным бухгалтерского учета получен убыток, умножив его на 24%, получим сумму условного дохода по налогу на прибыль. Его сумма отражается обратной проводкой: Дт 68 Кт 99.

Далее корректируем величину условного расхода (условного дохода). Если расходы, учитываемые в целях бухгалтерского учета, не могут быть учтены при расчете налогооблагаемой прибыли, то возникают постоянные разницы. Например, постоянные разницы возникают в сумме сверхнормативных представительских расходов, сверхнормативных суточных. Постоянные разницы служат основанием для отражения в бухгалтерском учете постоянного налогового обязательства (ПНО). Так как ПНО увеличивает платежи по налогу на прибыль в отчетном периоде, то его отражают в бухгалтерском учете проводкой Дт 99 Кт 68. Возможны случаи, когда доходы, признанные в бухгалтерском учете, не учитываются при расчете налога на прибыль. Например, не облагается налогом на прибыль стоимость безвозмездно полученного имущества, если уставный капитал получающей стороны состоит более чем на 50% из вклада передающей стороны. В этом случае бухгалтерская прибыль превышает прибыль по данным налогового учета. Это приводит к появлению постоянных разниц, которые служат основанием для отражения в бухгалтерском учете постоянного налогового актива (ПНА). Для удобства их еще называют отрицательными постоянными разницами. В ПБУ 18/2002 такого определения, как ПНА нет, однако в форме № 2 этот показатель упоминается. Так как ПНА уменьшает сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет за отчетный период, то в бухгалтерском учете ПНА отражается проводкой: Дт 68 Кт 99.

Таким образом, для заполнения строки «Текущий налог на прибыль» прежде всего, нужно учесть величину условного расхода или дохода за отчетный период и сумму постоянного налогового обязательства или актива. Если у фирмы отсутствуют постоянные налоговые обязательства или активы, то абсолютная разница между налогом, исчисленным с бухгалтерской прибыли, и реальным налогом на прибыль, будет равна абсолютной разнице между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами. В противном случае это соотношение выполняться не будет.

В Плане счетов предусмотрен отдельный субсчет для отражения постоянных налоговых обязательств или активов на счете 99, соответственно, постоянные налоговые обязательства и активы учитываются в течение года и сальдо не имеют, и их сумма в форме № 2 показывается справочно. Если сумму по строке «Прибыль (убыток) до налогообложения» на 24%, затем прибавить или отнять сальдо ПНО и ПНА, то получиться показатель по строке «Текущий налог на прибыль».

**56. Отчет об изменениях капитала: содержание, назначение, порядок составления.**

Форма № 3 «Отчет об изменениях капитала» представляет собой отдельную форму бухгалтерской отчетности, составленную в виде по­яснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Выделение показателей собственного капитала организации и сведений о прочих фондах и резервах в отдельную форму отчетности обуслов­лено важностью для различных пользователей информации о состоя­нии и движении составных частей собственного капитала. Пояснения должны раскрывать дополнительные данные об изменениях в капитале организации.

Согласно ПБУ 4/99 хозяйственные товарищества и общества долж­ны представлять отчет об изменениях капитала, который как минимум должен содержать данные относительно:

• величины капитала на начало отчетного периода;

• увеличения капитала с разделением увеличения за счет допол­нительного выпуска акций, переоценки имущества, прироста имуще­ства, реорганизации юридического лица (слияния, присоединения), доходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на увеличение капитала;

• уменьшения капитала с разделением уменьшения номинала акций за счет уменьшения номинала акций, уменьшения количества акций, реорганизации юридического лица (разделения, выделения), расходов, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета и отчетности относятся непосредственно на уменьшение капитала;

• величины капитала на конец отчетного периода.

Поскольку в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету остатки фондов специального назначения, образованные в соответствии с учредительными документами орга­низации и принятой учетной политикой за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в бухгалтерском балансе не отражаются, соответствующие расшифровки, характеризующие направления исполь­зования чистой прибыли, должны приводиться в пояснениях к бухгал­терскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Данную информацию можно отражать в отчете об изменениях капитала или в пояснитель­ной записке, что организация определяет самостоятельно при разра­ботке и принятии ею форм бухгалтерской отчетности. Отчет содер­жит показатели о состоянии и движении капитала и включает четыре раздела:

I «Капитал»;

II «Резервы предстоящих расходов»;

III «Оценочные резервы»;

IV «Изменение капитала».

В разделе I «Капитал» приводятся данные о наличии и движении всех видов источников собственных средств организации: уставного (складочного) капитала, добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли прошлых лет. Здесь же показываются сред­ства целевых финансирования и поступлений, полученные из бюджета и отраслевых и межотраслевых внебюджетных фондов.

В разделе II «Резервы предстоящих расходов» отражаются наличие и движение резервов предстоящих расходов. Если учетной политикой предусмотрено образование разных видов резервов предстоящих рас­ходов, то их наличие и движение отражаются в форме № 3 отдельно по каждому их виду.

В разделе III «Оценочные резервы» отражаются наличие и движе­ние оценочных резервов, которые также подлежат расшифровке в слу­чае формирования разных их видов.

Начиная с 2000 г. в отчет об изменениях капитала введен раздел IV «Изменение капитала», который заполняют и представляют в составе годовой бухгалтерской отчетности только хозяйственные товарище­ства и общества. Данный раздел характеризует причины увеличения уставного, добавочного, резервного капиталов (за счет дополнитель­ного выпуска акций, переоценки имущества и др.), а также его уменьше­ния (за счет уменьшения номинала, количества акций, реорганизации предприятия и др.).

В справке к отчету об изменениях капитала отражают данные о стоимости чистых активов организации. Исчисление данного пока­зателя производится в соответствии с порядком, изложенным в при­казе Минфина России и ФКЦБ России от 15 августа 1996 г. № 71/149 «О порядке оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Показатели разделов I, II и III формы № 3 «Отчет об изменениях капитала» представлены в разрезе следующих граф: графа 3 «Остаток на начало отчетного года»; графа 4 «Поступило в отчетном году»; гра­фа *5*«Израсходовано (использовано) в отчетном году»; графа 6 «Оста­ток на конец отчетного года».

Остатки на начало и конец отчетного года берутся из Главной книги. Графы 4 и 5 заполняются на основании данных аналитического учета к счетам 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование», 96 «Резервы предстоящих расходов». Аналитиче­ские данные по указанным счетам содержатся в журнале-ордере № 12 или других аналогичных регистрах. В графе 4 отражаются кредитовые обороты по вышеназванным счетам, а в графе 5 — дебетовые обороты.

**В разделе I**«Капитал», как мы уже говорили, приводятся данные о движении всех его составляющих: остатках на начало отчетного года, поступлениях (уменьшениях) за отчетный период, остатках на конец отчетного года.

Показатель «Уставный (складочный) капитал», строка 010, отра­жает суммы, учитываемые в течение года на балансовом счете 80 «Ус­тавный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных до­кументах организации.

В случае увеличения в течение отчетного года уставного (складочного) капитала соответствующая сумма отражается в графе 4, строка 010. При этом увеличение уставного капитала возможно за счет:

• дополнительного выпуска акций или внесения дополнительных вкладов участниками хозяйственных товариществ: Д 75 - К 80;

• направления средств добавочного капитала в установленном по-Рядке:

Д 83 - К 80.

В случае уменьшения в течение отчетного года уставного (скла­дочного) капитала соответствующая сумма отражается в графе 5. Уменьшение уставного капитала возможно за счет:

• изъятия вкладов участниками:

Д 75-К 50 (51 и т.д.); Д 80 - К 75;

• аннулирования собственных акций акционерным обществом: Д 81 — К 51(50) — выкуп собственных акций, Д 80 — К 81 — аннулирование акций,

Д91 — К81 — списание разницы между фактическими затратами на выкуп акций по их номинальной стоимости;

• уменьшения вкладов или номинальной стоимости акций при до­ведении уставного капитала до величины чистых активов: Д 80 - К 83.

**57. Отчет о движении денежных средств: содержание, назначение, порядок составления.**

В Отчете о движении денежных средств формируются сведения о движении денежных средств организации в валюте России и в иностранной валюте. Отчет построен по балансовому принципу:

остаток на начало отчетного периода плюс поступления минус расход равняется остатку на конец отчетного периода.

Данные о движении денежных средств приводятся за отчетный и предыдущий год.

Отчет составляют в официальной валюте РФ рублях. Однако единица измерения рублей - тысячи или миллионы - та же, что и в бухгалтерским балансе.

Поступление и направление денежных средств приводятся в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Их определение дано в п.15 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22.07.03 г. № 67н.

В Отчете о движении денежных средств отражаются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств.

Источником сведений для составления Отчета являются данные о движении денежных средств организации, учитываемых на счетах:

·   50 "Касса";

·   51 "Расчетные счета";

·   52 "Валютные счета";

·   55 "Специальные счета в банках" (за исключением остатка по субсчету 55-3 «Депозитные счета»);

·   57 "Переводы в пути".

Обратите внимание на то, что депозитные вклады в кредитных организациях, учтенные на счете 55 субсчет 3 «Депозитные счета» являются согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, которое утверждено Приказом Минфина от 10.12.2002 №126н, финансовыми вложениями. Поэтому в составе денежных средств в строке бухгалтерского баланса 260 они не отражаются.

Если у организации есть средства в иностранной валюте, то предусмотрена специальная процедура их отражения в Отчете (см. п. 16 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н).

 Сначала составляют расчет в иностранной валюте по каждому ее виду применительно к разделам Отчета. Затем данные расчета пересчитывают в рубли по курсу Банка России на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируют при заполнении соответствующих строк формы № 4.

Обратите внимание, что такая процедура была предусмотрена ранее в п.105 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденных приказом Минфина РФ от 28 июня 2000 г. № 60н.

Из этого следует, что если организация имела остатки валюты на валютном счете или в кассе на начало года, то равенства между показателями «на начало года»  бухгалтерского баланса (стр.260) и Отчета о движении денежных средств не будет. Это связано с тем, что остатки валюты на начало года при составлении отчета о движении денежных средств пересчитываются по курсу ЦБ РФ на 31 декабря отчетного года, а в бухгалтерском балансе остатки валюты на начало года показываются в пересчете по курсу 1 января отчетного года.

На начало года остатки валютных денежных средств не пересчитываются по курсу на 1 января отчетного года, данные показатели заключительного и вступительного бухгалтерского баланса совпадают (п. 7 ПБУ 3/2000).

Кроме того, в течение года организация отражает в бухгалтерском балансе движение валютных денежных средств согласно п.6 Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" ПБУ 3/2000, которое утверждено Приказом Минфина от 10.01.2000 №2н, по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте. И только пересчет денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов производится не только на дату совершения операции в иностранной валюте, но также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств" не требует осуществлять пересчет данных о движении денежных средств в течение года по курсу валюты на отчетную дату.

Поэтому требования российского законодательства о пересчете движения денежных средств по курсу, действующему на 31 декабря, не совпадают в этой части с ПБУ 3/2000 и МСФО 7.

Если по каким-либо причинам организация отступила от требований заполнения Отчета, то об этом придется сказать в пояснительной записке к годовому отчету.

Организация может принять решение при заполнении Отчета учитывать в итоговой информации помимо данных о движении непосредственно денежных средств также и движение их эквивалентов. В российском законодательстве отсутствует понятие денежных эквивалентов. Поэтому можно использовать определение, приведенное в МСФО 7 "Отчеты о движении денежных средств". Под эквивалентом денежных средств понимаются краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в определенную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости.

##### Статья "Остаток денежных средств на начало отчетного года"

В графе 3 показывают, сколько денег было у организации на 1 января 2003 года в кассе и на счетах. Чтобы заполнить эту строку, нужно сложить дебетовые сальдо по счетам 50 "Касса", 51 "Расчетный счет", 52 "Валютный счет" и 55 "Специальные счета в банках" и 57 "Переводы в пути" по состоянию на 01.01.2003. Не забудьте, что эта строка не совпадет со строкой 260 бухгалтерского баланса, если на начало года у организации имеется валюта.

В графе 4 отражаются аналогичные показатели по состоянию на 01.01.2002.

##### Раздел "Движение денежных средств по текущей деятельности"

Текущая деятельность связана с извлечением прибыли в качестве основной цели (либо даже отсутствием такой цели). Это основная (уставная) деятельность организации - непосредственная реализация продукции, товаров, работ и услуг.

 При заполнении строк у бухгалтера может возникнуть проблема с разбивкой движения средств по видам деятельности, если в течение года аналитика в таком разрезе по счетам учета денежных средств не велась. Например, бухгалтерской проводкой Дебет 60 Кредит 51 может быть учтено как движение денежных средств по текущей деятельности (оплата материалов), так и инвестиционной (приобретение основных средств).

##### Статья "Средства, полученные от покупателей и заказчиков"

Здесь отражаются денежные средства, поступившие в кассу и на банковские счета организации в течение 2003 года от покупателей и заказчиков.

Это оплаченная выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг (п. 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина от 06.05.99 №32н), отраженная ранее бухгалтерскими проводками Дебет 62 Кредит 90-1, и авансы полученные. Это может быть и арендная плата, если организация признает сдачу имущества в аренду основным видом деятельности.

По этой статье отражаются кредитовые обороты счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", которые корреспондируются со счетами 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" и 52 "Валютный счет", если они связаны с основной деятельностью организации.

Организации розничной торговли могут отражать здесь выручку, отраженную бухгалтерской проводкой Дебет 50 Кредит 90.

Данные показываются с учетом НДС, ведь именно полная сумма выручки была получена в денежном выражении.

##### Статья "Прочие доходы"

 При выделении прочих доходов следует руководствоваться п. 7 и 8 ПБУ 9/99 «Доходы организации». По этой строке показываются:

· денежные средства, безвозмездно полученные от другой организации или физических лиц;

·   штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные от покупателей;

·   поступления в возмещение причиненных организации убытков;

·   прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

·   средства, поступившие из бюджета на финансирование основной деятельности;

·   денежные средства, возвращенные подотчетными лицами;

·   возвращенные поставщиками авансы,

·   возвращенные из бюджетов суммы налогов,

·   поступление денежных средств от учредителей и др.

Просмотреть придется кредитовые обороты по счетам 60, 71, 73, 76, 79, 84, 86, 91 в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Главное условие – получение денежных средств в связи с текущей деятельностью.

Курсовые разницы от пересчета валюты во время ее нахождения на расчетном счете или в кассе (проводка Дебет 50, 52, 55 Кредит 91) будут отсутствовать в Отчете в связи с тем, что Отчет составляется по всем строкам по курсу валюты на отчетную дату.

Иные виды операционных и внереализационных доходов связаны инвестиционной и финансовой деятельностью.

##### Статья "Денежные средства, направленные:"

Здесь показываются направления расходования денежных средств, связанные с текущей деятельностью. Они отражены по кредиту счетов 50, 51, 52, 55: из них нужно выбрать только те, которые относятся к уставной деятельности организации.

В отчете вычитаемые показатели указываются в круглых скобках.

##### … на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов

По этой строке в графе 3 указывают денежные средства, которые в течение 2003 года были перечислены поставщикам и подрядчикам за поступившие товары, сырье, выполненные работы и оказанные услуги. В графе 4 данной строки отражают, сколько было истрачено на сырье, материалы, топливо, комплектующие изделия, коммунальные услуги и т.д. в прошлом году. Обычно эти обороты отражены проводками Дебет 60-1 Кредит 51, 50, 52, 55.

Обратите внимание, выданные авансы первоначально Вы отражаете проводкой Дт 60-2 Кт 51, 52, 50, однако затем, при получении ценностей, авансы гасятся зачетом Дт 60-1 Кт 60-2.  А значит, эти суммы должны войти в оплату приобретенных оборотных активов. Иными словами, это платежи, погашенные поставками товаров (работ, услуг).

##### Статья "Чистые денежные средства от текущей деятельности"

Чтобы рассчитать этот показатель, нужно:

- сложить все показатели поступления денежных средств (средства, полученные от покупателей и заказчиков, прочие доходы),

- найти сумму направленных, использованных денежных средств (на оплату товаров, работ, услуг, сырья и иных оборотных активов, оплату труда, выплату дивидендов, процентов, расчетов по налогам и сборам, прочим расходам),

- вычесть из первой суммы вторую.

Это «нетто-поток» денежных средств. При этом может быть не только приток средств, но и их отток по конкретной деятельности. Т.е. результат может быть отрицательным, в этом случае он будет показан в круглых скобках. Например, получено средств меньше, чем потрачено. Это возможно, если остаток на расчетном счете на начало года позволял осуществлять их расходование.

##### Раздел "Движение денежных средств по инвестиционной деятельности"

Инвестиционная деятельность связанна с приобретением и продажей земельных участков, недвижимости, оборудования, нематериальных и других внеоборотных активов; осуществлением собственного строительства, расходов на НИОКР; финансовыми вложениями (приобретением ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставлением другим организациям займов и т.п.).

 Напомним, что ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» в составе финансовых вложений называет: государственные и муниципальные ценные бумаги; долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторскую задолженность, которая приобретена на основании уступки права требования; вклады организации-товарища по договору простого товарищества и пр.

##### Статья " Выручка от продажи объектов основных средств и иных внеоборотных активов"

По этой статье показывается выручка от продажи основных средств и иных внеоборотных активов. Это кредитовые обороты счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", которые корреспондируются со счетами 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" и 52 "Валютный счет", если они связаны с поступлением денежных средств за указанное имущество. Валютные расходы отражаются по курсу ЦБ РФ на отчетную дату.

##### Статья " Выручка от продажи ценных бумаг и иных финансовых вложений"

В графе 3 этой статьи показывают сумму, которую организация получила от реализации ценных бумаг, дебиторской задолженности, которая приобретена на основании уступки права требования. Чтобы заполнить эту строку, надо взять кредитовый оборот по счетам 62 и 76, который приходится на реализацию финансовых вложений, в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

##### Статья "Полученные дивиденды"

Здесь отражают суммы полученных в течение 2003 года дивидендов. Они, обычно, отражаются бухгалтерской проводкой Дебет 50, 51, 52 Кредит 76.

##### Статья "Полученные проценты"

Проценты организация может получить по векселям, выданным займам и т.п.

Начисленные по договору займа проценты являются операционными доходами (п.7 ПБУ 9/99 «Доходы организации») и отражаются в соответствии с договором бухгалтерской проводкой Дебет 76 Кредит 91 субсчет 1 "Прочие доходы". Соответственно, их получение будет отражено Дебет 50, 51, 52 Кредит 76.

##### Статья "Поступления от погашения займов, предоставленных другим организациям"

Если организация выдала займы другим юридическим или физическим лицам (кроме работников организации), то учет движения предоставленных займов осуществляется с использованием балансового счета 58-3 "Предоставленные займы". Для займов, выдача которых обеспечена векселями заемщика, может быть выделен отдельный субсчет "Предоставленные займы, обеспеченные векселями".

Возврат займа отражается по дебету счета 51 "Расчетные счета" или других соответствующих счетов и кредиту счета 58 "Финансовые вложения".

Погашенные суммы займа будут отражены по данной статье.

##### Статья "Приобретение дочерних организаций"

Согласно ст. 105 ГК РФ хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Влиять "иным образом" можно путем предоставления займа, установления залога на имущество дочернего общества, направления своих представителей в совет директоров (правление) дочернего общества и т.п.

Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ст. 106 ГК РФ).

 Если Вы приобрели такую компанию, денежные средства, направленные на ее покупку, нужно отразить здесь.

##### Статья " Приобретение объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов"

Здесь показывается кредитовый оборот по денежным счетам, если денежные средства были направлены на приобретение долгосрочных инвестиций в машины, оборудование, транспортные средства, нематериальные активы, а также капитальное строительство.

Здесь будут указаны платежи, погашенные поставками и непогашенные суммы авансов и предварительной оплаты на указанные цели.

##### Статья " Приобретение ценных бумаг и иных финансовых вложений"

По данной статье отражают средства, на которые приобретались ценные бумаги, доли в уставных капиталах других организаций и т.п. Чтобы заполнить данную строку, нужно сложить кредитовые обороты по счетам учета денежных средств в корреспонденции со счетом 58 или 76, но относящимся к приобретению финансовых вложений (плату за посреднические услуги при приобретении ценных бумаг и др.).

##### Статья "Займы, предоставленные другим организациям"

Предоставление займов денежными средствами другим юридическим или физическим лицам (кроме работников организации) отражается проводкой:

Дебет 58 субсчет 3 "Предоставленные займы" Кредит 51, 50, 52.

Если Вы предоставляли в течение года такие займы, их величину нужно отразить по этой статье.

##### Статья "Чистые денежные средства от инвестиционной деятельности"

Действуем так, как и при определении чистых денежных средств по текущей деятельности.

По нашим примерам результат от инвестиций – 25 тыс. руб. (84+10-60-9). Значит, по данному виду деятельности имел место приток денежных средств.

Раздел "Движение денежных средств по финансовой деятельности»

Финансовой деятельностью считается деятельность, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

##### Статья " Поступления от эмиссии акций или иных долевых бумаг"

Акционерные общества вправе выпустить акции, которые обеспечат приток денежных средств. Если Вы выпускали такие акции или долевые ценные бумаги, то суммы поступлений денежных средств за них обычно отражаются бухгалтерской проводкой Дебет 50, 51, 52 Кредит 75-1.

##### Статья " Поступления от займов и кредитов, предоставленных другими организациями "

Получение займов и кредитов от других организаций и гашение суммы кредита отражаются в этой и следующей строке. Поступление денежных средств отражается проводками Дебет 50, 51, 52, 55 Кредит 66, 67.

##### Статья " Погашение займов и кредитов (без процентов)"

Здесь отражают сумму возвращенных кредитов и займов. Чтобы заполнить эту строку, возьмите дебетовые обороты по счетам 66 и 67, которые корреспондируют со счетами учета денежных средств (за исключением выплаты процентов).

Уплаченные проценты в данной строке не отражаются, они входят в состав строки «денежные средства, направленные на выплату дивидендов и процентов» в текущей деятельности.

##### Статья " Погашение обязательств по финансовой аренде"

Финансовая аренда – это лизинг. Если Вы уплачиваете лизинговые платежи или выкупную стоимость полученного по договору лизинга имущества, то суммы, направленные на эти средства в течение года нужно отразить здесь.

##### Статья "Чистые денежные средства от финансовой деятельности"

Как и в предыдущих разделах, находим нетто-поток денежных средств по финансовой деятельности. Складываем все поступления (приток) и вычитаем все выплаты (отток). Итог отражаем с учетом знака результата.

##### Статья " Чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов"

Эта строка показывает итог, нетто-поток денежных средств от всех трех видов деятельности. Для ее получения нужно результаты потоков всех видов деятельности сложить.

В нашем случае показатель «чистые денежные средства от текущей деятельности» равен (-29 тыс. руб.), т.е. был отток, чистые денежные средства от инвестиционной деятельности равны +25 тыс. руб., т.е. был обеспечен их приток, и финансовая деятельность не велась. Итоговый показатель чистого изменения денежных средств составит (- 4 тыс. руб.)= -29 тыс. руб. + 25 тыс. руб.

Поэтому можно сказать, что в целом по году был отток денежных средств в размере 4 тыс. руб., его мы покажем в круглых скобках.

##### Статья "Остаток денежных средств на конец отчетного периода"

В графе 3 отражают деньги, оставшиеся у организации в кассе, а также на расчетных, валютных, специальных и иных счетах в банках. Показатель этой строки должен быть равен сумме остатка денежных средств на начало года и показателя «чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов».

По данным нашего примера нужно показать по этой статье 127 тыс. руб. (131 тыс. руб. – 4 тыс. руб.).

Эта же сумма денежных средств должна быть показана по строке 260 бухгалтерского баланса по графе 3 как остаток на 31 декабря 2003 года.

##### Статья "Величина влияния изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю"

Это новая справочная строка отчета, она должна показывать влияние колебаний курсов валют на денежные потоки.

По данной статье показываются расхождения величины валютных денежных средств, отраженных на конец 2002 г. (в графе 4) по курсу на 31.12.02 и на начало 2003 г., отраженных по курсу на 31.12.03 в графе 3 (валюта на одну и ту же по сути дату, но по разным курсам).

Здесь нужно отразить также сумму курсовых разниц за год по валютным денежным средствам. Они отражены бухгалтерскими проводками Дебет 50, 52, 55 Кредит 91 или наоборот Дебет 91 Кредит 50, 52, 55.

В нашем примере денежные средства 1 тыс. $ находились на расчетном счете год и за это время курсовые разницы составили 2329,9 руб., следовательно, в этой статье нужно отразить 2 тыс. руб.

И при сопоставлении итоговых данных с этой строкой будет ясно, какое влияние на итоговое увеличение (или уменьшение) денежных средств оказали курсовые разницы.

**58. Приложение к бухгалтерскому балансу: содержание, характеристика показателей, техника составления.**

 Организация в составе годовой бухгалтерской отчетности формирует дополнительную информацию, сопутствующую этой отчетности, раскрывая: динамику важнейших экономических  
и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации, предполагаемые [капитальные](http://elib.me/buhgalterskiy-uchet-knigi/soderjanie-harakteristika-pokazateley-tehnika-41358.html) вложения и долгосрочные финансовые вложения; политику в отношении заемных средств, управления рисками, деятельность организации в области НИОКиТР; прочую информацию.

Такая информация может быть приведена в приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5), которая является расшифровкой отдельных статей баланса. Форма № 5 состоит из 10 разделов. Организация самостоятельно разрабатывает данную форму отчетности на основе образца, приведенного в Приказе № 67н.

Разделы формы № 5 не пронумерованы, так как показатели, включенные в приложение к бухгалтерскому балансу, можно представлять в виде самостоятельных форм бухгалтерской отчетности или включать в пояснительную записку. Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей.

При заполнении формы № 5 нужно учитывать следующие требования:

* при раскрытии организацией в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках информации о принадлежащих ей активах в качестве основных средств, НМА, доходных вложений в материальные ценности раздельно приводятся данные о первоначальной (восстановительной) стоимости этих активов и суммах начисленной амортизации;
* при раскрытии информации о расходах по обычным видам деятельности, сгруппированных по соответствующим экономическим элементам, данные приводятся в целом по организации без учета внутрихозяйственного оборота. К внутрихозяйственному обороту относятся затраты, связанные с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.
* В таблице «Нематериальные активы» проводится расшифровка суммы, отраженной в бухгалтерском балансе по статье 110 «Нематериальные активы». Отражаются данные о наличии, поступлении и выбытии НМА в аналитическом разрезе по их видам по первоначальной стоимости в соответствии с ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов», отражаемых на счете 04 «Нематериальные активы». Часть активов, называемых расходами на
* НИОКиТР, отражается в отдельной расшифровочной таблице. Движение НМА отражается по балансовой формуле счета: в графе 3 приводится остаток на 1 января отчетного года; в графе 4 — стоимость НМА, поступивших в течение отчетного года; в графе 5 — стоимость выбывших НМА в течение отчетного года. В графе 6 указывается стоимость НМА на конец отчетного года.
* В таблице «Нематериальные активы» указываются также суммы накопленной амортизации по НМА на начало и конец года, отражаемые на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Амортизационные отчисления могут начисляться согласно ПБУ 14/07 не только по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальные активов», но и по кредиту счета 04 «Нематериальные активы».
* При формировании показателей таблицы не следует учитывать оборот по выбытию НМА, отражаемый по кредиту счета 04 наряду с суммами начисленной амортизации за отчетный период, если в учетной политике организации предусмотрена схема учета начисленной амортизации с использованием счета 04. Раздел заполняется на основе данные аналитического учета по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальные активов».
* В таблице «Основные средства» приложения к бухгалтерскому балансу расшифровывается показатель, приводимый по строке 120 бухгалтерского баланса (форма № 1). Основные средства отражаются по первоначальной (восстановительной) стоимости. Информация структурирована в традиционной классификации по видам: здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий скот, продуктивным скот, многолетние насаждения, другие виды основных средств, земельным участки и объекты природопользования, капитальным вложения на коренное улучшение земель.
* Для отдельные видов основных средств в образце формы № 5 не предусмотрены отдельным строки, поэтому они могут быть отражены по строке «Другие виды основных средств». Например, в строке приводится информация о таком виде основных средств, как капитальным вложения в арендованные основные средства. Раздел построен по балансовому принципу.
* Информация об амортизации основные средств представляется в образце формы № 5 менее подробно, чем информация о стоимости самих объектов основные средств. Обособленно отражаются только суммы амортизации зданий и сооружений; машин, оборудования и транспортных средств. Накопленная амортизация на начало и конец отчетного года всех остальных видов основных средств отражается по строке «Других».
* Данные о суммах накопленной амортизации по лизинговому имуществу у организаций-лизингодателей отражается не в данной таблице, а отдельно в расшифровочной таблице «Доходные вложения в материальные ценности». В этом же разделе приводится первоначальная (восстановительная) стоимость по состоянию на начало отчетного года и конец отчетного периода основных средств, переданных и полученных в аренду и переданных на консервацию, а также отражаются данные об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и находящихся в процессе государственной регистрации.
* Раздел заполняется на основе данных аналитического учета по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».
* Справочная информация к разделу «Основные средства» включает в себя сведения о результатах переоценки объектов основных средств, а также данные об изменении стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации.

**59. Отчет о целевом использовании денежных средств: содержание, назначение, порядок составления.**

**Отчет о целевом использовании денежных средств (форма № 6)** - образец заполнения представляет собой документ, который включает остаточные средства, находящихся на счетах организации, после использования этих средств на протяжении отчетного периода. Сам отчет предприятия о целевом использовании своих денежных средств отображает денежные средства, поступившие от ряда добровольных, членских, иных взносов. Этот отчет имеет официальную зарегистрированную законодательством РФ форму.

Отчет предприятия о целевом использовании своих денежных средств предполагает заполнение всех разделов.

**1. Первый раздел именуется «Входящее сальдо».** Этот раздел требует внесения информации по предпринимательской деятельности на начало года, также на конец предыдущего года. По 100 строке отражают сумму средств по целевому финансированию. Это входящий кредитовый остаток 86 счета «Целевое финансирование».

Если предприятие осуществляло предпринимательскую деятельность, при этом получило прибыль от данной деятельности, остаток данной прибыли тоже необходимо отразить в 100 строке. Полученная некоммерческая прибыль предприятия после того, как будет начислен налог на прибыль, должна присоединиться ко всем средствам имеющим целевое финансирование.

**2. Второй раздел, который расшифровывается как «Поступило средств».** Нужно в данном разделе отобразить финансовые средства, которые были получены в качестве добровольных, членских взносов, сюда также входят вступительные взносы, а также средства, которые были получены от предпринимательской деятельности организации, также другие поступления. К этим другим поступлениям относят: финансовые средства, которые были получены благодаря продаже основных средств организации, сюда также входит материальная помощь, полученная от государства.

**3. Третий раздел, который расшифровывается как «Использовано средств».** Этот раздел включает цели, на которые направлялись денежные средства. К данным расходам относят:

• Все расходы, которые связаны с какими-то целевыми мероприятиями (проведение совещаний, семинаров, благотворительность). Первоначально все расходы, которые относятся к проведению мероприятий, имеют связь с уставной деятельностью организации, их формируют по дебету 20 счета «Основное производство» в корреспонденции счета учета расчетов с подрядчиками, поставщиками, прочими дебиторами. Далее уже эти расходы списывают за счет средств, полученных от целевого финансирования.

Расходы, которые имеют связь с содержанием различного управленческого аппарата (транспортные средства, ремонт основных средств, командировки, содержание зданий).

При формировании данного раздела необходимо помнить принцип существенности. Если сумма 313 строки «Иные мероприятия» достаточно существенна, необходимо добавить дополнительные строки, способные расшифровать показатели 313 строки. В них обязательно необходимо отразить все мероприятия, которые были проведены.

**4. Четвертый раздел, который расшифровывается как «Сальдо на конец года».** В данном разделе отображаются денежные средства, которые предприятие не использовало, и которые на начало периода остались в распоряжении предприятия.

Этот показатель, в ситуациях, когда сумма расходов больше имеющейся суммы финансовых средств какой-либо, стоит отображать в круглых скобках. Поэтому к отчету нужно приложить объяснительную записку, где нужно подробно описать всю ситуацию, а также причину возникновения данной ситуации.

[Форма №6](http://bbcont.ru/uploads/files/default/7850_otchet_o_celevom_ispolzovanii_denezhnyh_sredstv___obrazec.xls) выступает образцом, руководствуясь которым организация может самостоятельно разработать документ, который будет более удобен для заполнения. При этом предприятие может дополнительно включить все статьи еще на стадии разработки формы отчета.

**60. Пояснительная записка к бухгалтерскому отчету: назначение и структура**

Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Приказом № 67н определено, что пояснительная записка включается в состав бухгалтерской отчетности организаций.

Не представляют пояснительную записку в составе годовой бухгалтерской отчетности субъекты малого предпринимательства, не подлежащие обязательной аудиторской проверке, некоммерческие и общественные организации.

Пояснительная записка должна содержать существенную информацию об организации, финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествовавший ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности (п. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

В пояснительной записке должно быть указано, что бухгалтерская отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Если организация не руководствовалась п. 4 ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и допустила при формировании бухгалтерской отчетности отступления от этих правил, то информация об этом факте должна быть представлена в составе пояснительной записки.

В пояснительной записке должны быть раскрыты не только значения показателей, но и качественные характеристики деятельности организации за отчетный период. К таким показателям можно отнести: среднесписочную численность работающих, фондоемкость и материалоемкость производства, возрастную структуру парка оборудования, текучесть кадров, индексы роста и прироста и прочие показатели экономических, статистических и иных «небухгалтерских» отчетов; кроме того, рассматриваются причины сложившегося положения, перспективы его изменения и т. д. В пояснительной записке можно раскрыть наметившиеся тенденции, расшифровать агрегированные показатели, указать на взаимосвязь каких-либо характеристик.

В связи с этим пояснительная записка становится основой доклада главного бухгалтера или финансового директора на ежегодном общем собрании акционеров, а также инвестиционного меморандума в случаях подготовки к привлечению инвестиций.

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 в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана. Под такой неопределенностью понимаются сомнения составителей отчетности относительно того, что в обозримом будущем организация продолжит свою деятельность и при этом не возникнет необходимость существенного сокращения объемов производства. В составе пояснительной записки представляется информация о связанных сторонах, информация по сегментам, а с 2003 г. – также информация по прекращаемой деятельности.

Разделы пояснительной записки могут соответствовать разделам форм отчетности, но такая структура не является единственно возможной. Л. В. Сотникова [19] предлагает группировать информацию по таким признакам, как:

• влияние на динамику развития организации;

• подсистемы системы управления организацией;

• виды деятельности.

Наиболее приемлемым, на наш взгляд, является подход, позволяющий выделить следующие блоки информации:

• общие сведения об организации и собственниках;

• раскрытие информации к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (основной блок информации);

• основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации;

• информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности.

Содержание и требования к раскрытию информации в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации

I. Общие сведения об организации и собственниках

Согласно требованиям ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» к общим сведениям относятся:

• юридический адрес организации;

• основные виды ее деятельности;

• размер уставного (складочного) капитала;

• среднегодовая численность работников за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;

• состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации;

• сумма вознаграждения, выплаченного членам совета директоров с указанием всех видов выплаченных вознаграждений;

• краткая характеристика основных видов деятельности с отражением обычных видов деятельности, ради которых организация создавалась;

• краткая характеристика инвестиционной и финансовой деятельности.

**61. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности. Публичность бухгалтерской отчетности**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственно бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации представляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера, доли). Указанная сводная отчетность представляется Минфину РФ, Минэкономики и Государственному комитету России по статистике в следующие сроки: . по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Минфином РФ и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Общие положения по публикации бухгалтерской отчетности, установленные Законом о бухгалтерском учете, для акционерных обществ конкретизированы приказом Минфина РФ «Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности акционерными обществами» от 28.11.96 г. № 101.

В соответствии с данным приказом публикация бухгалтерской от четности акционерным обществом производится после проверки и подтверждения ее аудитором (аудиторской фирмой) и утверждения ее общим собранием акционеров.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Бухгалтерский баланс может публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе Положения о бухгалтерской отчетности. Сокращенная форма бухгалтер. ского баланса может включать лишь итоговые показатели по разделам (внеоборотные активы, оборотные активы, убытки, капитал и резервы, долгосрочные пассивы, краткосрочные пассивы) при наличии одновременно следующих финансовых показателей деятельности общества:

* валюты баланса на конец отчетного года, не превышающей 400 000-кратного размера МРОТ по состоянию на конец года;
* выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный год, не превышающей 1 000 000-кратного МРОТ.

При превышении этих показателей бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах публикуются полностью.

В форме бухгалтерского баланса, включающей лишь итоговые показатели по разделам, строки, по которым отсутствуют числовые значения активов и пассивов, приводятся, но прочеркиваются.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные п. 23 Положения по отчетности: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Кроме того, отчет о прибылях и убытках должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию в средствах массовой информации.

Общество должно применять принятые для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. Изменения допускаются лишь в случае изменения условий представления и в иных случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или объединения соответствующих показателей. Расхождения меЖ\' ду показателями публикуемых форм и показателями годовой бухгалтерской отчетности не допускаются.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей. При значительных оборотах отчетность может быть опубликована в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Публикация бухгалтерской отчетности должна включать: полное наименование общества; отчетную дату и (или) отчетный период; валюту и формат представления числовых показателей отчетности; должности, фамилии и инициалы лиц, подписавших отчетность; дату утверждения отчетности общим собранием акционеров; место нахождения исполнительного органа общества (полный почтовый адрес, телефон, факс), в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с отчетностью и получить копию; сведения об органе государственной статистики, в который общество представило экземпляр бухгалтерской отчетности, составленный по типовым формам.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то публикация должна содержать лишь мнение независимого аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно-положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

В случае полной публикации бухгалтерской отчетности она включает полный текст итоговой части аудиторского заключения.

Типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности:

* статьи типовых форм бухгалтерской отчетности, по которым у группы отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в периоде, предшествующем отчетному;
* числовые показатели об отдельных активах, пассивах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. В любом случае отчетность должна включать данные о полном названии аудиторской фирмы, виде и номере лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость продукции в качестве затрат, связанных с управлением производством (по счету 26).

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

**62. Сводная и консолидированная бухгалтерская отчетность, их целевая направленность и особенности составления.**

В случае наличия у организации дочерних и зависимых общееств помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также свод нал бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов такцх обществ, находящихся на территории России и за ее пределами.

Сводная бухгалтерская отчетность - это система показателей, от. ражающих финансовое положения на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях:

1. если головная организация обладает более 50% голосующих акций АО или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО);
2. если головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между ними договором;
3. при наличии у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций АО или более 20% уставного капитала ООО.

Изложенные условия объединения отчетов дочерних и зависимых обществ в сводную отчетность конкретизированы Методическими рекомендациями по составлению сводной отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99 (9), по формам, разработанным головной организацией на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

До составления сводной отчетности выверяют и урегулируют все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации с дочерними и зависимыми обществами, а также между дочерними и зависимыми обществами.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества либо появления возможности определять решения, принимаемые дочерними обществами, а показатели отчетности зависимых обществ с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется и представляется на русском языке в тысячах рублей или в миллионах рублей с одним десятичным знаком. Она подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации (руководителем централизованной бухгалтерии, специализированной организации, бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет).

По решению участников Группы сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации, дочерних и зависимых обществ.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации, дочерних и зависимых обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Группа может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина РФ в случае, если одновременно соблюдаются следующие условия:

* сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;
* Группой должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;
* пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина РФ.

**63. Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции**

Инфляция - это процесс снижения покупательной способности денег в результате роста цен.

Стабильность проявления инфляции и ее воздействие на результаты деятельности организации диктуют необходимость постоянного учета инфляционной составляющей в процессе анализа. Игнорирование влияния инфляционных процессов на оценку активов и обязательств приводит к искажению информации, содержащейся в финансовой отчетности, неадекватным результатам анализа динамики показателей.

Темп инфляции - это процентное изменение общего уровня цен (индекс цен). Сама инфляция в отличие от ее темпа измеряется как прирост общего уровня цен.

Различают несколько уровней инфляции:

- низкая - цены за год увеличиваются не более чем на 1% (индекс инфляции - 1,01 раза в год);

- ползучая — цены за год увеличиваются до 10%, темп инфляции составляет не более 1,1;

- галопирующая - цены за год увеличиваются в 2 раза (на 100%), индекс инфляции - до 2 раз в год;

- гиперинфляция - цены увеличиваются в год до 1000% (индекс инфляции - 11);

- суперинфляция - цены растут свыше 1000% в год.

В условиях инфляции финансовые показатели отчетов предприятий о результатах хозяйственной деятельности и финансовом состоянии для целей анализа должны быть приведены к сопоставимому виду.

Однако различные элементы бухгалтерской отчетности теряют свою стоимость с различной скоростью.

В зависимости от степени подверженности инфляционным процессам все статьи баланса классифицируются на:

- монетарные активы - статьи баланса, отражающие средства и обязательства в текущей денежной оценке. К ним относятся де­нежные средства, дебиторская задолженность (переоценке не подлежат). В связи с инфляцией теряют свою стоимость, а пред­приятие несет финансовые потери из-за их обесценения. И нао­борот, предприятия, увеличивающие свои монетарные пассивы (кредиты, займы, кредиторская задолженность), т. е. задерживаю­щие оплату счетов поставщиков, обязательств по оплате труда, расчету с бюджетом, перед государственными и внебюджетными фондами и прочими кредиторами, извлекают из этого дополни­тельный доход, поскольку расплачиваются по долгам обесценен­ными по причинам инфляции деньгами;

- немонетарные активы - их реальная стоимость изменяется с течением времени и изменением цен. К ним относятся основные средства, незавершенное строительство, запасы.

Поскольку в условиях инфляции объективно оценить финансовое состояние и финансовые результаты деятельности предприятия невозможно без корректировки данных отчетности, существуют различные методы учета влияния инфляции.

В мировой практике известны два основных способа нейтрализации влияния фактора инфляции на показатели финансовой отчетности предприятия.

• Переоценка финансовой отчетности по колебаниям курсов валют.

• Переоценка финансовой отчетности по колебаниям уровней товарных цен.

Переоценка финансовой отчетности по колебаниям курсов валют состоит в следующем. Поскольку в первичном документе любого материального и нематериального объекта всегда присутствуют две оценки - в натуральном и стоимостном измерителях, простейшим способом является переоценка ценностей по изменению курса падающей валюты относительно другой, более стабильной валюты.

Существуют два вида переоценки: статическая и динамическая.

Статическая переоценка делается на момент составления фи­нансовой отчетности пересчетом всех ее статей, за исключением дебиторской и кредиторской задолженностей, переоценка которых может выполняться только в том случае, если в основе соответствующего договора было предусмотрено использование стабильной валюты в качестве ценового ориентира. При пересчете используется курс валюты на дату составления отчетности.

Динамическая переоценка предполагает выполнение указанной процедуры ежедневно. Безусловно, такая методика очень трудоемка и реально возможна лишь в условиях полной компьютеризации бухгалтерского учета.

Следует отметить, что этот подход можно использовать, если покупательная способность базовой валюты точно соответствует покупательной способности плавающей валюты, т. е. существует паритет покупательных способностей данных валют.

В реальной жизни этого практически не бывает по разным причинам, в том числе из-за определенного регулирования валютных курсов со стороны государства, протекционистской политики в отношении отечественных товаров и т. д. Именно поэтому гораздо большее распространение в бухгалтерской науке и практике получил подход к переоценке финансовой отчетности на основе индексов цен на товарную массу.

Переоценка финансовой отчетности по колебаниям уровней то­варных цен предполагает использование трех следующих методик.

1) Оценка объектов бухгалтерского учета в денежных единицах одинаковой покупательной способности.

2) Переоценка объектов бухгалтерского учета в текущую стоимость.

3) Смешанная.

В основе первой методики заложена идея о трактовке капитала как вложенных в организацию денежных средств (приоритет пассива бухгалтерского баланса), в основе второй методики - идея о трактовке капитала как совокупности определенных материальных и нематериальных ценностей (приоритет актива бухгалтерского баланса).

Третья методика включает в себя определенные элементы каждой из первых двух.

Необходимо отметить, что ключевым моментом в этих методиках является понятие косвенного дохода (убытка), а также способ его расчета. В частности, неувязка между пересчитанными активом и пассивом бухгалтерского баланса может распределяться различными способами. Первый способ предполагает рассмотрение полученной величины как дохода (убытка), обусловленного влиянием инфляции, с отнесением его на статью «Нераспределенная прибыль». Второй способ предполагает, что в силу изменения покупательной способности денежной единицы изменились и источники собственных средств, которые также пересчитываются, чтобы сохранить общую покупательную способность собственного капитала. Косвенный доход (убыток), обусловленный влиянием инфляции, в этом случае будет равен разности между пересчитанными активом и пассивом бухгалтерского баланса.

**64. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями нормативных документов.**

Начиная с 2000 г. организации обязаны осуществлять большую подготовительную работу по формированию бухгалтерской отчетнос­ти на основе новых нормативных документов по бухгалтерскому уче­ту и отчетности (ПБУ 4/99, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 11/2000, ПБУ 12/2000, приказов Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н и от 28.06.2000 г. № 60н).

Одной из особенностей указанных документов является отказ Минфина РФ от утверждения форм бухгалтерской отчетности как ти­повых. Организациям предоставлено право на основе рекомендуемых Минфином РФ форм отчетности разрабатывать свои формы, в кото­рых были бы учтены основные особенности соответствующих орга­низаций и вместе с тем содержание этих форм должно отвечать тре­бованиям новых нормативных документов.

Основной состав информации, подлежащей раскрытию в бухгал­терской отчетности, рассмотрен при изучении отдельных тем. В дан­ном разделе обращается внимание на особенности раскрытия инфор­мации в бухгалтерской отчетности, отраженной в новых норматив­ных документах.

Существенные изменения в отчетности вызывают ПБУ 9/99 «До­ходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Например, в соответствии с ПБУ 9/99 выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов за отчетный период, показываются по каждому виду деятельности. Соответственно доходам по каждому виду деятельности должны быть отражены в отчетности и расходы по ви­дам деятельности (требования ПБУ 10/99).

Выделение доходов и расходов по видам деятельности может быть осуществлено в самом Отчете о прибылях и убытках (по строкам 010 и 020). При значительном количестве видов деятельности (более пяти) целесообразно представить эти данные в приложении к Отчету о при­былях и убытках.

В соответствии с ПБУ 9/99 по выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежными средствами, подлежит раскрытию как минимум слеующая информация:

общее количество организаций, с которыми осуществляются указанные договоры, с указанием организаций, на долю которых прихо­дится основная часть такой выручки;

• доля выручки, полученной по указанным договорам;

• способ определения стоимости продукции и товаров, передан­ных организацией.

Положением по бухгалтерскому учету «Информация по аффили­рованным лицам» (17) установлен порядок раскрытия информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности акционерных обществ.

Информацией об аффилированных лицах в бухгалтерской отчет­ности являются данные об операциях между организацией, представ­ляющей отчетность, и аффилированным лицом. Такими операциями являются любые операции по передаче каких-либо активов или обяза­тельств между организацией и аффилированным лицом — приобре­тение или продажа товаров, работ, услуг, основных средств и других активов, финансовые операции, аренда имущества и предоставление имущества в аренду, передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, предоставление и получение гаран­тий и залогов.

По операциям с аффилированными лицами в отчетности по каж­дому аффилированному лицу раскрывается как минимум следующая информация:

• характер отношений с этим лицом (контроль или оказание зна­чительного влияния);

• виды операций с ним;

• объем операций каждого вида (в абсолютном или относитель­ном выражении);

• стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;

• использованные методы определения цен по каждому виду опе­раций.

Впервые регламентированы правила формирования и представле­ния информации по сегментам в бухгалтерской отчетности положе­нием по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам».

В соответствии с данным положением перечень сегментов, инфор­мация по которым раскрывается в отчетности организации, устанав­ливают самостоятельно, исходя из организационной и управленчес­кой структуры.

При определении информации по географическим сегментам пред­лагается исходить из:

• сходства условий, определяемых экономическими и политичес­кими системами государств, на территории которых осуществляется деятельность организации;

• наличия устойчивых связей в деятельности, осуществляемой в различных географических регионах;

• сходства деятельности;

• общности рисков, присущих деятельности организации в опре­деленных географических зонах;

• общности правил валютного контроля;

• валютного риска, связанного с деятельностью организации в оп­ределенном географическом регионе,

Формирование информации по географическому сегменту может осуществляться по определенному региону, нескольким регионам, го­сударству или нескольким государствам. Информация может составляться по местам нахождения активов или по местам расположения рынков сбыта.

**65. МСФО и Директивы Европейского сообщества (ЕС) в условиях становления глобальной мировой экономики. Основные положения МСФО**

Международные стандарты предусматривают многовариантность подходов к решению учетных проблем. Они постоянно дорабатываются, изменяются, принимаются новые.

Работа по унификации подходов к финансовому учету ведется не только на международном, но и на региональном уровне. Разработкой принципов учета и отчетности в странах-участниках Европейского сообщества (ЕС) занимается Комиссия Европейского сообщества (КЕС) и, в частности, Комиссия по бухгалтерскому учету ЕС. КЕС разрабатывает юридические документы по вопросам учета, называемые «Директивами». Их выполнение после включения в национальное законодательство обязательно для всех фирм стран-участников ЕС.

Директивы по вопросам учета сначала вырабатываются Комиссией с привлечением экспертов и специалистов в области бухгалтерского учета из Федерации Европейских экспертов-экономистов. Затем они рассматриваются Экономическим и социальным комитетом и принимаются совместно Советом и Европейским парламентом.

Странам-участникам ЕС предоставляется определенный

для включения Директив в свое законодательство. В случае отказа Комиссия обращается в Европейский суд с иском к стра- не-участнице. Суд может привлечь страну к ответственности за невыполнение обязательств, договором ЕС. .

Директивы предусматривают унификацию форм отчетно- сти и правил их аудирования, принципы составления консо- лидированной отчетности, квалификационные требования к аудиторам и взаимное признание дипломов аудиторсв в стра- нах ЕС, ежегодную финансовую и консолидированную от- четность банков и других финансовых организаций, требова- ния к отчетности учреждений, глав- ные конторы которых находятся вне стран ЕС.

Обязательными для исполнения всеми европейскими компаниями являются 4, 7 и 8 Директивы ЕС по бухгалтерскому учету, предусматривающие унификацию форм отчетности и правил ее аудирования, принципы составления консолидированной отчетности.

Директива «О принципах годовой отчетности компаний с ограниченной ответственностью» (№ 4 от 25 июля 1978 г.) устанавливает основы финансового учета в странах ЕС. Она содержит вопросы подготовки годового отчета, скоординированные схемы баланса, доходов и расходов, методы оценки стоимости активов и другие.

Страны-участницы могут освобождать мелкие и средние компании от определенных обязательств, предусмотренных Директивой.

Директива «О консолидированной отчетности» (№ 7 от июля 1983 г.) рассматривает вопросы подготовки, составления, публикации и ревизии консолидированной отчетности. Условия подготовки этих отчетов основаны на принципе государственного контроля, но страны-участницы иногда объединяются при наличии фактического контроля, осуществляемого большинством акционеров.

В Директиве «О назначении лиц, ответственных за проведение обязательных ревизий финансовых документов» (№ 8 от 10 апреля 1984 г.) излагаются квалификационные требования, предъявляемые к аудиторам, подчеркивается необходимость назначения на эту работу высококвалифицированных специалистов в данной области во всех странах-участницах ЕС.

Вопросы взаимного признания полномочий ревизоров рассматриваются Директивой, принятой в декабре 1988 г.

Региональные организации по унификации учетных систем с соблюдением разрабатываемых ими стандартов имеются в Африке, Южной Америке, в странах тихоокеанского региона. Это Всеамериканская ассоциация учета (21 государство Северной и Южной Америки), Африканский совет по бухгалтерскому учету (27 стран Африки), Федерация бухгалтеров стран АСЕАН (5 стран), Ассоциация бухгалтеров стран Азии и Тихоокеанского региона (20 стран). К региональным относится и Координационный совет по методологии бухгалтерского учета стран СНГ.

Важнейшие проблемы в международной практике стандартизации учета и отчетности на современном этапе на всех ее уровнях:

методы учета инфляции (изменения общего уровня цен); © приемы и политика трансфертных цен; о система перевода иностранных валют;

методы учета валютных рисков и сделок в иностранной

валюте;

налогообложение заграничных дочерних компаний; налоговые системы, освобождающие от двойного налогообложения.

Международные стандарты носят рекомендательный характер и страны могут самостоятельно принимать решения об их использовании. Но поскольку МСФО это, по сути, обобщённая практика учёта наиболее развитых учётных систем в мире (американской и европейской), то совершенно очевидно, что их слепое копирование зачастую может негативно сказаться на национальной практике бухучёта. Поэтому принципиальной основой перехода на международные стандарты, прежде всего, должно быть признание общих Принципов подготовки и составления финансовой отчётности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements).

Принципы подготовки и составления финансовой отчётности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат Принципам, то применяются положения стандарта. В то же время, по мнению [КМСФО](http://allmsfo.ru/komitet-msfo.html), при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться.

В соответствии с Принципами "**цели финансовой отчётности** состоят в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений". К пользователям финансовой отчётности Принципы относят инвесторов, работников, займодавцев, поставщиков и других торговых кредиторов, покупателей, правительства и их органы, общественность.

Помимо целей, концептуальные основы определяют общие принципы составления финансовой отчётности, правила признания и оценки отдельных элементов финансовой отчётности. Общие принципы международных стандартов были приняты Правлением в апреле 1989 г. и их можно разделить на 2 группы: основополагающие допущения и качественные характеристики информации.

### Основные допущения МСФО:

1. **Метод начисления (accrual basis)**
2. **Непрерывность деятельности (going concern)**

**Метод начисления (accrual basis)** означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Таким образом, операции будут учитываться в том отчётном периоде, в котором они возникли. Данный принцип даёт возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т.е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счёт уменьшения финансовых результатов отчётного периода.

**Непрерывность деятельности (going concern)** предполагает, что предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем. А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учёта ликвидационных расходов. В противном случае финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и эта основа должна быть раскрыта.

**66. Цели и задачи налогового учета. Порядок ведения налогового учета. Учетная политика для целей налогообложения.**

Как учетная система налоговый учет имеет свои объекты, цель, задачи и принципы.

Объектами налогового учета являются хозяйственные операции, осуществленные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, формирующие или оказывающие влияние на формирование доходов и расходов для целей налогообложения прибыли.

Цель налогового учета состоит в формировании полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Таким образом, цель налогового учета определяется интересами пользователей информации.

Внутренним пользователем информации является администрация организации. По данным налогового учета внутренние пользователи могут проанализировать расходы, которые не учитываются для целей налогообложения (например, расходы в виде сумм материальной помощи). Уменьшая такие расходы можно оптимизировать налогооблагаемую прибыль.

Внешними пользователями информации, формируемой в системе налогового учета, являются прежде всего налоговые службы и консультанты по налоговым вопросам. Налоговые органы должны производить оценку правильности формирования налоговой базы, налоговых расчетов, осуществлять контроль за поступлением налогов в бюджет. Консультанты по налоговым вопросам дают рекомендации по минимизации налоговых платежей. Определяют направления налоговой политики организаций.

Для выполнения функций и задач, стоящих перед налоговым учетом, налоговым законодательством определены специальные приемы и способы, образующие методологию налогового учета.

К методам ведения налогового учета следует отнести:

* введение специальных показателей налогового учета, рассчитываемых на базе данных бухгалтерского учета;
* установление методики формирования налоговых показателей;
* определение способов ведения налогового учета;
* установление специальных форм регистров налогового учета и других форм налогового учета.

Методология налогового учета раскрывается в учетной политике для целей налогообложения.

Под учетной политикой организации для целей налогообложения следует понимать принятую совокупность методических и организационно-технических способов ведения налогового учета имущества, хозяйственных операций, доходов и расходов с целью формирования достоверной информации о налоговых обязательствах.

В процессе формирования учетной политики обосновываются и устанавливаются организационно-методические аспекты ведения налогового учета:

* порядок организации раздельного бухгалтерского учета по видам деятельности, осуществляемой налогоплательщиком;
* принципы и порядок организации налогового учета видов деятельности, осуществляемой налогоплательщиком;
* способы ведения налогового учета;
* технология обработки налоговой информации;
* формы аналитических регистров налогового учета и другие аспекты, необходимые для ведения налогового учета;
* организация документооборота, порядок хранения документов налоговой отчетности и регистров налогового учета.

Учетная политика для целей налогообложения должна раскрывать подходы организации к вопросам: определения налоговой базы по налогу на прибыль и формированию налоговых обязательств перед бюджетом; оценки имущества с целью определения выручки от его реализации; распределения убытков между налоговыми периодами.

Налоговым кодексом РФ определены способы ведения налогового учета по следующим элементам учетной политики:

* классификация доходов и расходов;
* порядок признания доходов и расходов;
* методы оценки сырья и материалов;
* методы оценки покупных товаров;
* методы оценки остатков незавершенного производства;
* методы оценки остатков готовой продукции;
* метод начисления амортизации;
* порядок формирования резервов;
* порядок переноса убытка на будущее;
* периодичность уплаты в бюджет налога на прибыль.

Принятая учетная политика утверждается соответствующим распоряжением руководителя организации. Выбранные организацией способы ведения налогового учета применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменения в учетную политику могут вноситься в случае изменения налогового законодательства либо способов налогового учета. Принятой в организации учетной политикой должны руководствоваться все ее подразделения.

Выбранная налоговая политика обязательно должна быть согласована между главным бухгалтером и руководителем организации, так как именно они несут полную ответственность за достоверность и своевременность исчисления и уплаты налогов и сборов в бюджет.

Учетная политика для целей налогообложения должна быть отражена в документации организации как организационно-распорядительный документ. Как правило, это приказ об учетной политике организации.

Можно утвердить налоговую учетную политику отдельным приказом, а можно в совокупности с учетной политикой для целей бухгалтерского учета. Первый вариант представляется более верным, так как в гл. 21 и 25 НК РФ прямо содержится требование о формировании специальной учетной политики для целей налогообложения.

Организация может выбрать один из двух вариантов составления учетной налоговой политики:

* отразить отдельные вопросы по каждому налогу в соответствующих разделах единого приказа об учетной налоговой политике;
* составить для каждого налога отдельную учетную политику и утвердить их в качестве приложений к приказу об учетной политике для целей налогообложения.

Учетная политика организации для целей налогообложения должна содержать три основных момента:

1. Организационно-технические вопросы:

* организация ведения налогового учета (силами работников бухгалтерии; путем создания отдельного специализированного подразделения; аутсорсинг и т.п.);
* разработка системы налоговых регистров для расчета налога на прибыль организаций;
* разработка системы документооборота для заполнения налоговых регистров и т.д.

Если у организации-налогоплательщика есть филиалы, представительства или другие обособленные подразделения, то в ее учетной политике следует предусмотреть целый ряд вопросов, касающихся взаимодействия между головной организацией и ее подразделениями:

* сроки представления данных в головную организацию;
* порядок уплаты налогов;
* порядок ведения книг покупок и продаж;
* порядок выставления счетов-фактур и т.п.;

2. Выбор способа налогового учета из нескольких возможных. Это самая главная часть налоговой учетной политики.

3. Дополнительные разъяснения по ряду важных вопросов исчисления налогов, по которым нормы налогового законодательства отсутствуют или не содержат определенного порядка действий.

Грамотное решение последнего вопроса поможет избежать многих конфликтов с налоговой инспекцией. Если вдруг спор с налоговым органом перейдет в судебную плоскость, то налоговая учетная политика организации послужит серьезным аргументом в ее пользу. При этом следует помнить, что разработка налогоплательщиком своих собственных способов или методик налогового учета возможна только в тех случаях, когда нормы налогового законодательства или не определены вообще, или не допускают однозначного толкования (что зачастую приводит к конфликту с налоговиками).

Обязанность по составлению и принятию учетной налоговой политики закреплена в нескольких главах НК РФ:

* гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" (ст. 167 НК РФ);
* гл. 25 "Налог на прибыль организаций" (ст. 313 НК РФ);
* гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" (п. 2 ст. 339 НК РФ);
* гл. 26.4 "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции" (п. 16 ст. 346.38 НК РФ).

Для изменения однажды принятой политики (по аналогии с бухгалтерским учетом) необходимо возникновение одного из следующих обстоятельств:

* изменение применяемых методов учета;
* существенное изменение условий деятельности организации;
* изменение законодательства о налогах и сборах.

В первом и втором случаях изменения принимаются с начала нового налогового периода, то есть со следующего года. Во втором случае - не ранее момента вступления в силу изменений налогового законодательства. В первых двух случаях налогоплательщик добровольно изменяет учетную политику, а в последнем - в обязательном порядке.

По сравнению с налогом на прибыль законодательство по НДС несколько либеральнее. Изменение учетной политики по этому налогу возможно с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. Другими словами, учетная политика по НДС может меняться один раз в год.

Однако в учетной политике есть такие элементы, которые, будучи раз принятыми, не изменяются ни при каких обстоятельствах. Так, нельзя изменить метод определения количества добытого полезного ископаемого, который установлен в гл. 26 НК РФ. Впрочем, и он может быть изменен, но только если поправки вносятся в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением технологии их добычи. Вот тогда можно утвердить новый приказ об учетной политике или внести изменения в его прежнюю редакцию.

Важно учесть, что налоговая учетная политика едина для всей организации и обязательна для всех ее подразделений - как уже существующих, так и тех, которые будут созданы в будущем. В отношении НДС это правило прямо закреплено в п. 12 ст. 167 НК РФ.

Основными задачами налогового учёта являются:

* формирование полной и достоверной информации о порядке предоставления данных о величине объектов налогообложения;
* обоснование применяемых льгот и вычетов;
* формирование полной и достоверной информации об определении размера налогооблагаемой базы отчётного (налогового) периода;
* обеспечение раздельного учёта при применении различных ставок налога или различного порядка налогообложения;
* обеспечение своевременной, достоверной и полной информацией внутренних и внешних пользователей, контроль за правильностью исчисления и перечисления налога в бюджет.

Принципы налогового учета несколько отличаются от принципов бухгалтерского учета. Так, фундаментальным в бухучете является принцип двойной записи, который обосновывает бухгалтерское уравнение, увязывающее активы организации с источниками их образования. В налоговом учете такое правило не применяется.

В главе 25 НК РФ нашли отражение следующие принципы ведения налогового учета:

* принцип денежного измерения, т.е. в налоговом учете отражается информация о доходах и расходах, прежде всего в денежном выражении;
* принцип имущественной обособленности - т.е. имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации. В налоговом законодательстве этот принцип декларируется в отношении амортизируемого имущества;
* принцип непрерывности деятельности организации - учет должен вестись непрерывно с момента ее регистрации организации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. Если организация в течение какого-либо календарного месяца ликвидирована или реорганизована, то амортизация имущества не начисляется с 1-го числа месяца, в котором завершена ликвидация или реорганизация;
* принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления) (ст. 271, 272 НК РФ);
* принцип последовательности применения норм и правил налогового учета - т.е. нормы и правила налогового учета должны применяться последовательно от одного налогового периода к другому;
* принцип равномерности признания доходов и расходов - предполагает отражение для целей налогообложения расходов в том же отчетном (налоговом периоде, что и доходов, для получения которых они были произведены.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из законодательно установленного принципа - последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому.

Порядок ведения налогового учета устанавливается в учетной политике для целей налогообложения. Она утверждается приказом (распоряжением) руководителя. Изменения учетной политики допускаются в случае: изменения законодательства; изменения применяемых методов учета; если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности (в учетной политике необходимо отразить порядок их учета). Изменения, внесенные в учетную политику, должны применяться с начала нового налогового периода.

Данные налогового учета должны отражать:

* порядок формирования суммы доходов и расходов;
* порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
* сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
* порядок формирования сумм создаваемых резервов;
* сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу. Подтверждением данных налогового учета являются:

1. Первичные учетные документы.
2. Аналитические регистры налогового учета. Аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями НК РФ, без распределения (отражения) по счетам налогового учета. Регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Данные налогового учета должны отражать непрерывно в хронологическом порядке объекты бухгалтерского учета для целей налогообложения. Формы регистров, порядок отражения в них аналитических данных, данных первичных учетных документов разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения. НК РФ определяет обязательные для форм аналитических регистров реквизиты (наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении и др.) Данные налогового учета могут фиксироваться в таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.
3. Расчет налоговой базы. Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно с соблюдением норм соответствующих статей Налогового кодекса РФ. Например, порядок составления расчета налоговой базы по налогу на прибыль организаций изложен в ст. 315. В статьях 316-333 конкретизируются правила ведения налогового учета применительно к отдельным видам доходов и расходов (например, порядок налогового учета доходов от реализации, расходов по торговым операциям), отдельным видам организаций (страховых организаций, банков), различным видам договоров (доверительного управления имуществом).
4. [Разработанную налоговую учетную политику](http://www.pnalog.ru/services/uchetnaya-politika) налогоплательщик должен применять с момента создания организации и до момента ее ликвидации.
5. Для изменения однажды принятой политики необходимо появление одного из следующих обстоятельств:
6. - изменение применяемых методов учета;
7. - существенное изменение условий деятельности организации;
8. - изменение законодательства о налогах и сборах.
9. В первом и втором случаях изменения в налоговую учетную политику принимаются с начала нового налогового периода. В третьем случае - не ранее момента вступления в силу изменений налогового законодательства.
10. Изменение учетной политики по НДС возможно с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. Другими словами, учетная политика по НДС может меняться один раз в год.
11. Вновь созданные организации обязаны применять налоговую учетную политику с момента своего создания. Для целей исчисления НДС срок утверждения учетной политики установлен не позднее окончания первого налогового периода работы организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).
12. Для налога на прибыль организаций никаких конкретных сроков не установлено.
13. Составлять новую налоговую учетную политику каждый год не нужно. В налоговом учете применяется принцип последовательности учетной политики. Однажды принятая, она применяется до тех пор, пока в нее не будут внесены изменения.
14. Обратите внимание! Налоговая учетная политика едина для всей организации и обязательна для всех ее подразделений. В отношении НДС это правило прямо закреплено в п. 12 ст. 167 НК РФ. Налогоплательщики не обязаны представлять свою налоговую учетную политику в налоговую инспекцию сразу же после ее составления. Если же налоговики проводят у налогоплательщика проверку, учетную политику придется предъявить в пятидневный срок после получения требования о доставке документа.

**67. Налог на прибыль организаций: нормативная база, порядок учета и отчетности**

Налог на прибыль– это важный источник формирования доходной части бюджетов разных уровней. Налог на прибыль – это прямой, федеральный и регулирующий налог.

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций являются: 1) российские организации; 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства или получающие доходы от источников в РФ.

Объект налогообложения – прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается: для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;К доходам относятся: 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; 2) внереализационные доходы.

Доходы определяются на основании первичных документов и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, и документов налогового учета. Так как налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов, то расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Налоговая ставка устанавливается в размере 24 . %

Сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 6,5 %, зачисляется в федеральный бюджет, а сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 17,5 %, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Налоговым периодом по налогу признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период.

В результате вычета всех признанных законными расходов из суммы доходов, формируется налоговая база налога на прибыль. Здесь нужно обратить внимание: бухгалтерия фиксирует все приходно-расходные операции, даже не участвующие в налогообложении, поэтому «показания» учёта налогового и бухгалтерского на одном предприятии могут существенно разниться.

Чтобы минимизировать расхождения, организация должна выбрать один из двух способов исчисления налогооблагаемой прибыли и постоянно его придерживаться.

1. Метод начисления предполагает расчёт налоговой базы по данным бухгалтерского учёта. Сумма прибыли корректируется в соответствии с информацией налогового учёта, а комментарии по разнице сумм двух учётных систем оформляются в виде бухгалтерской справки. Этот метод является основным для плательщиков налога на прибыль.
2. Кассовый метод учитывает доходы и расходы только по факту их оплаты, исходя их чего и рассчитывается прибыль за отчётный период. Такой способ учёта подходит для небольших организаций.

После определения налогооблагаемой прибыли тем или иным способом, фирма имеет право ещё минимизировать эту сумму за счёт убытков предыдущих налоговых периодов, если они имеются.

Предприниматели, которые сочетают основной режим налогообложения со специальным, ведут раздельный учёт, то есть доходы и расходы по деятельности, попадающей под УСН, не включаются в доходы и расходы по ОСНО.

**68. Налог на добавленную стоимость: нормативная база, порядок учета и отчетности**

Налог на добавленную стоимость является регулирующим федеральным налогом.

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

НДС взимается со всех товаров, работ и услуг в течение всего производственного цикла. НДС является стабильным и регулярным источником доходов для бюджета.

Налогоплательщиками налога на добавленную стоимость являются:

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ

Объектом налогообложения являются следующие операции:

1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

2) передача на территории РФ товаров для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;

3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

4) ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Местом реализации работ (услуг) признается территория РФ.

Налогообложение производится по налоговой ставке 0 %при реализации:

1) товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;

2) работ (услуг), выполняемых в космическом пространстве и др.

Налогообложение производится по налоговой ставке 10 %при реализации:

1) следующих продовольственных товаров: мяса и мясопродуктов; молока и молокопродуктов; соли; зерна, комбикормов; хлеба; крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой; продуктов детского и диабетического питания; овощей;

2) товаров для детей:

3) периодических печатных изданий;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства.

Налогообложение производится по налоговой ставке 18 %в остальных случаях. Моментом определения налоговой базы является:

1) день отгрузки;

2) день оплаты.

**69. Налог на доходы физических лиц: нормативная база, порядок учета и отчетности**

Налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации. К доходам полученным от источников в Российской Федерации относятся: дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав; доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации и др.; доходы от реализации недвижимости, ценных бумаг, акций и т.д. вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу; пенсий, пособия, стипендии и другие аналогичные доходы; доходы полученные от использования транспортных средств и средств связи.

Не относятся к доходам, полученным от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся: дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов; страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат; доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав; доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации и др.Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками: от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами Российской Федерации; для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации; от источников в Российской Федерации для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Бухгалтерский учет операций, связанных с налогом на доходы физических лиц , осуществляется на счете 68 "Расчеты по налогам и сборам", субсчет 1 "Расчеты по налогу на доходы физических лиц ".

Начисленные суммы НДФЛ отражаются записью по дебету счетов расчетов с персоналом (70, 75, 76) и кредиту счета 68-1.

При фактическом перечислении начисленного налога в бюджет на сумму платежа производится списание учтенных на счете 68-1 сумм удержанного налога : Д 68-1 - К 51 "Расчетные счета".

Суммы начисленных пеней и штрафа за нарушение законодательства о налоге на доходы физических лиц в бухгалтерском учете отражаются по дебету счета 99 "Прибыли и убытки" и кредиту счета 68-1.

Приведем несколько типовых бухгалтерских записей:

Д 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - К 68-1 - удержан НДФЛ с оплаты труда;

Д 70 - К 68-1 - удержан НДФЛ с доходов от участия в уставном (складочном) капитале, выплаченных акционерам (участникам), которые являются сотрудниками организации;

Д 75 "Расчеты с учредителями", субсчет "Расчеты по выплате доходов " - К 68-1 - удержан НДФЛ с доходов от участия в уставном (складочном) капитале, выплаченных акционерам (участникам), не являющимся сотрудниками организации;

Д 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" - К 68-1 - удержан НДФЛ с вознаграждения по договорам гражданско-правового характера;

Д 68-1 - К 51 - перечислены в бюджет суммы налога ;

Д 99 "Прибыль и убытки" - К 68-1 - начислены штрафы и пени;

Д 68-1 - К 51 - перечислены в бюджет штрафы и пени.

Отчетность по НДФЛ

Доходы каждого физического лица (сотрудников и тех, кто работает по договорам гражданско-правового характера) необходимо учитывать персонально (п. 1 ст. 230 НК РФ). Для этого применяется форма N 1-НДФЛ "Налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц "\*(9). На основе данных из налоговой карточки по каждому работнику организации составляется справка о доходах физического лица по форме 2-НДФЛ\*(10).

Ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим годом, налоговые агенты должны представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов . Они представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Минфином России.

Если численность физических лиц , получивших от налогового агента доходы , менее 10 человек, то сведения можно представлять на бумажных носителях по форме 2-НДФЛ.

Обратите внимание: работодатель не может отказать работнику в выдаче справки о полученных доходах и удержанных суммах налога (форма 2-НДФЛ). Для получения данного документа работнику следует оформить соответствующее заявление.

**70. Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды: нормативная база, порядок учета и отчетности**

Порядок уплаты страховых взносов на обязательное страхование работников регулирует Федеральный законот 24 июля 2009 года N 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования, территориальные фонды обязательного медицинского страхования».

**Плательщиками взносов являются:**

**1.** Лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам:

а) организации;

б) индивидуальные предприниматели;

в) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

**2.**  Индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой, не производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам.

**Доходы, облагаемые взносами.**

 Объектом обложения для работодателей являются выплаты и другие вознаграждения, начисляемые физическим лицам в рамках трудовых и гражданско-правовых договоров, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, включая договоры авторского заказа, договоры об отчуждении исключительного права на произведения литературы, искусства, науки и лицензионные договоры. Обложению взносами подлежат любые выплаты, независимо от: характера (заработная плата, выплата социального назначения, гарантия); упоминания о них в условиях договора; источника выплаты; порядка учета при налогообложении прибыли.

**Доходы, не облагаемые взносами.**

Доходы, которые не облагают взносами, перечислены в статье 9 Федерального закона N 212-ФЗ. К ним, в частности, относят:

- все виды государственных пособий — по безработице, по беременности и родам, по временной нетрудоспособности и прочие;

- компенсации, связанные с выполнением гражданином трудовых обязанностей (в пределах норм);

- компенсации расходов физических лиц, понесенные ими при выполнении работ, оказании услуг по гражданско-правовым договорам;

- единовременную материальную помощь работнику в связи со стихийным бедствием или террористическим актом, в связи со смертью члена семьи или рождением ребенка (не более 50 000 рублей на каждого ребенка, выплаченных в течение первого года после рождения);

- материальную помощь работникам в размере не более 4000 рублей на одного работника в год;

- взносы по обязательному страхованию работников, добровольному страхованию на случай смерти и медицинскому добровольному страхованию на срок от одного года;

- дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии, но не более 12 000 рублей на каждого работника в год;

- суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам;

- командировочные расходы (суточные, документально подтвержденные расходы: на проезд, по найму жилого помещения, на оплату услуг связи, прочие).

Обратите внимание: многие выплаты, на которые ранее не начисляли ЕСН, теперь подлежат обложению страховыми взносами. Это:

- компенсация за неиспользованный отпуск, выплачиваемая как при увольнении, так и без увольнения;

- суммы единовременной материальной помощи, выплачиваемые членам семьи умершего работника;

- выплаты в денежной форме за работу с тяжелыми, вредными и (или) опасными условиями труда;

- выплаты в иностранной валюте взамен суточных членам экипажей судов заграничного плавания и личному составу экипажей воздушных судов, выполняющих международные рейсы.

Объект обложения не возникает, если:

- трудовой или гражданско-правовой договор не заключен;

- предметом договора являются имущественные права (аренда, дарение);

- получена материальная выгода по льготному [ЗАЙМУ[http://cdncache-a.akamaihd.net/items/it/img/arrow-10x10.png](http://startupam.ru/ru/zhurnal/taxes/40-30-05-2013-straxovye-vznosy-vo-vnebyudzhetnye-fondy)](http://startupam.ru/ru/zhurnal/taxes/40-30-05-2013-straxovye-vznosy-vo-vnebyudzhetnye-fondy);

- получены дивиденды акционером (участником).

Страхователи должны отчитываться по начисленным и уплаченным взносам и представлять расчеты:

- до 15-го числа второго месяца после отчетного квартала — в Пенсионный фонд по взносам на обязательное пенсионное страхование и обязательное медицинское страхование по форме РСВ-1. Она утвержденаприказом Минздравсоцразвития от 15 марта 2012 г. N 232н;

- до 15-го числа следующего месяца за отчетным кварталом — в Фонд социального страхования по взносам на обязательное социальное страхование. Форма ведомости N 4-ФСС утверждена приказомМинздравсоцразвития от 12 марта 2012 г. N 216н.

Отчетность по страховым взносам можно сдавать в бумажном виде лично или через представителя. Отправить отчетность можно и по почте заказным письмом с описью вложения. Некоторые фирмы теперь обязаны отчитываться только в электронном виде.

Индивидуальные сведения о трудовом стаже, заработке и начисленных пенсионных взносах работников представляют в Пенсионный фонд ежеквартально до 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом.

Отчитываться об индивидуальных сведениях о трудовом стаже нужно по формам, которые утвержденыпостановлением Правления Пенсионного фонда России от 31 июля 2006 г. N 192п.

Обратите внимание: если среднесписочная численность работников вашей организации превысила 50 человек, отчетность во внебюджетные фонды вы должны представлять только в электронном виде.

**71. Сущность аудита и аудиторской деятельности, их значение в условиях рынка. Сопутствующие аудиту услуги. Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью**

Сущность аудита и аудиторской деятельности определена как Международным стандартом аудита МСА 200, так и российским Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах, как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ так определяет понятие аудиторской деятельности: «Аудиторская деятельность, аудит — предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей».

На макроэкономическом уровне аудит будет элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования кᴏᴛᴏᴩого определяется следующими обстоятельствами:

1. бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в т.ч. руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;
2. бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо ϶ᴛᴏго, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;
3. степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Аудит согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Согласно ϶ᴛᴏму же закону аудитором будет физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего ϲʙᴏю деятельность без образования юридического лица.

Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги. Индивидуальный аудитор не вправе осуществлять иные виды предпринимательской деятельности

Аудиторская организация — ϶ᴛᴏ коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Важно заметить, что одной из международных организаций, до недавнего времени контролирующей и координирующей аудиторскую деятельность, был Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), кᴏᴛᴏᴩый состоял из представителей всех основных профессиональных бухгалтерских организаций. Комитет был ответствен за установление стандартов и инструкций аудита с 1976 по 1991 г.; в настоящее время эту функцию выполняет Совет по аудиторской практике.

Комитет по аудиторской практике предложил простое определение аудита: аудит — ϶ᴛᴏ независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» содержит в себе и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Стоит сказать - положение об основных концепциях аудита, кᴏᴛᴏᴩое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (AAA), определяет и процесс, и цели аудита: аудитомназывается систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙия данных учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Это определение содержит несколько ключевых моментов.

В первую очередь, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает ϲʙᴏе мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что данные интересы различны, иногда даже полярны, по϶ᴛᴏму для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙуют критериям и стандартам. В международной финансовой отчетности такими критериями будут общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги.

В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам.

Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности — реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг — возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. В качестве обобщения дадим определение собственно аудита: аудит — ϶ᴛᴏ независимая проверка бухгалтерской {финансовой) отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности ϶ᴛᴏй отчетности.  Сопутствующие аудиту работы и услуги — предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Все данные виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

Собственно аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, имеющий лицензию (индивидуальную или на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью.

В Российской Федерации существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно- правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Индивидуальный аудитор, зарегистрированный как предприниматель без образования юридического лица, не вправе проводить обязательный аудит.

Аудит — ϶ᴛᴏ не просто механизм контроля. Аудиторские проверки в равной степени можно считать средством достижения коммерческого успеха, поскольку «добавочная стоимость» консультаций, осуществляемых специалистами по видению бизнеса, и их советов в конечном счете способствуют экономическому успеху клиента.

Для многих аудиторских фирм в тех странах, где ϶ᴛᴏ разрешено законодательством (например, в США, Великобритании), оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности. Материал опубликован на http://зачётка.рф

В странах с развитой рыночной экономикой, в кᴏᴛᴏᴩых аудит существует уже давно, ϶ᴛᴏт термин трактуется весьма многообразно.

Так, в Великобритании под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия.

При ϶ᴛᴏм термин «аудит» применяется не только при проверке предприятий (фирм), подпадающих под действие Закона о компаниях или Закона о промышленных и иных обществах, но и при ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующей проверке правительственных учреждений и местных органов власти, а также при оказании клиентам аудиторских услуг по соглашению (например, по доверительному договору)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/)

По мнению американских специалистов, аудит — ϶ᴛᴏ сбор и оценка фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения), или информации о таком функционировании и положении, осуществляемый компетентным независимым лицом, кᴏᴛᴏᴩое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне ϶ᴛᴏго функционирования. Следовательно, под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита — определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдения действующего законодательства и составление аудиторского заключения по ϶ᴛᴏму вопросу реализует независимый аудитор.

Независимость аудитора определяется:

* ϲʙᴏбодным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;
* договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору ϲʙᴏбодно выбирать ϲʙᴏего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;
* возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;
* невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;
* запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Аудиторские организации согласно закону об аудиторской деятельности в Российской Федерации и предприниматели, осуществляющие ϲʙᴏю деятельность без образования юридического лица, могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Под сопутствующими аудиту услугами понимается оказание аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами следующих услуг:

1. постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование;
2. налоговое консультирование;
3. анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
4. управленческое консультирование, в т.ч. связанное с реструктуризацией организаций;
5. правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
6. автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
7. оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков;
8. разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
9. проведение маркетинговых исследований;
10. проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в т.ч. на бумажных и электронных носителях;
11. обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью;
12. оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудиторским организациям и отдельным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида: услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, и услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области постановки бухгалтерского учета; контроля ведения учета и составления отчетности; контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализа хозяйственной и финансовой деятельности; оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций; научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационного обслуживания; экспертного обслуживания; подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области ведения бухгалтерского учета; восстановления бухгалтерского учета; составления налоговых деклараций; составления бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги разделяются на услуги действия, услуги контроля, информационные услуги.

К услугам действия ᴏᴛʜᴏϲᴙтся услуги по созданию документов, состав кᴏᴛᴏᴩых установлен в договоре с экономическим субъектом и ранее экономическим субъектом не созданных.

К услугам контроля ᴏᴛʜᴏϲᴙтся услуги по проверке документов на предмет их ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контролю ведения учета и составления отчетности; контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестированию бухгалтерского персонала экономического субъекта.

К информационным услугам ᴏᴛʜᴏϲᴙтся услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций.

Аудиторская организация может разработать внутрифирменные стандарты сопутствующих работ и услуг на каждый их вид.

Аудиторские организации, оказывающие услуги, должны:

* действовать в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с заданием, выполнения кᴏᴛᴏᴩого ждет от них заказчик и кᴏᴛᴏᴩое сформулировано в письменном виде (в форме договора, контракта, технического задания, письма- обязательства, письменного запроса и т.п.);
* планировать порядок выполнения работ или оказания услуг;
* документировать ход выполнения работ или оказания услуг;
* при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организации, четко разграничивать ответственность и функции исполнителей;
* подготовить типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг (данные формы рекомендуется применять на постоянной основе);
* иметь систему контроля качества выполненных работ или оказанных услуг, сопутствующих аудиту (϶ᴛᴏ относится к крупным аудиторским организациям);
* подготовить документ по итогам выполнения работ (оказания услуг), отражающий результаты выполнения задания и выводы аудиторской организации.

Для выполнения сопутствующих аудиту работ и оказания услуг аудиторская организация должна иметь ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующие лицензии и материально-технические возможности, а специалисты, оказывающие услуги, должны обладать необходимым опытом работы и квалификацией.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиту услуг в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с действующим законодательством и с условиями договора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический объект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, полноту и юридическое оформление представляемых документов, точность и достоверность представляемой информации, ϲʙᴏевременность представления документов, информации, сведений, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией ϲʙᴏих обязательств.

На практике аудиторские организации оказывают множество дополнительных сопутствующих аудиту услуг. Приводим их примерный перечень.

Аудиторские услуги и консультации в области бизнеса:

* приведение финансовой отчетности в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙие с международными стандартами;
* диагностический анализ хозяйственной деятельности;
* оценка возможностей привлечения инвестиций;
* оценка систем ведения бухгалтерского учета и систем внутреннего контроля;
* проведение диагностических обзоров; консультирование по составлению бухгалтерской отчетности по международным стандартам;
* анализ отчетности;
* обзоры благонадежности для потенциальных инвесторов;
* содействие образованию отдела внутреннего аудита и обучение сотрудников бухгалтерии;
* консультации по налогам;
* обучение управлению кредитными рисками;
* обучение стратегическому планированию и составлению обзоров и бизнес-планов;
* оценка управленческих информационных систем и определение потребностей в их усовершенствовании;
* разработка инструкций и процедур по управлению рисками;
* специальные бухгалтерские расследования по убыточным филиалам;
* бухгалтерские расследования по проблемным заемщикам;
* консультации по управлению финансами;
* консультации по вопросам таможенного и валютного законодательства и иным аспектам экспортно-импортных операций;
* правовая экспертиза актов проверок и решений налоговых органов о взыскании недоимок и наложении взысканий, подготовка ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующих заключений;
* представление и защита интересов предприятий и граждан в органах государственной власти, арбитражных судах и судах общей юрисдикции, в т.ч. по искам к налоговым инспекциям, органам налоговой полиции и валютного контроля;
* защита прав и законных интересов предприятий и граждан в арбитражных судах и судах общей юрисдикции при предъявлении к ним исковых требований, в т.ч. со стороны налоговых органов и иных органов государственного управления;
* абонентское консультационное и информационное обслуживание клиентов;
* учетно-финансовое обеспечение процесса приватизации, в том числе оценка имущества;
* внедрение автоматизированных систем бухгалтерского контроля;
* содействие в заключении контрактов, связанных с программным обеспечением и поставками вычислительной техники, подбор программного обеспечения по управлению финансами, разработка и установка локальных сетей.

Аудиторские услуги в области профессионального обучения:

* определение и оценка потребностей в профессиональном обучении;
* организация по желанию заказчика курсов обучения на местах;
* организация программ для начинающих и специальных курсов для профессионалов.

Специальные услуги:

* структурные и функциональные изменения — совместное с клиентом решение организационных и технических вопросов, начиная с внедрения новых систем и ознакомления с сущностью проблемы до ее окончательного решения;
* информационное и системное планирование — определение стратегических целей и установка базы данных, необходимой для достижения целей и намеченных планов;
* управление затратами — использование наиболее передовых методов и технологий, помогающих клиенту лучше понять соотношение затрат и прибыли;
* подбор и установка программного обеспечения — выбор систем, наиболее полно отвечающих потребностям клиента, и установка локальных сетей, работа со специалистами клиента в период установки и отладки информационных систем, подготовка персонала для управления ими.

**72. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Типы и виды аудита**

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях.

Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой (бухгалтерской) отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица.

Общие принципы аудита

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

* независимость;
* честность;
* объективность;
* профессиональная компетентность и добросовестность;
* конфиденциальность;
* профессиональное поведение.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

 Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

 При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство аудируемого лица является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Объем аудита

Термин "объем аудита" относится к аудиторским процедурам, которые считаются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах. Процедуры, необходимые для проведения аудита, должны определяться аудитором с учетом федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности, применяемых в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых он является, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности аудитора. Помимо правил (стандартов) аудитор при определении объема аудита обязан принимать во внимание федеральные законы, другие нормативные правовые акты и, если необходимо, условия аудиторского задания и требования по подготовке заключения.

 Разумная уверенность

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности - это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности, имеют место в силу следующих причин:

* в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование;
* любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);
* преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Дополнительным фактором, ограничивающим надежность аудита, является то, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности в отношении:

* сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;
* подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для подготовки выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, в отношении операций между аффилированными лицами). Для таких случаев в некоторых правилах (стандартах) аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

* необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;
* признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ответственность за финансовую (бухгалтерскую) отчетность

В то время как аудитор несет ответственность за формулирование и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, ответственность за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не освобождает руководство аудируемого лица от такой ответственности.

Аудит классифицируется по различным признакам.

1. По отношению к пользователям информации:

• Внешний.Проводится на договорной основе независимым аудитором с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности экономического субъекта. Результаты проведения внешнего аудита оформляются путем составления аудиторского заключения.

• Внутренний.Это организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля. Внутренний аудит проводят аудиторы состоящие в штате предприятия. А при их отсутствии - ревизоры и ревизионная комиссия. Они независимы от всех должностных лиц данного предприятия за исключением руководителя, назначившего их. Тем самым обеспечивается объективность проверки. Цель внутреннего аудита - определяется руководством предприятия, а не законодательством и включает не только проверку бухгалтерского учета, но и проверку деятельности различных звеньев управления и достоверности информации предоставляемой ими. А также разработку мероприятий по совершенствованию деятельности предприятия.

2. По отношению к требованиям законодательства:

• Инициативный аудит(добровольный) проводиться по решению руководства предприятия или его учредителей независимыми аудиторами с целью проверки порядка ведения бухгалтерского учета, достоверности отчетности, проверки налогообложения, анализа финансово-хозяйственной деятельности и т.д.

• Обязательный аудит- проведение его обусловлено требованиями действующего законодательства и независит от желания экономического субъекта. Обязательный аудит проводится в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 60 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

3. По объектам аудита:

• Банковский аудит

• Аудит страховых организаций

• Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов

• Общий аудит (остальное)

• Государственный (теоретически, а практически не существует)

На все виды аудита, кроме государственного необходимо иметь соответствующую аттестацию и лицензию на проведение аудиторской деятельности.

4.По назначению:

• Аудит финансовой отчетности — проверка финансовой отчетности экономического субъекта с целью выражения мнения о ее достоверности

• Налоговый аудит - аудиторская проверка правильности начисления и уплаты налогов.

• Ценовой аудит - проверка обоснованности установления цен

• Аудит на соответствии требованиям - это анализ финансовой или хозяйственной деятельности экономического субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам, законам. Проводится одновременно с аудитом финансовой отчетности или как специальный аудит.

• Управленческий аудит - проверка и совершенствование организации и управления предприятием, оценка эффективности производства, рациональности использования ресурсов

• Аудит хозяйственной деятельности - систематический анализ хозяйственной деятельности экономического субъекта с целью выявления возможности ее улучшения

• Специальный аудит (Экологический, маркетинговый) - проверка конкретных аспектов деятельности экономического субъекта с целью подтверждения ее законности и эффективности.

5. По времени проведения:

• Первоначальный - проводится впервые

• Согласованный - повторяющийся

• Оперативный - кратковременная проверка бухгалтерского учета, отчетности и финансовой деятельности.

**73. Регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации. Система нормативно-правового регулирования. Кодекс этики аудиторов**

Основным нормативным актом, регулирующим аудит в России, является Федеральный закон от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». В нем дано понятие аудита, аудиторских услуг, определены права, обязанности, ответственность аудируемых лиц, аудиторской организации; раскрыты требования по аттестации, лицензированию; определены органы, на которые возложены контрольные функции за соблюдением требований законодательства в области аудита.

Контроль за соблюдением норм законодательства, стандартов аудита и профессиональной этики может осуществляться как уполномоченным государственным органом, так и профессиональными аудиторскими объединениями

К органам, осуществляющим контроль за аудиторской деятельностью в России, относятся:

* уполномоченный федеральный [орган исполнительной власти](http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/organy-ispolnitelnoy-vlasti.html), определенный Правительством РФ;
* аккредитованные профессиональные аудиторские объединения.

В соответствии со ст. 18 Федерального закона от 07.08.2001 № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» на**уполномоченный федеральный орган исполнительной власти** в лице [Министерства финансов](http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/ministerstvo-finansov.html) России возложены следующие функции:

* издание нормативных актов в пределах своей компетенции;
* организация разработки и представления на утверждение Правительству РФ правил (стандартов) аудиторской деятельности;
* организация системы аттестации, обучения, повышения квалификации, лицензирования;
* организация системы надзора за соблюдением лицензионных требований;
* осуществление контроля за соблюдением федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
* определение объема и порядка предоставления отчетности об аудиторской деятельности, финансовой отчетности;
* ведение реестра аудиторов, аудиторских фирм;
* осуществление аккредитации профессиональных аудиторских объединений.

Согласно ст. 19 Федерального закона от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти определен Совет по аудиторской деятельности. Он создается для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности и выполняет следующие функции:

* принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений Минфина России;
* разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение в Минфин России;
* рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение в Минфин России.

Кодекс этики является источником этических норм для людей любых профессий. Общественное доверие к качеству оказываемых услуг возрастает тогда, когда существуют высокие стандарты поведения к профессиональной деятельности. Поэтому во всех странах, где осуществляется аудиторская деятельность существует Кодекс этических профессиональных норм.

Кодекс этики содержит общие этические принципы и цели к которым должен стремиться каждый аудитор, а также включает набор специфических обязательных правил, устанавливающих минимальный уровень поведения, которого должен придерживаться профессионал, чтобы избежать дисциплинарных взысканий.

Структура кодекса профессиональной этики аудиторов подразделяется на четыре категории: концепции профессиональной этики; правила поведения; разъяснения правил поведения; этические нормы.

Концепции профессиональной этики отражают основные догматы профессионального поведения. Это идеальные стандарты этического поведения, содержащие анализ основных этических принципов, которые должен соблюдать дипломированный аудитор:

· независимость, честность и объективность;

· компетентность; и высокий технический уровень;

· обязательства перед клиентами;

· обязательства перед коллегами;

· другие обязательства.

Правила поведения устанавливают минимальный уровень приемлемого поведения. Это конкретные правила, которые должен выполнять каждый практикующий дипломированный бухгалтер для обеспечения минимально необходимого уровня оказываемых услуг. Отдельные правила могут быть обязательными для исполнения.

Разъяснения правил поведения принимаются в случае необходимости разъяснения практикующим аудиторам правил поведения в конкретных ситуациях и не носят обязательного характера. Однако в конфликтных ситуациях дипломированный бухгалтер должен объяснить допущенные отступления от правил.

Этические нормы представляют собой опубликованные ответы на вопросы о правилах поведения, поступившие от аудиторов и заинтересованных. Они так же как и разъяснения правил поведения, не обязательны, но практикующий аудитор должен объяснить отход от этих правил

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных норм поведения должно быть гарантировано высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

Этические нормы различных профессиональных организаций отличаются друг от друга по своей структуре и содержанию, но неизменными остаются основополагающие принципы:

* независимости;
* объективности;
* внимательности;
* конфиденциальности
* профессиональной компетентности;

Независимость предполагает свободу аудитора от контроля и посторонних влияний. Он не должен подчиняться каким-либо властным структурам и у него не должно быть никаких личных интересов.

Объективность– это образ мышления, принимающий во внимание только факты, имеющие отношение к данному делу. Объективность предполагает интеллектуальную честность.

В соответствии с принципом внимательности аудиторы при выполнении профессиональных услуг должны серьезно и внимательно относиться к своим обязанностям, соблюдать утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планировать свою работу и контролировать работу подчиненных специалистов.

В соответствии с принципом профессиональной компетенции достаточный профессиональный уровень оказываемых аудиторских услуг обеспечивается необходимой компетентностью аудитора, т.е. объемом знаний и навыков, достаточных для добросовестного и профессионального выполнения принятого аудитором обязательства. Профессиональная компетентность аудитора основывается на общем и специальном высшем образовании, сдаче квалификационного экзамена, а также на опыте непрерывной практической работы по оказанию профессиональных аудиторских услуг.

Одним из важней принципов аудиторской деятельности является принцип конфиденциальности. Аудитор не имеет право использовать конфиденциальную информацию для собственной выгоды или для выгоды третьих сторон, а также в ущерб интересам клиента.

Можно выделить и другие принципы аудита как: научность, оперативность, конкретность, подотчетность, суждение, ценность и т.д.

Этические нормы призваны поднимать престиж аудиторской профессии. По мере роста самосознания аудиторов независимо от существующих правил каждый специалист должен определить для себя содержание понятия «профессиональное поведение».

**74. Международные стандарты аудита и национальные стандарты аудиторской деятельности. Федеральные стандарты аудиторской деятельности: состав и порядок разработки.**

Стандарт – официальный государственный или нормативный технический документ отрасли, предприятия, формы, устанавливающий необходимые качественные характеристики, требования, которым должен удовлетворять данный вид продукции товара.

Стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты определяют единые базовые правила осуществления аудиторских проверок, единые требования к качеству и надежности аудита. Использование аудиторских стандартов обеспечивает определенный уровень гарантий достоверности результатов аудиторской проверки.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

* обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
* содействуют пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
* создают общественный имидж профессии;
* устраняют контроль со стороны государства;
* помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
* обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Российские стандарты аудиторской деятельности разработаны на базе международных стандартов аудита (МСА), которые выпускает Международная федерация бухгалтеров.

Система стандартов в обобщенном виде включает в себя международные стандарты; национальные стандарты; внутрифирменные стандарты. В конечном счете цель системы стандартов достигается формированием и применением пакета внутрифирменных стандартов, которые детализируют и регламентируют единые требования к выполнению аудиторских проверок и оформлению аудиторских заключений.

Значение системы стандартов состоит в том, что она:

* обеспечивает высокое качество аудиторской проверки;
* содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
* помогает пользователям понять процесс аудиторской проверки;
* обеспечивает связь отдельных элементов аудиторского процесса;
* создает общественный имидж профессии.

### Международные аудиторские стандарты

В основе Российских стандартов аудита лежат международные стандарты (МСА). Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимается несколько организаций, в т.ч. Международная федерация бухгалтеров (IFAC), созданная в 1977 г. В рамках IFAC аудиторскими стандартами занимается Международный комитет по аудиторской практике (IAPC).

Международные стандарты проведения аудита (IAG), которые издает Комитет, преследуют двойную цель:

1) способствовать развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;

2) унифицировать, по мере возможности, подход к аудиту в международном масштабе.

Система международных стандартов аудита насчитывает более 45 стандартов, сгруппированных в несколько разделов. Международные стандарты аудита базируются на следующих основополагающих принципах:

* аудит может проводиться только лицом, имеющим аттестат аудитора, т. е. профессионалом с достаточным опытом работы, успешно сдавшим квалификационные экзамены;
* аудитор должен быть независим от клиента;
* аудитор должен соблюдать в своей деятельности Кодекс профессиональной этики;
* аудитор должен высказывать в аудиторском заключении мнение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента.

Международные стандарты [аудиторской деятельности](http://www.catback.ru/articles/theory/audit/osnovy.htm) состоят из пяти взаимосвязанных последовательных частей:

1. Основные постулаты – это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие собой общую основу стандартов аудиторской деятельности.

2. Общие стандарты – это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнять задачи.

3. Рабочие стандарты – правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных сведений и соответствующие изучения и оценка системы внутреннего контроля).

4. Стандарты отчетности и аудиторского заключения. В заключении должно быть указано, соответствует ли финансовая отчетность требованиям бухгалтерского учета.

5. Специфические стандарты (аудит международных коммерческих банков; особенности аудита малых предприятий; аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживающих организаций; учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности.

Международные стандарты не превалируют над национальными стандартами. В разных странах по–разному применяют международные стандарты. Это связано с тем, что стандарты по возможности их практического применения делятся на несколько групп:

* первая группа стандартов – это такие, которые в той или иной стране могут быть приняты сразу, целиком и полностью;
* вторая группа – это стандарты, которые могут быть одобрены и приняты с незначительными изменениями;
* к третьей группе относятся стандарты, нуждающиеся не только в уточнениях, но и в создании соответствующих экономических, политических и других условий для их ведения;
* четвертая группа стандартов – это стандарты, использование которых в данной стране ограничено историческими тенденциями развития и национальной психологией.

Международная практика показывает, что для ведения цивилизованного аудита требуются две принципиально различные группы регулирующих документов:

* первая группа – законодательные акты государства;
* вторая группа – аудиторские стандарты и другие регуляторы, т.е. основополагающие принципы и приемы, а также этические нормы, которым должен следовать аудитор в своей профессиональной деятельности.

### Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности», стандарты аудиторской деятельности – единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Стандарты аудиторской деятельности подразделяются на:

* федеральные стандарты аудиторской деятельности;
* внутренние стандарты аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
* внутрифирменные стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер и утверждаются Правительством РФ.

Стандарты аудиторской деятельности – это нормативные правовые документы, регламентирующие единые требования к порядку осуществления, оформления и оценки качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации. Таким образом, стандарты – это определенные требования к самому аудиту, процессу аудита и аудиторскому заключению.

Постановлениями правительства РФ №696 от 23.09.2002 г. и №405 от 04.07.2003 г. утверждены шесть стандартов и пять Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Действующие федеральные стандарты аудиторской деятельности:

1. Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2. Документирование в аудите.

3. [Планирование аудита](http://www.catback.ru/articles/theory/audit/planirovanie.htm).

4. Существенность в аудите.

5. Аудиторские доказательства.

6. [Аудиторское заключение](http://www.catback.ru/articles/theory/audit/zakluch.htm) по финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Внутренний контроль качества работы в аудите.

8. Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом.

9. Аффилированные лица.

10. События после отчетной даты.

11. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

Новые стандарты носят не рекомендательный, а обязательный характер.

Система правил (стандартов) аудиторской деятельности состоит их четырех взаимозависимых последовательных блоков:

1. Общие стандарты.

2. Рабочие стандарты.

3. Стандарты отчетности.

4. Прочие стандарты.

Общие стандарты аудита являются основополагающими в определении цели, образовательного стандарта, единых принципов ведения аудита в России:

* письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита;
* порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг;
* права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов;
* образование аудитора и др.

Рабочие стандарты аудита устанавливают общие правила осуществления проверок и условия работы аудиторов:

* планирование аудита;
* аудиторская выборка;
* аудиторские доказательства;
* документирование аудита;
* письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;
* первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и др.

Стандарты отчетности определяют единые требования к составлению и оформлению документов по результатам проверок с целью доступности информации пользователям:

* порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности;
* дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности;
* заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям и др.

Прочие стандарты необходимы для проведения аудита, особенности которого в отдельных сферах деятельности отличны:

* особенности аудита малых экономических субъектов;
* аудит в условиях компьютерной обработки данных;
* характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним и другое.

**75. Требования и порядок разработки внутрифирменных стандартов аудиторской деятельности, их назначение**

Под внутрифирменными стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Необходимость и порядок разработки внутрифирменных стандартов определен ФЗ «Об аудиторской деятельности» и ПСАД «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций».

Согласно данным нормативных документов, аудиторская организация должна сформировать пакет внутренних стандартов, отражающий ее собственный подход к проводимым проверкам и составляемым заключениям, исходя из общеустановленных принципов организации и проведения аудита.

При разработке внутренних стандартов аудиторские организации обязаны руководствоваться действующими законодательными и иными нормативными и правовыми актами Российской Федерации, регулирующими аудиторскую деятельность, а также учитывать рекомендации профессиональных аудиторских объединений.

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам и международным стандартам. В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых – разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание – закрытая информация. Внутрифирменные стандарты – это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутренние стандарты аудиторских организаций разрабатываются с учетом их актуальности и приоритетности и должны удовлетворять требованиям:

* целесообразности – иметь практическую пользу;
* преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен опираться на ранее принятые, обеспечивать согласованность и взаимосвязь с остальными стандартами;
* логической стройности – обеспечивать четкость формулировок, целостность и ясность изложения;
* полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы данного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
* единства терминологической базы – содержать одинаковую трактовку терминов во всех стандартах и документах.

Требования внутренних стандартов аудиторских организаций должны регулировать осуществление аудиторской деятельности в соответствии с основными принципами аудита и общепринятыми этическими нормами.

Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определить четкий порядок своих действий по выполнению требований правил (стандартов) и по повышению качества аудиторских проверок.

Для выполнения контрольных функций в ходе практического осуществления аудита аудиторской организацией может быть создана служба контроля качества проведения аудита.

Организация имеет право заключать со своими сотрудниками соглашение, обязывающее сотрудников не разглашать содержание внутренних стандартов и не использовать их вне деятельности данной аудиторской организации.

Значение внутрифирменных стандартов заключается в том, что оно позволяет аудиторским организациям:

* полнее соблюдать требования правил (стандартов) аудиторской деятельности;
* сделать технологию и организацию проведения аудита более рациональной, уменьшить трудоемкость аудиторских работ по проверкам отдельных участков (с помощью рабочих таблиц и вопросников, других документов технического характера), обеспечить дополнительный контроль за работой ассистентов аудитора;
* содействовать внедрению в аудиторскую практику научных достижений и новых технологий, укрепить общественный престиж профессии;
* обеспечить высокое качество аудиторской работы и способствовать снижению аудиторского риска;
* детализировать профессиональное поведение аудитора в соответствии с этическими нормами аудита.

Внутренние стандарты формулируют единые базовые требования к порядку проведения аудита, к качеству и надежности аудита и создают при их соблюдении дополнительный уровень гарантии результатов аудиторской проверки. Наличие системы внутрифирменных стандартов и ее методологического сопровождения является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации.

**76. Письмо-обязательство: назначение и порядок составления. Содержание договора оказания аудиторских услуг. Права и обязанности аудиторской организации и аудируемых лиц.**

Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказан ии ау дита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведен ие ау дита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-обязательство в соответствии с Гражданским кодексом Российской федерации является офертой. Экономический субъект должен письменно подтвердить I согласие на услов ия ау дита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия, соглашения о проведен ии ау диторской проверки.

Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долго-срочном договоре, то письмо-обязательство может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное эко-номическому    субъекту,   документально   подтверждает   согласие   на проведение    аудита   или    принятие    предложения,    назначении   ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание письма-обязательства

Форма и содержание письма-обязательства аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями экономического субъекта об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-обязательство должно содержать обязательные указания:

а) по условиям аудиторской проверки;

б) по обязательствам аудиторской организации;

в) по обязательствам экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания по условиям аудиторской проверки:

а) об объекте и цепи аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

б)     должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

в)    о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

г) о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные оказания по обязательствам аудиторской организаций:

а)   о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

п»ї

б)   об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

в)     обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

г) о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характёром применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания по обязательствам экономического субъекта:

а )      об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность предоставленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

б) o б обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

в)     о направлении экономическим субъектом по указан ию ау диторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении ) ими соответствующей задолженности;

г)   о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с елью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с желаниями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-обязательства:

а)    общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах;

б)   примерный календарный план проведен ия ау дита и состав направляемой группы аудиторов;

в)    общую характеристику применяемых методов проведения проверки;

г) условия оплаты аудита;

д )     предложение об использовании услуг других аудиторов (резидентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах деятельность проверяемой организации, котор ые ау диторская организация и экономический объект сочтут необходимыми;

и т. д.

В тексте договора раскрываются такие основные аспекты и существенные условия как:

1. Предмет договора на оказание аудиторских услуг;

2. Права и обязанности сторон;

3. Ответственность сторон и условия расторжения договора;

4. Условия оказания аудиторских услуг;

5. Стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг.

Наряду с этим текст договора может содержать другие важные сторон обстоятельства.

1. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имеют право:

а) самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов РФ, а также конкретных условий договора с аудируемым лицом;

б) проверять у аудируемого лица в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать устные и письменные разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;

в) получать по письменному запросу аудируемых лиц необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц;

г) привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке индивидуальных аудиторов, аудиторские организации, а также иных специалистов, за исключением лиц, указанных в статье"Независимость аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов" проекта данного федерального закона;

д) отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредоставления проверяемым аудируемым лицом всей необходимой информации.

2. При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

а) неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства РФ;

б) немедленно сообщать лицу, с которым заключен договор, о проведении аудиторской проверки: о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки данного лица вследствие обстоятельств, предусмотренных настоящим федеральным законом и исключающих возможность проведения аудита; о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора;

в) квалифицированно проводить аудиторские проверки, а также оказывать сопутствующие аудиту услуги;

г) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) аудируемого лица, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РФ;

д) предоставлять аудируемому лицу по запросу информацию о требованиях нормативных актов и общероссийских правил (стандартов) аудиторской деятельности относительно проведения аудиторской проверки.

В правах и обязанностях аудируемых лиц при проведении аудиторской проверки определить, что:

1. При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо имеет право:

а) получать от индивидуального аудитора (аудиторской организации) полную информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудиторской проверки;

б) после ознакомления с заключением индивидуального аудитора (аудиторской организации) получать информацию о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы индивидуального аудитора (аудиторской организации).

2. При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо обязано:

а) создавать индивидуальному аудитору (аудиторской организации) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, а также давать по запросу индивидуального аудитора (аудиторской организации) разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;

б) оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) оказывать содействие аудиторским организациям в своевременном и полном проведении аудиторской проверки;

г) предоставлять по устному или письменному запросу аудиторских организаций разъяснения и подтверждения, в том числе письменные;

д) аудируемое лицо, подлежащее обязательному аудиту, не вправе уклоняться либо препятствовать его проведению и обязано заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством РФ.

3. Запрещается предпринимать любые действия в отношении аудиторской организации или индивидуального аудитора с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки.

**77. Планирование аудита: цели, задачи, этапы. Общий план и программа аудита**

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма–обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Планирование аудита – самостоятельный и обязательный этап аудита, заключающийся в определении стратегии и тактики аудита, объема аудиторской проверки, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Аудитор должен тщательно планировать свою деятельность по трем основным причинам:

* это дает аудитору возможность получить достаточное количество свидетельств о положении дел клиента;
* поможет удержать в разумных пределах затраты на аудит;
* позволит избежать недоразумений с клиентом.

Задачами планирования аудита являются:

* установление этапов и сроков работы с клиентом;
* определение затрат;
* рациональное использование рабочего времени специалиста;
* подготовка адекватной рабочей группы специалистов для работы с клиентом;
* определение разделов аудита, имеющих наибольшее значение для формирования аудиторского мнения;
* распределение между специалистами разделов аудита, обязанностей и ответственности;
* создание условий для осуществления последовательного контроля за аудитом;
* обеспечение взаимодействий с бухгалтерией аудиторской фирмы по вопросам финансового планирования.

Планирование аудита должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами: комплексности планирования; непрерывности планирования; оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования – от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита. Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией. Настоящее федеральное правило аудиторской деятельности, разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает, что и аудиторская организация, и аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Необходимость планирования аудитором своей работы объясняется тем, что:

* оно способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно;
* планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу;
* планирование позволяет организовать внутренний контроль за качеством выполнения аудиторских работ. При планировании аудита следует выделить следующие основные этапы:
* предварительное планирование аудита;
* подготовка и составление общего плана аудита;
* подготовка и составление программы аудита.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

К этапу предварительного планирования аудита арендных отношений можно отнести:

• сбор информации о специфике и условиях бизнеса экономического субъекта (в том числе о его аффилированных лицах);

• анализ финансового состояния экономического субъекта и предварительное определение применимости допущения о непрерывности его деятельности;

• знакомство с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

• предварительную оценку аудиторского риска;

• предварительную оценку трудозатрат на проведение аудита и формирование аудиторской группы;

• определение задач и общей стратегии проверки.

Цель предварительного планирования - оценка возможности проведения аудита и принятие решения о предполагаемых масштабах и продолжительности проверки. Условно этот этап можно разделить на две стадии: до принятия решения о проведении аудита и подписания договора с клиентом и после подписания договора.

По итогам данного этапа может быть принято решение о невозможности проведения аудита, если определенный на стадии предварительного планирования объем проверки не соответствует возможностям аудиторской фирмы либо руководство организации не предоставляет необходимые для проверки документы.

На этапе предварительного планирования аудитору необходимо проводить аналитические процедуры с элементами анализа финансового состояния экономического субъекта, направленные на определение объема предстоящей проверки и выявление областей учета, требующих повышенного внимания аудитора. Кроме того, с помощью аналитических процедур аудитор определяет вероятность банкротства организации и применимость допущения о непрерывности деятельности.

В процессе предварительного планирования наибольшее распространение получили следующие процедуры финансового анализа:

• проверка показателей бухгалтерской отчетности на наличие арифметических ошибок;

• вертикальный анализ бухгалтерской отчетности, который состоит в определении доли укрупненных статей в общем итоге (валюте баланса) и в итоге соответствующего раздела баланса;

• горизонтальный анализ бухгалтерской отчетности, который заключается в расчете абсолютных и относительных отклонений значений статей отчетности для оценки отклонений показателей в динамике и определения существенности этих отклонений;

• расчет основных финансовых коэффициентов и оценка их в динамике;

• сравнение показателей отчетности экономического субъекта с данными по соответствующей отрасли;

• сопоставление данных отчетности с прогнозными (плановыми) показателями.

На стадии предварительного планирования весьма важно оценить системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как их состояние считается одним из главных факторов, влияющих на возможность проведения аудита и объем трудозатрат.

Далее, аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план должен служить руководством в осуществлении программы удита.

При разработке общего плана [аудита предприятия](http://www.catback.ru/articles/theory/audit/predpriyatie.htm) аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе: • общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица; • особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита; • общий уровень компетентности руководства; б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

• учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

• влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

• планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

• ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

• установление уровней существенности для аудита;

• возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или недобросовестных действий;

• выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

• относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

• влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

• существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

• привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

• привлечение экспертов;

• количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

• количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

• возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

• обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;

• особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

• срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

• форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

На базе общего плана аудита в аудиторских фирмах разрабатывают программу аудита, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть документально оформлены в установленном порядке.

**78. Существенность в аудите. Определение уровня существенности. Взаимосвязь уровня существенности с аудиторским риском.**

**Существенность в аудите** — ϶ᴛᴏ вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующих решений ее пользователями. **Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях**, а также составляющих капитала **считается существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на базе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор не может выразить мнение о степени достоверности финансовой отчетности с абсолютной уверенностью, так как имеются присущие аудиту ограничения, влияющие на возможность обнаружения существенных искажений в силу объективных, субъективных и прочих причин.

К **объективным причинам** ᴏᴛʜᴏϲᴙтся:

* использование аудитором систем тестирования;
* наличие ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
* существование ограничений в части аудиторских доказательств, кᴏᴛᴏᴩые носят скорее убедительный, чем исчерпывающий характер.

При аудите отчетности проверяются не все операции, нашедшие отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

Согласно аудиторским стандартам проверка проводится выборочно, с использованием тестирования средств контроля в отношении эффективности организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также путем тестирования сальдо счетов, групп однотипных операций. Вторая причина связана с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Аудитор выражает мнение с разумной уверенностью, так как идеальных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не существует (см. тему 5)[.](http://xn--80aatn3b3a4e.xn--p1ai/) Стоит сказать, для сбора доказательств аудитор использует информацию, содержащуюся в первичных учетных документах, учетных регистрах, финансовой отчетности.

Стоит заметить, что он может убедиться, что финансово-хозяйственная операция, зафиксированная в первичном учетном документе, оформлена в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с требованиями законодательства Российской Федерации и отражена в учетных регистрах в ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с учетной политикой, действующими нормативными актами. При этом аудитор не может гарантировать, что рассматриваемая операция действительно имела место в то время, в том объеме, кᴏᴛᴏᴩые указаны в первичном учетном документе, так как он не присутствовал при ее совершении. Следовательно, аудиторские доказательства не носят исчерпывающего характера.

**Субъективные причины** определяются собственным суждением аудитора о системе сбора документов и сделанными на их основе выводами. В ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с Федеральным законом от 07.08.2001 № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудитор имеет право самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки. Принимая в качестве источника аудиторские стандарты и полагаясь на ϲʙᴏе профессиональное суждение, аудитор организует сбор аудиторских доказательств, кᴏᴛᴏᴩые, по его мнению, будут более надлежащими и достоверными, и на их основе формирует вывод о степени достоверности финансовой отчетности.

**Прочие причины** ограничения аудита возникают из-за проведения аудируемым лицом финансово--хозяйственных операций и наличия факторов, увеличивающих риск существенного искажения сверх ожидаемого уровня при обычных условиях.

В ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с Федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» определено, что информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах, хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на базе финансовой отчетности.

#### Оценка существенности информации

В аудите **различают качественную и количественную оценку существенности информации**.

При **качественной оценке** аудитор должен использовать ϲʙᴏе профессиональное суждение, для того ɥᴛᴏбы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе аудита искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации [84]. Исходя из всего выше сказанного, мы приходим к выводу, что аудитору крайне важно выявить существенность из контекста поставленного вопроса. К примеру, статью доходов можно рассмотреть для оценки существенности с качественной стороны относительно общего обзора финансовой отчетности; целого, от кᴏᴛᴏᴩого она составляет часть; других статей; ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙующей суммы за предыдущие годы [84]. Д.К. Робертсон выделяет следующие факторы при оценке существенности: абсолютная величина ошибки, относительная величина ошибки, содержание статьи отчетности, конкретные условия, неопределенность, кумулятивный эффект.

В ϲᴏᴏᴛʙᴇᴛϲᴛʙии с Федеральным правилом (стандартом) № 4 «Существенность в аудите» примерами качественных искажений будут недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием; отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица [21].

В случае **количественной оценки** аудитору крайне важно определить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т.е. уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с кᴏᴛᴏᴩой квалифицированный пользователь ϶ᴛᴏй отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Учитывая зависимость от аспекта финансовой отчетности аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудитор должен принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. При этом методика расчета уровня существенности в Федеральном правиле (стандарте) № 4 отсутствует. Аудиторским организациям крайне важно разработать ϲʙᴏй подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений. За основу можно взять методику расчета уровня существенности, предлагаемую в ПСАД «Существенность и аудиторский риск», одобренном Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ

**79. Виды и оценка рисков в аудите.**

С аудитом финансовой отчетности связаны непосредственно следующие виды риска: предпринимательский и риск аудитора.

Предпринимательский риск для бизнеса состоит в том, что аудитор или аудиторская фирма могут потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительно. Этот вид риска зависит от следующих факторов: конкурентоспособности аудиторской фирмы, от финансового положения клиента, от компетентности администрации и учетного персонала клиента.

Сущность риска аудитора состоит в том, что аудитор может допустить некоторые погрешности в своей работе и при подведении общих итогов сделать неверные выводы.

Различают 2 основных метода оценки аудиторского риска: 1.

Интуитивный. 2.

Расчетный.

Интуитивный метод заключается в том, что аудиторы исходя из собственного опыта и знания деятельности клиента определяют риск на основании отчетности или по данным устного опроса, тестирования администрации и используют эту оценку в планировании аудита. Такой метод используется по отношению лишь к небольшим организациям, поэтому не получил широкого применения в мировой практике.

Расчетный метод предполагает оценку аудиторского риска путем составления и решения факторных моделей относительных величин.

Аудиторский риск состоит из 3 компонентов: 1.

внутрихозяйственный риск (ВХР) 2.

риск средств контроля (РК) 3.

риск не обнаружения (РН)

Произведение трех данных компонентов определяет величину приемлемого аудиторского риска:

ПАР = ВХР\*РК\*РН,

где ПАР - приемлемый аудиторский риск, выражающий меру готовности аудитора признать приемлемой вероятность содержания в финансовой отчетности материальных (существенных) ошибок после завершения аудита и выдачи клиенту стандартного аудиторского заключения без оговорок.

Это субъективно установленный уровень риска. Если аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента высока и в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, то необходимо снизить уровень ПАР.

ВХР - это установленный аудитором уровень риска, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам. Оценивая ВХР, аудитор должен учитывать следующие основные факторы: характер бизнеса клиента; честность администрации; профессионализм учетного персонала. Некоторые факторы, например честность администрации, оказывают сильное влияние на отклонение от норм, поэтому большинство аудиторов, даже при самых благоприятных обстоятельствах устанавливают уровень ВХР значительно выше 50 %.

РК - представляет собой оценку аудиторами эффектив- 0. И. Хамзина, Е.А. Лёшина АУДИТ- Часть 1

ности системы внутрихозяйственного контроля клиента в отношении ее способности предотвращать и обнаруживать ошибки. Если система внутреннего контроля абсолютно не эффективна, то РК составляет 100 %. РК обратно пропорционален риску не- обнаружения (РН).

РН - это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности. Риск необнаружения определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. Если планируется низкий уровень риска, необходимо получить большее количество свидетельств. Когда аудитор готов взять на себя больший риск, свидетельств требуется меньше.

Например, аудитор полагает, что ВХР составит 80 %, РК -

50 %, РН - 10 %. Соответственно ПАР составит: ПАР= 0,8 \* 0,5 \*

0,1 = 0,04 %, т.

е. 4 %

Большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5 %. Если ключевым фактором становится риск необнаружения, так как он определяет необходимое количество свидетельств, то применяют следующую формулу:

РН = ПАР / (ВХР \* РК)

Предположим, что аудитор установил для себя максимальный уровень ПАР - 5 %. Если подставить данное значение в формулу, получим: 0,05 / (0,8 \* 0,5) = 0,125, т.е. 12,5 %. Планируемый риск необнаружения возрос по сравнению с 10 %.

В случае если требуется снизить уровень риска необнаружения, аудитор обязан: 1.

Увеличить количество процедур или суммировать их. 2.

Увеличить затраты времени на проверку. 3.

Повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения до приемлемого уровня, то это может служить основанием для подготовки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудитор должен приять во внимание то, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость. Поэтому, если аудитор принимает решение об использовании более низких значений уровня существенности, он обязан

**80. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.**

Целью аудиторской проверки является вывод аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности. Данный вывод аудитор может сделать на основании проверки бухгалтерского учета и внутреннего контроля на проверяемом предприятии. Порядок проверки внутреннего контроля и бухгалтерского учета регламентируется аудиторским стандартом «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

  В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом предприятии. А также изучить и оценить его средства контроля. На основании полученной информации строиться аудиторская проверка, а именно аудиторские процедуры.

  При проведении аудита внутреннего контроля, аудитор должен удостовериться в том, что масштаб и особенности системы внутреннего контроля соответствуют размерам предприятия и особенностям его деятельности.

  Аудитор в ходе бухгалтерского учета должен убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого предприятия.

  Если аудитор убеждается, что он может опереться на средства контроля предприятия, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и более выборочно.

  При оценке эффективности и надежности внутреннего контроля на предприятии, аудитор использует не менее трех градаций: высокая, средняя и низкая. При необходимости аудиторская фирма может установить большее количество оценок.

  Проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на проверяемом предприятии обязательно должны фиксироваться в рабочей документации аудитора. В стандарте рекомендуется применять типовые формы документации: разработанные тестовые процедуры, перечни вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии, специальные бланки и проверочные листы, блок-схемы и графики, перечни замечаний, протоколы или акты.

  Аудиторские фирмы самостоятельно разрабатывают методики и порядок проверки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на предприятии, а также планируют аудиторские процедуры в зависимости от результатов изучения и оценки систем.

  Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению следует отражать в письменной информации (отчете) аудитора руководству проверяемого предприятия.

**81. Аудиторские доказательства: понятие, виды, источники. Предпосылки подготовки финансово (бухгалтерской) отчетности. Процедуры получения аудиторских доказательств. Аналитические процедуры.**

Аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности бух. отчетности и аудит-го заключения. Поэтому его мнение должно основываться на собранных в ходе аудита необходимых и достаточных аудиторских доказательств. Аудит-ое док-ва – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешни­ми и смешанными.

Внутренние — включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта (в устном и письменном виде), вне­шние — информацию, полученную от третьих лиц (в письмен­ном виде обычно по письменному запросу аудиторской органи­зации).Смешанные аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в пись­менном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабо­чих документах в форме записей об изучении и оценке постанов­ки БУ и организации внутреннего контроля, а также таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изло­жение результатов аудиторских процедур. Они используются при составлении аудиторского заключения. С точки зрения аудитора наиболее достоверными является доказательства поступившие от третьей стороны в письменном виде или полученные самим аудитором.

Источниками получения аудиторских доказательств: первичные док-ты; Регистры БУ; Результаты анализа фин. хоз. деятельности; Результаты инвентаризации; Бух. отчетность; Договоры и соглашения; Материалы арбитражных и судебных дел; Материалы налоговых и аудит-их проверок; Устные и письменные разъяснения физ.лиц, тесты работников и др.

Методы получения ауд-их доказательств выбираются  аудитором в зависимости от профиля деятельности, рискованности бизнеса, финансового положения. К основным методам ауд-их доказательств относятся: 1.Инспектирование (проверка записей документов, мат.ценностей, относительно их существования). 2.Сканирование (сопоставление различных экземпляров одного и того же док-та.). 3.Инвентаризация. 4.Оценка активов (проводится независимым оценщиком и определяется реальная стоимость имущества находящегося на балансе). 5.Наблюдение (отслеживание процессов или видов работ выполненных сотрудниками). 6.Запрос, опрос. 7.Подтверждение (представляет собой ответ на запрос об информации содержащейся в бух. записях с целью получения доказательств) 8.Пересчет. 9.Аналитические процедуры (анализ и оценка полученной информации) 10.Составление альтернативного баланса. 11.Нормативная и встречная проверка (выявление составления между взаимовыгодных операций).

Правильная и рациональная организация процесса аудита, выбора необходимых и достаточных аудиторских процедур основана на четком понимании критериев бухгалтерской отчетности.

Как неоднократно отмечалось, согласно действующим законодательным и нормативным актам основная цель аудита бухгалтерской отчетности — выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» под достоверностью финансовой (бухгалтерской) отчетности понимается степень точности содержащихся в ней данных, которая позволяет пользователю этой отчетности на их основании делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В соответствии с п. 6 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. При этом важно не только «формальное» соблюдение правил, но и подготовка бухгалтерской отчетности таким образом, чтобы она давала достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации и его изменении, финансовых результатах ее деятельности.

Подготовка достоверной бухгалтерской отчетности — это задача руководства аудируемого лица. Наличие аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности не перекладывает ответственности за ее подготовку и ее достоверность на аудитора. Вместе с тем на аудитора возлагается ответственность за формирование объективного мнения о степени достоверности представленной аудируемым лицом отчетности и составления соответствующего заключения, которое должно служить ориентиром для пользователей бухгалтерской отчетности при определении степени объективности представленных в отчетности данных и предупреждать о существующих или вероятных отклонениях в этой отчетности.

Поэтому мнение аудитора о достоверности, или недостоверности, или недостаточной степени достоверности бухгалтерской отчетности должно основываться на собранных в ходе аудита необходимых и достаточных доказательствах. При этом сбор и анализ аудиторских доказательств должны осуществляться на систематизированной основе, обосновывая уверенность аудитора в определенном выводе относительно достоверности проверяемой бухгалтерской отчетности. Такой подход реализуется путем применения так называемых предпосылок подготовок финансовой (бухгалтерской) отчетности\*, которые представляют собой более «конкретные», «детализированные» подцели аудита.

На основе полученных в ходе исследований доказательств аудитор должен сформировать мнение о соответствии проверяемой финансовой (бухгалтерской) отчетности следующим семи предпосылкам, принятым как в отечественной, так и в международной практике:

* существование;
* права и обязанности;
* возникновение;
* полнота;
* стоимостная оценка;
* точное измерение;
* представление и раскрытие.

Рассмотрим подробнее содержание этих предпосылок.

Существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Подтверждение этой предпосылки достигается путем проверки достоверности сальдо по счетам (например, инвентаризация основных средств, материалов, дебиторской и кредиторской задолженности).

Права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Соблюдение указанной предпосылки обеспечивает отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности активов, принадлежащих организации на законных основаниях, и пассивов, характеризующих действительный капитал и обязательства организации.

Иногда для подтверждения предпосылки права и обязанностей может потребоваться привлечение юристов, экспертов; иногда достаточно проверки формального соблюдения всех обязательных реквизитов первичных учетных документов.

Возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода.

Полнота — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета. Таким образом, предпосылка полноты определяет, что в финансовой (бухгалтерской) отчетности отсутствуют неучтенные активы, обязательства, операции или события хозяйственной деятельности, а также нераскрытые статьи.

Фактически речь идет о подтверждении соблюдения организацией при подготовке бухгалтерской отчетности применяемых к учетной политике требований полноты и непротиворечивости.

В соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» учетная политика должна обеспечить полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты) и тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости).

Подтверждая соблюдение требования полноты, аудитор убеждается в том, что в бухгалтерском учете отражены все факты хозяйственной деятельности. Соблюдение требования непротиворечивости обеспечивает полноту переноса всех данных, отраженных в аналитическом и синтетическом учете в бухгалтерскую отчетность.

Стоимостная оценка — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства.

Соблюдение предпосылки стоимостной оценки обеспечивает отражение всех элементов бухгалтерской отчетности в оценке, соответствующей требованиям нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет.

При подтверждении предпосылки стоимостной оценки аудитор должен убедиться не только в соблюдении общих правил оценки (например, соблюдения правил определения первоначальной стоимости активов в зависимости от способа их поступления в организацию), но и в объективности применяемых специфических методов оценки (например, в обоснованности рыночной стоимости при проведении переоценки основных средств или объективном применении методов начисления амортизации).

Точное измерение — точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени.

Представление и раскрытие — объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Соблюдение этой предпосылки подтверждает, что статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности раскрываются, классифицируются и характеризуются в соответствии с применяемыми основами подготовки и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Применение унифицированных форм бухгалтерской отчетности, единых правил классификации объектов бухгалтерского учета призвано обеспечить однозначность трактовки информации, отраженной в бухгалтерской отчетности. Аудитор должен убедиться в соблюдении проверяемой организацией установленных правил классификации и раскрытия отчетной информации. Например, по статье «Основные средства» должна быть отражена остаточная стоимость именно тех объектов бухгалтерского учета, которые соответствуют предпосылкам, установленным для признания основных средств. Кроме того, аудитор должен убедиться, что в бухгалтерской отчетности раскрыта любая другая существенная информация, необходимая для достоверного отражения финансового состояния организации, например информация об овердрафте или о денежных средствах, «замороженных» на счетах в фактически обанкротившихся банках.

Таким образом, в результате проверки аудитор должен собрать достаточное количество доказательств для установления соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности перечисленным предпосылкам, соблюдение которых, в свою очередь, дает представление о достоверности отчетности в целом.

При этом следует иметь в виду, что бухгалтерская отчетность является завершающей стадией учетного процесса и представляет собой систему взаимосвязанных агрегированных показателей. И хотя в отдельных случаях уже. результаты анализа и сопоставления данных, отраженных в бухгалтерской отчетности, могут служить основанием для выводов о недостоверности отчетности в целом, как правило, требуются более глубокие исследования представленной информации.

Аудитор должен как бы «углубиться» в бухгалтерскую отчетность, пройти в обратном порядке этапы ее составления и получить на каждом уровне достаточные для формирования объективного мнения аудиторские доказательства.

На первом этапе аудитор изучает общие вопросы организации учета и отчетности в организации, анализирует структуру и содержание статей бухгалтерской отчетности. Для отдельных статей отчетности следует установить степень важности различных предпосылок. Аудитору следует определить, какие статьи могут оказать существенное влияние на мнение потенциального пользователя бухгалтерской отчетности; выделить статьи, целесообразность проверки которых очевидна; установить предпосылки проверки для отобранных статей.

Уже на стадии анализа отчетности следует выделить статьи, в отношении которых можно получить подтверждения определенных предпосылок, не проводя дополнительных исследований. Например, предпосылка существования для статей «Касса», «Материалы» может быть подтверждена результатами инвентаризации.

Однако возможности получения достаточных доказательств в отношении всех установленных предпосылок на данном этапе ограничены. Это обусловлено тем, что:

* ограничена возможность применения процедур по тестированию сальдо к статьям отчетности;
* ограничена возможность получения аудиторских доказательств по полному спектру установленных предпосылок, например соблюдение предпосылки существования в отношении статьи «Валютные счета» не свидетельствует о законности проведенных по валютным счетам операций;
* многие статьи бухгалтерской отчетности (например, статьи «Основные средства», «Нематериальные активы», «Долгосрочные финансовые вложения» и др.) отражают агрегированные показатели, подтверждение которых может быть произведено только после их дезагрегирования.

Указанные причины обусловливают необходимость изучения информации, содержащейся на уровне сводных регистров бухгалтерского учета, являющихся основанием для подготовки бухгалтерской отчетности.

На втором этапе аудитор определяет структуру каждой статьи бухгалтерской отчетности и устанавливает взаимосвязь между статьями отчетности и соответствующими счетами бухгалтерского учета.

Сбор доказательств с целью подтверждения установленных предпосылок осуществляется путем тестирования не только сальдо по счетам, но и оборотов по счетам. Тестируя обороты по счетам, аудитор может получить доказательства в отношении соблюдения или несоблюдения всех установленных предпосылок, так как записи на счетах бухгалтерского учета отражают информацию о финансово-хозяйственных операциях, составляющих содержание деятельности организации.

Для практической реализации аудита информация, отраженная на счетах бухгалтерского учета, должна быть разделена на элементы — отдельные хозяйственные операции с определением тех из них, которые будут подвергаться тестированию на соответствие предпосылкам существования, прав и обязанностей, возникновения, полноты, стоимостной оценки, точности измерения, представления и раскрытия.

Отобранные элементы обозначают как сегменты аудита.

Таким образом, цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности достигается путем достижения подцелей, установленных для каждого сегмента аудита.

Разделение бухгалтерской отчетности на элементы позволяет реализовать цели аудита отчетности, в частности делает возможным распределение конкретных заданий по сбору доказательств в отношении отдельных сегментов между членами аудиторской группы, проводящей проверку.

Аудит каждой хозяйственной операции происходит с точки зрения сбора доказательств соответствия предпосьшкам отдельных счетов бухгалтерского учета без установления взаимосвязи между ними на этапе сбора доказательств. После завершения аудита каждого счета бухгалтерского учета с целью обобщения полученных результатов должны быть проанализированы их взаимосвязи.

Третий этап — формирование мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

Аудиторские доказательства получают в процессе проверки надлежащим сочетанием тестов систем контроля и процедур проверки по существу.

Тесты систем контроля - это тесты, выполняемые для получения аудиторских доказательств относительно соответствия структуры и эффективности функционирования систем учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки на существенность - это проверки, выполняемые для получения аудиторских доказательств с целью выявления существенных искажений в финансовой отчетности; такие процедуры бывают двух типов: в виде проверок операций и остатков по счетам и проведении аналитических процедур.

Аудиторские тесты классифицируются по процедуре их осуществления и различаются как ротационные, глубинные, тесты слабых мест, целеустремленные, сквозные.

Ротационные тесты - это порядок, соответственно к которого объекты выбираются аудитором по очередь, на принципах ротации.

Глубинные тесты - это выборка операций , проверяемых на всех стадиях учетного процесса.

Тесты слабых мисць предназначенные для проверки конкретного аспекта учетено-аналитический работы, где аудитор предполагает наличие ошибок. При установке ошибок базу проверки расширяют.

Направленные тесты используют с целью последующего контроля совершаемых операций.

Сквозные тесты - это форма углубленного теста, которая используется для изучения системы в целом.

При проведении тестов аудиторы не должны обращать внимание на несущественные моменты. Информация считаетсясущественной , если ее отсутствие или искажение может существенно повлиять на достоверность финансовой отчетности, на принятие решения. Аудитор должен самостоятельно решать, с какого момента ошибка, искажения, нарушения законов стали существенными для финансовой отчетности.

При получении аудиторских доказательств путем внедрения тестов систем контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и принадлежность аудиторских доказательств для обоснования оценки размера риска несоответствия внутреннего контроля. Аспектами систем учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор получает аудиторские доказательства, являются:

- структура: системы учета и внутреннего контроля разработаны таким образом , чтобы предупреждать или выявлять и исправлять существенные искажения;

- функционирования: системы существуют и эффективно функционировали в течение определенного периода.

Аудитору следует учитывать связь между затратами на получение аудиторских доказательств и полезностью полученной информации. Правда, сложности и расходы, связанные с этим, сами по себе не могут быть достаточным основанием для непроведения необходимой аудитору процедуры. За наличии серьезных сомнений относительно существенных утверждений отчетности аудитору следует попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения таких сомнений. При невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить положительный вывод с оговорками или; отрицательное заключение.

Процедуры получения аудиторских доказательств

Аудитор получает аудиторские доказательства путем применение одной или нескольких; из следующих процедур: проверки, наблюдение, опрос и подтверждение, подсчета и аналитических процедур. Срок проведения таких процедур частично зависеть от времени, в течение которого нужны аудиторские доказательства не исчерпан.

Проверка состоит из изучения бухгалтерских регистров, документов или материальных активов. Проверка бухгалтерских реестров и документов предоставляет аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера, источники получение и эффективности средств внутреннего контроля.

Проверка материальных активов обеспечивает надежные аудиторские доказательства о их наличии,; но не всегда относительно права собственности на них и правильности отражения их стоимости.

Наблюдение. Этот процесс заключается в наблюдении процесса или процедуры, выполняемой другими лицами, например наблюдения аудитора по подсчету товарно-материальных запасов работниками компании или за выполнением процедур контроля, после которых не остается признаков их проведения с точки зрения аудита.

Опросы состоит в поиске информации, которую можно получить от осведомленных лиц предприятия или за его пределами. Опросы могут варьировать от формальных письменных запросов, адресованных Третий лицам, к неформального устного опроса работников предприятия. Ответы на опрос могут дать аудитору информацию, которыми он ранее не обладал, или подтверждающие аудиторские доказательства.

Подтверждение заключается в получении аудиторами подтверждающей информации, содержащейся в бухгалтерских реестрах. Например, аудитор, как правило, ищет прямого подтверждения сумм дебиторской задолженности путем общение; с должниками предприятия.

Подсчет заключается в проверке арифметической точности первичных документов и регистров учета или в самостоятельном проведении подсчетов.

Аналитические процедуры заключаются в анализе важнейших показателей и соотношений, включая итоговое исследование отклонений и; взаимосвязей, которые противоречат другой информации, касающейся этого дела, или отклоняются от показателей, которые ожидаются.

**82. Использование в аудите работы третьих лиц.**

В международной  аудиторской  практике  при использовании результатов  работы   третьих  лиц   применяется  аудиторский   стандарт

600 «Использование результатов работы другого аудитора». Стандарт содержит следующие параграфы: введение, понятие «назначение в качестве главного аудитора», процедуры,  выполняемые главным аудитором,  сотрудничество  между аудиторами,  разделение  ответственности.

МСА 600 не применяется в следующих случаях:

• когда два и более аудиторов  назначаются  в качестве  совместных аудиторов;

• если  рассматриваются  отношения  аудитора  с  предшествующим аудитором;

• если финансовая отчетность компонентов является  несущественной.

При подготовке аудиторского заключения аудитор может использовать результаты работы другого аудитора, который проверяет финансовую  информацию одного или нескольких компонентов, включенную в финансовую  отчетность экономического субъекта. Аудитор, отвечающий  за подготовку заключения  по финансовой отчетности  субъекта, является главным аудитором. При  этом финансовая отчетность субъекта включает  финансовую  информацию по одному или нескольким компонентам. Другой аудитор — это аудитор, отвечающий  за подготовку заключения  по финансовой информации компонента:  подразделения, филиала,  дочернего предприятия  и т.д.

При принятии назначения в качестве главного аудитора необходимо рассмотреть:

• важность  части  финансовой  отчетности,   проверенной  главным аудитором,

• знания  главного  аудитора о деятельности  дочерних  предприятий,  подразделений, филиалов,  прочих компонентов экономического  субъекта,

• риск существенных искажений  в финансовой отчетности подразделений,  филиалов  и дочерних предприятий, проверенных другим  аудитором,

• состав и объем дополнительных  процедур по проверке  компонентов.

При  проверке  финансовой отчетности  экономического субъекта, имеющего  дочерние  предприятия, подразделения  и филиалы,  и использовании  результатов работы  другого  аудитора   главный аудитор должен выполнять процедуры

Другой аудитор должен сотрудничать с главным аудитором. При этом   сотрудничестве другой   аудитор сообщает главному аудитору о любых  аспектах своей   работы. Аналогично,  в соответствии с  правовыми и профессиональными нормами,  другой аудитор должен быть информирован о любых  аспектах,  о  которых  стало  известно  главному аудитору и которые могут серьезно повлиять на работу другого аудитора.

В  отношении   разделения ответственности между  аудиторами необходимо   отметить  следующие   национальные  правила   некоторых стран,    позволяющие    главному   аудитору   формировать    аудиторское мнение о финансовой отчетности экономического субъекта исключительно на основе отчетов  другого  аудитора. Главный аудитор  формирует свое мнение на основе отчетов  другого аудитора, в его заключении   должен   быть  четко  указан   этот  факт   и  значимость   той части  финансовой  отчетности,   которая   была  проверена   другим  аудитором.

В процессе проверки аудитор  может  использовать работу  внутреннего аудита.   При  этом  он  обязан руководствоваться стандартом

610  «Рассмотрение работы  внутреннего аудита». Стандарт включает следующие параграфы: введение, объем и цели внутреннего аудита, взаимосвязь   между  внутренним   и  внешним   аудиторами,   понимание и  предварительная  оценка   внутреннего   аудита,   сроки   взаимодействия  и  координации работы,  оценка  и  проверка  работы  внутреннего аудита.

Данный стандарт не применяется, если внутренние аудиторы экономического   субъекта   оказывают    помощь    внешнему    аудитору при  проведении   внешней   проверки.

Внутренний аудит — деятельность по  оценке, осуществляемая внутренней  службой  организации.   В частности,  в функции  внутреннего  аудита  входят  проверка,  оценка   и  мониторинг адекватности и эффективности  систем   бухгалтерского   учета  и   внутреннего  контроля.

Стандарт  определяет,   что  результаты  работы  внутреннего  аудита

могут  быть  полезны   для  внешнего   аудитора.   Однако   при   этом   не следует забывать об исключительной  ответственности  внешнего  аудитора  за  выражение  аудиторского  мнения.

Объем и цели внутреннего аудита различны. Они  зависят от размеров  и  структуры  организации,   а  также  от  требований  ее  руководства.    В   целом    объем    и    цели    внутреннего   аудита    приведены   в табл.   3.10.

Между  внутренним и внешним  аудитом существует взаимосвязь, элементы  которой   представлены  в  табл.   3.11.

При  планировании  аудиторской проверки  внешний  аудитор должен  получить  представление  о  деятельности  внутреннего  аудита. При   эффективном  внутреннем  аудите   можно изменить характер и сроки  аудита, а  также   уменьшить объем   внешних  аудиторских процедур.

Внешний аудитор  оценивает функции внутреннего аудита, если считает, что внутренний аудит имеет отношение к определенным участкам внешней  проверки.  Функции  внутреннего аудита  оцениваются   исходя   из  следующих критериев:

• организационный  статус  службы   внутреннего  аудита.   Внешний   аудитор   оценивает  влияние  этого   статуса   на   объективность   внутренних  аудиторов.   Внутренние   аудиторы  должны отчитываться  перед   вышестоящим  руководством  и  независимы  от  линейного  руководства.  Внутренние  аудиторы  должны свободно общаться с  внешним аудитором;

• объем функций.  Внешний аудитор  оценивает характер и объем заданий, выполняемых внутренним аудитом. Он должен определить, следует ли руководствоваться рекомендациями внутреннего  аудита;

• техническая    компетентность.    Внешний    аудитор     оценивает политику найма и  обучения  внутренних аудиторов,  их опыт  и профессиональную компетентность;

• должная  профессиональная тщательность.  Внешний   аудитор оценивает процесс планирования и контроля внутренних проверок. Для  этого  анализируются соответствующие аудиторские пособия,  рабочие программы и  рабочие документы.

При   использовании  работы   внутреннего  аудита  следует  определить сроки  взаимодействия и условия  координации совместной работы. Внешний аудитор должен рассмотреть предварительный план внутреннего аудита и обсудить  его содержание. Это  необходимо для согласования  сроков  работы,  объема   и  уровня   аудиторской  проверки,  предлагаемых методов   формирования  выборки  и  порядка документального оформления  выполненной работы.

Взаимодействие внешнего аудитора с внутренними аудиторами должно быть эффективным. Для этого  их встречи  проходят через определенные  интервалы  времени  и  в  течение  всего   периода  проверки.  Внешний  аудитор   должен  знать   о  всех  важных   фактах   внутренней проверки,  содержании внутренних аудиторских отчетов  и получить доступ  к ним.  В свою  очередь  внешний аудитор должен информировать    внутреннего   аудитора   о    любых    важных     фактах внешней проверки, которые могут повлиять на работу  внутреннего аудита.

Внешний аудитор обязан осуществить проверку и оценку работы внутреннего аудита, если он намерен использовать ее результаты. Проверке подлежат следующие аспекты:

• выполнение работы  аудиторами, имеющими соответствующее образование и профессиональные навыки;

• осуществление контроля и документального оформления работы  ассистентов;

• получение   достаточных   и    уместных    аудиторских   доказательств;

• соответствие подготовленных отчетов  результатам  выполненной работы;

• анализ необычных вопросов, выявленных при  внутреннем аудите.

Характер, сроки и объем  проверки работы  внутреннего аудита зависят от  оценки  аудиторского риска,  существенности соответствующей сферы  аудита   и  предварительной  оценки  внутреннего  аудита. Такая   проверка включает исследование  уже  проверенных внутренним  аудитором статей, других подобных статей  и наблюдение за работой  внутренних аудиторов.

Внешний аудитор  должен  документально оформить свои  выводы по оценке работы  внутреннего аудита.

Международный стандарт 620 «Использование работы эксперта» применяется при привлечении к проверке эксперта и включает разделы: введение, определение необходимости использования работы эксперта, оценка компетентности, объективности и работы эксперта.

Работа  эксперта используется в качестве аудиторского доказательства  и должна  соответствовать целям  аудита.

В качестве эксперта привлекаются физическое лицо  или  фирма, обладающие специальными навыками,  знаниями  и  опытом в  какой-либо области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, например актуарий, инженер.

Эксперта может  привлечь экономический  субъект, аудитор, наемный работник субъекта, наемный работник аудитора.

Если  аудитор  привлекает эксперта, последний выступает в роли служащего-эксперта.  Поэтому аудитор  должен  оценивать выводы  и работу  эксперта с точки  зрения работы  служащего.

Работа  эксперта используется в следующих случаях:

• при  оценке определенных видов  активов (земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства и драгоценных камней);

• при  определении количества и  физического состояния активов (запасов природных ресурсов, подземных природных ресурсов  и запасов нефти);

• при  исчислении полезного срока  эксплуатации сооружений и оборудования;

• при  определении сумм  с использованием специальных методов (актуарная оценка);

• при   определении   объема    выполненных  и   незавершенных строительных работ  по  контрактам;

• при  подготовке юридических заключений по содержанию договоров, законов и нормативных актов.

Работа   эксперта  подтверждается  аудиторскими  доказательствами в виде отчетов, заключений, оценок и актов.

Однако эксперт привлекается к выполнению работ, связанных с аудитом,  не   всегда.  Необходимость привлечения  эксперта должен оценить аудитор.  Для  этой  цели  он учитывает:

• существенность статьи  финансовой отчетности;

• риск искажения информации;

• количество и качество других аудиторских доказательств.

При  использовании работы  эксперта аудитору важно  оценить компетентность и объективность эксперта, объем  и качество его работы. Перечень аудиторских процедур  при  оценке работы  эксперта приводится в табл.  3.12.

Эксперт может  не  представить достаточные и уместные  аудиторские  доказательства. В этом  случае  аудитор  может  провести беседы с представителями субъекта  и  экспертом,  выполнить дополнительные  аудиторские процедуры, пригласить другого эксперта или модифицировать аудиторское заключение.

При  выдаче модифицированного аудиторского заключения аудитор  вправе  сослаться на  работу  эксперта или  изложить ее  содержание.  Эта ссылка  в заключении дается  как  оговорка. Однако желательно   предварительно  получить   разрешение  эксперта  на   такую ссылку.

Согласно международным требованиям при выдаче безусловно положительного аудиторского заключения аудитор  не имеет права ссылаться на работу  эксперта.

**83. Требования и порядок документирования аудита**

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются — аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности установлены федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита».

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора, либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

Рабочие документы используются:

• при планировании и проведении аудита;

• при осуществлении текущего контроля и проверке выполненной аудитором работы;

• для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию:

• о планировании аудита;

• о характере и времени проведения аудиторской проверки;

• об объеме выполненных аудиторских процедур и их результатах;

• о выводах, сделанных на основе полученных в ходе аудита сведений;

• о вопросах, требующих профессионального суждения аудитора.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

• характер аудиторского задания;

• требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

• характер и сложность деятельности аудируемого лица;

• характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

• необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

• конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т. п.). Каждому документу, входящему в рабочую документацию, должен быть присвоен идентификационный номер.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно - должны быть очевидны их содержание и форма.

К используемой аудитором рабочей документации относятся:

• планы и программы проведения аудита;

• описания использованных аудитором (аудиторской организацией) процедур и их результатов;

• объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

• копии документов экономического субъекта;

• описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;

• аналитические документы аудитора (аудиторской организации).

Документы, входящие в состав рабочей документации аудита, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

• наименование документа;

• наименование экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит;

• дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;

• содержание документа;

• личную подпись лица, составившего документ;

• дату проверки документа;

• личную подпись лица, проверившего документ.

Стандартом № 2 определен детализированный примерный перечень рабочих документов аудита:

• информация, касающаяся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

• выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

• информация об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

• информация, отражающая процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

• доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

• доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

• доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

• анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

• анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

• сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

• доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

• сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

• подробная информация о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

• копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

• копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

• письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

• выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

• копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Если в рабочей документации используются условные обозначения (символы), то такие обозначения (символы) должны быть объяснены. Документы, входящие в рабочую документацию аудита, должны, как правило, содержать ссылку на источник сведений, включенных в них. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет. Сведения (информация), содержащиеся в рабочей документации, не подлежат разглашению аудитором (аудиторской организацией). Аудитор (аудиторская организация) не обязан предоставлять рабочую документацию проверяемому экономическому субъекту, другим лицам и органам, за исключением случаев, предусмотренных законом. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора, они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

Рабочая документация должна храниться скомплектованной в папках (файлах), заведенных для каждого аудита, проводимого аудиторской организацией, отдельно. Такие папки именуются «досье на клиента». Досье разделяют на текущие, постоянные и специальные.

Текущее досье содержит все документы и материалы, собранные в ходе аудиторской проверки. Оно содержит вопросы и проблемы, перенесенные из предыдущего аудита, а также те, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Постоянное досье содержит информацию, важную для аудита в течение длительного времени.

Специальные досье аудиторские фирмы открывают в зависимости от обстоятельств. В них включаются: подшивки корреспонденции, специальные постановления, указы, налоговая документация, данные по соблюдению законодательства и т. п.

Постоянное досье содержит, как правило, следующую информацию:

1. Организационная информация, установленная законом:

• данные об акционерах;

• данные о директорах; данные о секретаре;

• местонахождение органа управления делами;

• копии устава, учредительного договора, свидетельства о регистрации.

2. Информация о предприятии и его деятельности:

• основные виды деятельности и размещение дочерних предприятий и филиалов;

• конкретное законодательство и правила;

• история предприятия;

• сводка прошлых результатов;

• характеристика основного персонала;

• описание особенностей бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

• схемы организации управления;

• схемы последовательности операций.

3. Подробности договора о сотрудничестве:

• копии договоров о проведении аудиторской проверки и выполнении других работ;

• подробности особых требований к аудиту;

• подробности неаудиторских услуг.

4. Информация для аудита:

• контакты клиента;

• банковская информация;

• информация о юристах;

• основной аудиторский персонал;

• адреса мест проведения аудита.

5. Важные соглашения:

• торговые договоры;

• договоры о продаже в рассрочку или аренде;

• договоры о ссудах.

6. Информация об особенностях налогообложения клиента.

**84. Рассмотрение ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита**

Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросо­вестных действий в ходе аудита определяются Международным стандартом аудита МСА 240А, а также российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Хотя аудитор несет ответственность за обнаружение ошибок и недобросовестных действий, главная ответственность за предот­вращениеи обнаружение ошибок и недобросовестных действий лежит на представителях собственника аудируемого лица (совете директоров, совете акционеров, специальном комитете по ауди­ту, ревизионной комиссии, подразделении, осуществляющем внутренний аудит, и др.)и непосредственном руководстве ауди­руемого лица.

В процессе планирования и выполнения аудиторских проце­дур, а также при оценке результатов этих процедур и подготовке отчетов (заключений) аудитору необходимо рассмотреть риск су­щественных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате недобросовестных действий или ошибок.

Недобросовестные действия и ошибки, их характеристики. Ис­кажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием недобросовестных действий и ошибок.

Ошибка — это непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение в ней не­которого числового значения или раскрытия информации, на­пример:

— ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бух­галтерская) отчетность;

— неправильные оценочные значения, возникающие в результа­те недоучета или неверной интерпретации фактов;

— ошибки в применении принципов учета, относящихся к точ­ному измерению, признанию, классификации, представлению или раскрытию.

Недобросовестные действия — это преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа руково­дителей, представителей собственника, сотрудников аудируемо­го лица или третьих лиц с использованием обмана или злоупо­требления доверием для извлечения несправедливых или неза­конных выгод.

К недобросовестным действиям, рассматриваемым в ходе аудита, относятся преднамеренные искажения:

— возникающие в ходе недобросовестного составления финан­совой (бухгалтерской) отчетности;

— возникающие в результате незаконного присвоения активов. Недобросовестные действия, возникающие входе составления финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевают искаже­ния или неотражение числовых показателей либо раскрытия информации в финансовой(бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгал­терской) отчетности. В качестве недобросовестного составле­ния финансовой (бухгалтерской) отчетности могут рассматри­ваться:

— обман — манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется фи­нансовая (бухгалтерская) отчетность;

— ложная интерпретация некоторых событий, хозяйственных операций или другой важной информации из финансовой (бух­галтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

— преднамеренное нарушение применения принципов учета, относящихся к вопросам точного измерения, признания, класси­фикации, представления и раскрытия.

Незаконное присвоение активов подразумевает хищение иму­щества аудируемого лица, которое может быть осуществлено раз­личными способами — путем растраты денежных средств, кражи материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты аудируемым лицом несуществующих товаров или услуг и др. Как правило, такие действия обычно сопровождаются вво­дящими в заблуждение бухгалтерскими записями или докумен­тами для сокрытия фактов недостачи активов.

Недобросовестные действия подразумевают наличие моти­вирующих факторов и осознаваемых возможностей для его совершения. Недобросовестное составление финансовой (бух­галтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руковод­ство находится под внешним или внутренним давлением на пу­ти к достижению желаемых и зачастую нереалистичных целей. Осознаваемая возможность недобросовестного составления фи­нансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвое­ния активов существует в том случае, когда некоторое лицо счи­тает, что может перехитрить системы внутреннего контроля, на­пример если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля.

Разграничивающим фактором между недобросовестными дей­ствиями и ошибкой служат намерения, являющиеся основой действий, приведшихк искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности, т. е. их преднамеренность и непреднамеренность. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят предна­меренный характер и обычно подразумевают целенаправленное сокрытие фактов.

Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица. Главную ответственность за предотвращение и обнаружениефактов недобросовестных действий и ошибок несут как представители собственника, так и руководство аудируемого лица. Соответствующая ответственность названных лиц может зависеть от организационной структуры и внутренних регламен­тирующих документов данного лица.

Представители собственника несут ответственность, осуще­ствляя надзор за обеспечением надежности систем ведения бух­галтерского учетаи составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и обеспечивая работоспособность средств контроля, таких как внутренние финансовые проверки и выявление случа­ев несоответствия законодательству.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за со­здание контрольной среды и поддержание политики и процедур, обеспечивающих максимальное достижение поставленных целей упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной дея­тельности аудируемым лицом.Эта ответственность включает внедрение и обеспечение непрерывности функционирования си­стем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предназна­ченных для предотвращения и обнаружения фактов недобросо­вестных действий и ошибок. Такая система снижает, но не устра­няетполностью риск допущения искажений по причине как недобросовестных действий, так и ошибок. Соответственно руководство принимает на себяответственность за любой оста­ющийся риск.

Обязанности аудитора. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искаже­ний, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. В связи с неотъемлемымиограничениями аудита су­ществует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будутоб­наружены, даже несмотря на тот факт, что аудит был надлежа­щим образом спланирован и проводился в точном соответствиис федеральными ПСАД.

Риск необнаружения существенных искажений в результате недобросовестных действий выше риска необнаружения искаже­ний в результатеошибок, так как недобросовестные действия могут включать специально разработанные и организованные схемы, направленные на егомаскировку: подделка документов, намеренное неотражение хозяйственных операций или целена­правленное искажение фактов, предоставляемых аудитору. Такие попытки сокрытия становится еще сложнее выявить, когда не­сколько человек вступают в сговор. В результатесговора аудито­ру могут быть представлены доказательства, кажущиеся убеди­тельными, но на самом деле являющиеся ложными. Способность аудитора обнаружить факт недобросовестных действий зависит от таких факторов, как ловкость нарушителя, частота и объем манипуляций, масштаб сговора, величина сумм, служащих объектом манипуляций, и положение лиц, участвующих в сгово­ре. Процедуры аудита, являющиеся действенными для обнару­жения допущенных ошибок, могут оказаться неэффективными для обнаружения недобросовестных действий.

Риск необнаружения недобросовестных действий руководства намного выше, чем риск необнаружения недобросовестных дей­ствий сотрудников, так как руководство и представители соб­ственника занимают положение, предполагающее их высокий авторитет, честность и порядочность, что дает им возможность обходить формально установленные процедуры контроля.

Мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтер­ской) отчетности основывается на получении разумной уверен­ности, поэтому аудитне может абсолютно гарантировать выявле­ния существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок.

Не выявление недобросовестных действий в ходе аудита может иметь место в определенных случаях умышленных искажений, поскольку процедуры аудита могут оказаться неэффективными для обнаружения умышленных искажений, сокрытых в результа­те сговора двух лиц или более, представляющих руководство, представителей собственника, сотрудников или третьих сторон, либо с применением фальсификации документов.

Пока не будет получено доказательств обратного, аудитор имеет право воспринимать записи и документы аудируемого лица как подлинные. Аудиторская проверка, проведенная в соот­ветствии с федеральными ПСАД, как правило, не предполагает проверки подлинности документации, равно как и от аудиторов как лиц, не имеющих специальной подготовки, не требуется быть специалистами в такой проверке подлинности.

При планировании аудита аудитор должен обсудить с другими членами своей аудиторской группы подверженность в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица существенным искажениям в результате недобросовестных действий и ошибок.

На стадии планирования аудита аудитор должен сделать необ­ходимые запросы руководству с тем, чтобы:

получить понимание оценки руководством риска существен­ных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в ре­зультате недобросовестных действий или ошибки, а также выяс­нить особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, организованных руководством для управления таким риском;

— получить представление о том, как организованы руковод­ством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращенияи выявления ошибок;

— определить, известно ли руководству о фактах недобросовест­ных действий, оказавших отрицательное воздействие на ауди­руемое лицо, илио имеющихся подозрениях в совершении недо­бросовестных действий с проведением соответствующего рассле­дования;

— определить, были ли обнаружены руководством в отчетном периоде факты существенных ошибок.

Аудитор дополняет свои знания об аудируемом лице путем направления запросов руководству относительно оценок руко­водством риска недобросовестных действий и систем, предна­значенных для его предотвращения и обнаружения.

Аудитору важно получить понимание того, каким образом организована система бухгалтерского учета и внутреннего конт­роля у аудируемого лица.

Аудитору важно сделать запрос руководству о знании ими случаев недобросовестных действий, повлиявших на деятель­ность аудируемого лица, подозрениях в таких недобросовестных действиях, находящихся в стадии расследования, и обнаружен­ных существенных ошибках.

Помимо запросов руководству аудируемого лица аудитор дол­жен решить, существуют ли аспекты, которые следует обсудить с представителямисобственника, например:

— обеспокоенность по поводу характера, объема и периодично­сти оценки руководством имеющихся систем бухгалтерского уче­та и внутреннегоконтроля по предотвращению и обнаружению случаев недобросовестных действий и ошибок и риска искаже­ния финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— просчеты руководства в надлежащем реагировании на суще­ственные недостатки средств внутреннего контроля, обнаружен­ные во времяпредыдущего аудита;

— оценка аудитором надежности контрольной среды аудируемого лица, в том числе компетентность и порядочность руководства;

— влияние любых аспектов на общий подход к проведению аудита и его объем, в том числе дополнительные процедуры, которые может потребоваться провести аудитору.

Аудитор может определить события или условия, дающие воз­можность, мотивацию или средство совершить факт недобросо­вестных действий, либо установить уже свершившийся факт не­добросовестных действий. Такие события или условия называют­ся факторами риска недобросовестных действий — это может быть отсутствие первичного документа, отсутствие равенства де­бетовых и кредитовых оборотов, противоречивый результат про­ведения аналитической процедуры и др.

Факторы риска недобросовестных действий, связанные с ис­кажениями в результате недобросовестного составления финан­совой (бухгалтерской) отчетности:

— относящиеся к особенностям руководства и его влиянию на контрольную среду. В эту группу факторов риска недобросовест­ных действий входят способности руководства, давление с его стороны, стиль руководства и отношение к средствам внутренне­го контроля и процессу составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— относящиеся к состоянию области деятельности: экономиче­ская и регулирующая среда, в которой работает аудируемое лицо;

— относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности: характер и сложность структуры аудируемого лица, его хозяйственные операции, финансовое по­ложение и прибыльность;

— связанные с искажениями в результате незаконного присвое­ния активов;

— связанные с подверженностью активов незаконному присвое­нию. Эти факторы риска недобросовестных действий относятся к характеру активов субъекта аудируемого лица и степени их подверженности краже;

— связанные со средствами контроля: недостаточность средств контроля, организованных для предотвращения или обнаруже­ния незаконного присвоения активов.

Процедуры аудитора при обстоятельствах, указывающих на возможные искажения отчетности. В ходе аудита аудитор может выявить обстоятельства, указывающие на возможное наличие су­щественных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности в результатенедобросовестных действий и ошибок:

— нереалистичные сроки проведения аудиторской проверки, устанавливаемые руководством аудируемого лица;

— нежелание со стороны руководства откровенно обмениваться информацией с соответствующими третьими сторонами, такими, как представители кредитных организаций или сотрудники регу­лирующих органов;

— попытки ограничения руководством объема аудита; выявление важной информации, которая до этого не раскры­валась руководством;

— значительные суммы на счетах бухгалтерского учета, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе проведения аудита; тенденциозное применение учетных принципов;

— противоречивые или неудовлетворительные доказательства, пре­доставленные руководством или сотрудниками аудируемого лица;

— бухгалтерская документация, оформленная необычным обра­зом, например наличие документов исправленных вручную, со­ставленные вручную документы, которые обычно подготавлива­ются средствами вычислительной техники;

— предоставление аудитору информации с нежеланием или с большим опозданием;

— в значительной мере незавершенные или неадекватные бух­галтерские записи;

— хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом;

— необычные по характеру, объему или сложности хозяйствен­ные операции, особенно если они произошли ближе к концу фи­нансового года;

— операции, которые не были отражены в учете стандартным об­разом в результате общих или особых распоряжений руководства;

— значительные невыверенные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета (промера, взвешивания) объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены;

— неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке дан­ных, задержкив обработке результатов и подготовке отчетов);

— существенные расхождения фактических данных с ожидаемы­ми (прогнозируемыми) значениями, раскрытыми в ходе выпол­нения аналитических процедур;

— меньшее, чем ожидалось, количество получаемых подтвержде­ний в ответ на разосланные запросы или выявление значительных расхожденийв результате получения подтверждений;

— свидетельства неоправданно высокого уровня жизни некото­рых сотрудников и должностных лиц аудируемого лица;

— отсутствие выверки проблемных счетов бухгалтерского учета; остатки на счетах дебиторской задолженности, которые по­долгу не погашаются.

Аудитор не должен считать, что случай недобросовестного действия или ошибки является единичным, поэтому еще до за­вершения аудитаон должен рассмотреть необходимость пере­смотра оценки компонентов аудиторского риска, сделанной при планировании аудита.

При обнаружении искажения аудитор должен рассмотреть, не является ли оно признаком совершения недобросовестных действий, и приутвердительном ответе должен рассмотреть влия­ние искажения на другие аспекты аудита, особенно в отношении надежности разъясненийи заявлений руководства.

Когда аудитор подтверждает либо оказывается не в состоянии сделать вывод о том, была ли финансовая (бухгалтерская) отчет­ность существенно искажена в результате недобросовестных дей­ствий и ошибок, аудитор должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита, оценитьих влияние на аудиторское заключение.

Если в ходе проведения аудита были установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора счесть необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить наличие таких факторов риска и предлагаемые меры.

Аудитор должен получить письменные заявления от руковод­ства аудируемого лица, в которых руководство:

— подтверждает свои обязанности по внедрению и обеспечению работоспособности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые созданы для предотвращения и обнаружения недобросовестных действий и ошибок;

— считает, что неисправленные искажения финансовой (бухгал­терской) отчетности, собранные аудитором во время аудита, яв­ляются несущественными по отдельности и в совокупности для финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом; краткое изло­жение таких статей должно быть включено в заявлении руковод­ства или приложено к нему;

— раскрывает аудитору все важные факты, относящиеся к любо­му недобросовестному действию, а также установленные в за­конном порядке факты мошенничества или подозрения в этом, известные руководству, имевшие воздействие на данное аудируе­мое лицо;

— раскрывает аудитору свою оценку риска того, что финансовая (бухгалтерская) отчетность может содержать существенные иска­жения в результатенедобросовестных действий и ошибок.

После установления аудитором случаев искажения в результа­те существующего или возможного недобросовестного действия или ошибкион должен сообщить об этом руководству клиента, представителям собственника, а в случаях, прямо предусмотрен­ных федеральным законодательством, — органам, указанным в соответствующих законодательных актах.

В случае если аудитор обнаружил случай недобросовестных действий, независимо от того, приведет ли он к существенным искажениямв финансовой (бухгалтерской) отчетности, и полу­чил доказательство, свидетельствующее о возможном факте не­добросовестных действий (даже несмотря на то, что возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность не будет су­щественным), он должен своевременно сообщитьоб этих фактах руководству соответствующего уровня, а при необходимости — представителям собственника.

Если аудитор сомневается в порядочности руководства и представителей собственника, то ему можно рекомендовать по­лучить юридические консультации для определения дальнейшего плана его действий.

Профессиональный долг аудитора обычно не позволяет ему разглашать конфиденциальную информацию о своем клиенте, в том числео недобросовестных действиях и ошибках, кому- либо за пределами аудируемого лица. Тем не менее в случаях, прямо предусмотренных федеральным законодательством, ауди­тор должен сообщать информацию об обнаруженных фактах не­добросовестных действий и ошибокорганам, указанным в соот­ветствующих законодательных актах. В спорных случаях аудито­ру следует обратиться за получением необходимых юридических консультаций.

Если аудитор приходит к выводу о невозможности заверше­ния аудита по причине искажения в результате недобросовест­ных действий, он долженучесть профессиональную и юридиче­скую ответственность применительно к данным обстоятельствам, в том числе наличие требования доложить лицу или лицам, на­значившим аудитора или (в некоторых случаях) регулирующим органам, а также рассмотреть возможность отказа от задания.

Если аудитор отказывается от задания, то ему следует обсу­дить с руководством надлежащего уровня и представителями собственника причины этого отказа, а затем рассмотреть суще­ствующие профессиональные и юридические требования для со­общения об отказе аудитора от заданияи причинах отказа лицу или лицам, назначившим аудитора, или (в некоторых случаях) регулирующим органам.

Аудитор может столкнуться с исключительными ситуациями, вызывающими сомнение в возможности продолжения аудитор­ской проверки:

— аудируемое лицо не осуществляет ответных действий при обнаружении случаев недобросовестных действий, которые, по мнению аудитора, необходимы при данных обстоятельствах, даже если недобросовестные действия не являются существен­ными для финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— аудитор считает, что риск существенных искажений в резуль­тате недобросовестных действий и результаты соответствующих аудиторских тестов указывают на значительную вероятность су­щественных и серьезных злоупотреблений;

— аудитор имеет серьезную обеспокоенность в отношении ком­петентности и порядочности руководства или представителей собственника.

В соответствии с общепринятыми нормами аудиторской этики при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессио­нальных причин, в силу которых предполагаемому аудитору- преемнику не следует принять данное поручение. Если ауди­руемое лицо отказывает действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предлагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на информацию, которую вправе сообщить действующий аудитор, данный факт должен быть рас­крыт предполагаемому аудитору-преемнику.

Предполагаемый аудитор-преемник может обратиться к дей­ствующему аудитору с запросом о возможных причинах, в силу которых предполагаемому аудитору-преемнику не следует при­нимать назначение.

Дела аудируемого лица, которые действующий аудитор может обсудить с предполагаемым аудитором-преемником, зависят от того, получил лидействующий аудитор на это разрешение ауди­руемого лица, а также других конкретных обстоятельств. С уче­том ограничений, обусловленных установленным кругом ответ­ственности, действующий аудитор сообщает предполагаемому аудитору-преемнику профессиональные причины для отказа от данного назначения, предоставляя детали информации и свобод­но обсуждая с предлагаемым аудитором-преемником все умест­ные аспекты поручения. Если действующий аудитор отказался от задания по причине установленных им случаев недобросовест­ных действий или возможных случаев серьезных злоупотребле­ний, то необходимо, чтобы действующий аудитор указал только факты (а не выводы), касающиеся данных аспектов.

Необходимость оценивать выполнение аудируемым лицом требований нормативно-правовых актов в ходе аудита определя­ется Международным стандартом аудита МСА 250, а также рос­сийскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При планировании и выполнении процедур аудита, а также при оценке и сообщении результатов аудита аудитор должен со­знавать, что несоблюдение субъектом нормативно-правовых ак­тов может оказать существенное влияние на финансовую (бух­галтерскую) отчетность.Тем не менее нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения нормативно-правовых актов. Выявление случаев несоблюдения, независимо от их сущест­венности, ставит под сомнение честность и порядочность ру­ководства и сотрудников аудируемого лица и требует анализа возможных последствий в отношении других аспектов аудита.

Понятие «несоблюдение» относится к действию или бездей­ствию аудируемого лица как преднамеренному, так и непреднаме­ренному, которое противоречит действующим нормативно-право­вым актам Российской Федерации. Такие действия включают операции, которые были осуществлены самим аудируемым ли­цом или от его имени руководством или сотрудниками этого аудируемого лица.

Определение того, нарушает ли какое-либо действие ауди­руемого лица требования нормативно-правовых актов, носит юридический характери обычно выходит за рамки профессио­нальной компетенции аудитора. Однако уровень профессиональ­ной подготовки аудитора, его опыти понимание аудируемого лица и его отрасли могут помочь определить, что отдельные дей­ствия, привлекшие внимание аудитора, содержат признаки не­соблюдения нормативно-правовых актов. Определение того, ка­кие действия являются или могут являться несоблюдением, обычно основывается на консультации опытного и квалифици­рованного юриста, однако окончательное решение может прини­маться только судом.

Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение законов и нормативных актов. Руководство аудируемого лица не­сет ответственностьза то, что деятельность данного лица будет осуществляться в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации, на руководствотакже возложена ответ­ственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблю­дения законодательства.

К числу процедур, которые могут помочь руководству аудиру­емого лица, выполняющему обязанности по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативно-правовых ак­тов, относятся:

— осуществление мониторинга за изменениями требований за­конодательства и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность соответствует таким требованиям;

— разработка и функционирование надлежащих систем внутрен­него контроля;

— разработка правил внутреннего распорядка, уведомление ра­ботников экономического субъекта и обеспечение соблюдения этих правил;

— условия, обеспечивающие ознакомление и понимание правил внутреннего распорядка;

— осуществление мониторинга за соблюдением правил внутрен­него распорядка и применение дисциплинарных мер к работни­кам,не соблюдающим таковые;

— привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;

— ведение реестра наиболее важных законов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом в рамках его отрасли.

Для более крупных экономических субъектов эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанно­стей на:

— отдел внутреннего аудита (или ревизионную комиссию); специально созданный комитет по аудиту. Рассмотрение аудитором соблюдения нормативно-правовых ак­тов аудируемым лицом. Аудитор не несет и не может нести ответ­ственность за предотвращение несоблюдения законодательства аудируемым лицом. Тем не менее сам факт периодического про­ведения обязательного аудита можно рассматривать в качествесдерживающего фактора для появления таких нарушений.

При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетно­сти не будутобнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными ПСАД.

В целях общего понимания нормативно-правовых актов ауди­тору обычно необходимо:

— использовать имеющуюся информацию о деятельности ауди­руемого лица и сфере его деятельности;

— получить у руководства аудируемого лица сведения о разрабо­танных ими политике и процедурах, направленных на соблюдение нормативно-правовых актов;

— получить у руководства сведения о нормативно-правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на дея­тельность аудируемого лица;

— обсудить с руководством политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

При достижении общего понимания нормативно-правовых ак­тов аудитору необходимо выполнить процедуры, направленные на выявление таких случаев их несоблюдения, которые следует учесть при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности:

— запросить руководство, соблюдает ли аудируемое лицо такие нормативно-правовые акты;

— проверить переписку аудируемого лица с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами, касающуюся вопросов надлежащего соблюдения или несоблюдения законода­тельства.

Далее аудитору необходимо получить достаточные надлежа­щие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно- правовых актов, которые, по его мнению, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрываемой информа­ции в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен достаточно хорошо понимать эти нормативно-правовые акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосы­лок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, кото­рые относятся к определению величин, подлежащих отражению в отчетности,и информации, подлежащей раскрытию в ней.

Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативно- правовые акты должны быть общедоступны и известны сотруд­никам аудируемого лица и в области его деятельности в целом; это должны быть те акты, которые следует принимать во внима­ние при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, приме­няемые с целью формирования мнения о достоверности финансо­вой (бухгалтерской) отчетности, могут выявить случаи возможно­го несоблюдения нормативно-правовых актов. Такие процедуры могут включать ознакомлениес протоколами собраний; запросы, адресованные руководству, юридическим службам аудируемого лица, внешним юристам (адвокатам) аудируемого лица о судеб­ных разбирательствах, исках и санкциях; выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций или остатков на счетах бух­галтерского учета.

Аудитору необходимо получить официальные письменные разъяснения и заявления руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или воз­можные факты несоблюдения нормативно-правовых актов, вли­яние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе пред­положить, что аудируемое лицо соблюдает данные нормативно- правовые акты.

Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативно-правовых актов. К основным признакам, которые указываютна возможное несоблюдение аудируемым лицом нор­мативно-правовых актов, относятся:

— расследование, проводимое правительственными структура­ми, или факт наложения штрафов и пеней;

— оплата услуг, характер которых не определен или вызывает сомнение, или выдача ссуд консультантам, аффилированным ли­цам, их работникамили государственным служащим;

— агентское вознаграждение или вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную на данном предприятии или данной отрасли для данного вида услуг;

— закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной; необычные наличные платежи;

— необычные операции с компаниями, зарегистрированными в оффшорных зонах;

— перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;

— оплата без надлежащего оформления документации, связан­ной с валютным контролем;

— существование такой системы бухгалтерского учета, которая вследствие своей организации или случайно не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или доста­точных доказательств;

— операции, не разрешенные руководством, или операции, не учитываемые надлежащим образом;

— соответствующая информация в средствах массовой информа­ции об аудируемом лице.

Если аудитору становятся известны факты возможного несоб­людения законодательства, ему следует получить дополнительные сведенияо характере такого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информа­цию, необходимую для оценки возможного влияния такого не­соблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор принимает во внимание:

— возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санк­ции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекра­щение деятельности)и судебные разбирательства;

— необходимость раскрытия в отчетности информации о воз­можных финансовых последствиях для аудируемого лица отступ­ленийот нормативно-правовых актов;

— необходимость поставить под сомнение достоверность финансо­вой (бухгалтерской) отчетности как таковой в случае, если послед­ствия несоблюдения являются серьезными для аудируемого лица.

Если аудитор предполагает наличие факта несоблюдения за­конодательства, то ему необходимо документально оформить от­меченные моментыи обсудить их с руководством. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также (в случае необходимости), протоколов собеседований.

Если руководство не предоставляет удовлетворительную ин­формацию о соблюдении нормативно-правовых актов, то ауди­тору следует проконсультироваться с юристом аудируемого лица по вопросам применения нормативно-правовых актов в данных обстоятельствах и возможногоих влияния на финансовую (бух­галтерскую) отчетность. Если аудитор не считает возможным консультироваться с юристом аудируемого лица илине удовлет­ворен его точкой зрения, то аудитору следует проконсультиро­ваться со своим юристом относительно того, имело ли место на­рушение нормативно-правовых актов, каковы его возможные правовые последствия для аудируемого лица и какие дальнейшие действия следует предпринять аудитору.

В случае невозможности получения адекватной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства аудитору необходимо учесть влияние отсутствия аудиторского доказатель­ства на характер готовящегося аудиторского заключения.

Аудитору необходимо учесть последствия несоблюдения зако­нодательства с точки зрения других аспектов аудита, в частности достоверности заявлений руководства.

Сообщение о несоблюдении требований нормативно-правовых ак­тов. Аудитор должен в возможно короткий срок сообщить о вы­явленных фактах несоблюдения комитету по аудиту, совету ди­ректоров и высшему руководству или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах не­соблюдения, которые привлекли внимание аудитора.

Если, с точки зрения аудитора, несоблюдение законодатель­ства является преднамеренным и существенным, аудитор должен сообщитьо выявленном факте немедленно.

Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руковод­ство аудируемого лица, включая членов совета директоров, при- частно к фактунесоблюдения законодательства, он должен сооб­щить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой су­ществует (например, в комитет по аудиту). В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принятово внима­ние, или он не уверен в личности того, кому он сообщает о дан­ном факте, ему следует обратиться за получением юридических консультаций.

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансо­вую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или от­рицательное мнение.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении до­статочных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждаю­щих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетно­сти, имели место или могли иметь место, аудитору следует выра­зить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности на основанииограниче­ния объема аудита.

Если аудитор не может определить, имел ли место случай не­соблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, ане самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этого обстоятельства для аудиторского заключения.

Отказ от аудиторского задания. Аудитор может принять реше­ние об отказе от аудиторского задания в том случае, если аудиру­емое лицоне принимает никаких действий по исправлению си­туации, которые аудитор считает необходимыми в данных обсто­ятельствах, даже если последствия несоблюдения не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. К факторам, которые могут повлиятьна выводы аудитора, отно­сятся подозрение в причастности высших руководящих лиц аудируемого лица к несоблюдению требований нормативно-пра­вовых актов, что может поставить под сомнение достоверность официальных разъяснений и заявлений руководства, а также привести к отказуаудитора от продолжения сотрудничества с данным аудируемым лицом. При принятии такого решения аудитору целесообразно обратитьсяза получением необходимых юридических консультаций.

Как уже говорилось, при получении запроса от предполагае­мого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличиепрофессиональных причин, в силу которых аудито­ру-преемнику не следует принимать данное поручение. Степень, в которой действующий аудитор может обсуждать состояние дел аудируемого лица с предполагаемым аудитором, будет зависеть от разрешения аудируемого лица иот существующих законода­тельных и этических требований. Если имеются какие-либо подобные причины или другие аспекты, которые необходимо раскрыть, действующий аудитор, принимая во внимание законо­дательные и этические требования, может раскрыть такую ин­формацию, а такжесвободно обсудить с аудитором, получившим предложение о проведении действующему аудитору в разреше­нии обсудить положение делс предполагаемым аудитором-пре­емником или накладывает ограничения на то, что вправе сооб­щить действующий аудитор, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

**85. Выборочная проверка в аудите: основные определения и содержание методики. Формирование аудиторской выборки**

Правила выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов выборки определяются Правилом (стандартом) аудиторской деятельности в Российской Федерации «Аудиторская выборка».

Требования этого Правила (стандарта) обязательны для всех аудиторских организаций, осуществляющих аудит, предусматривающий подготовку официального аудиторского заключения, кроме тех его положений, которые, как прямо указано, носят рекомендательный характер.

Требования этого Правила (стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного Правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги

Сущность и методы. Поскольку время аудиторской проверки ограничено, аудитор не в состоянии проверить все операции и документы. Сплошные проверки проводятся, как правило, лишь в наиболее важных сферах, а контроль за основной массой операций осуществляется выборочно, что ускоряет и удешевляет аудит. Основной принцип аудиторской выборки использован уже в планировании аудита: выбор «болевых точек» в ведении учета клиентом.

Как уже говорилось, число отобранных операций и документов для аудиторской проверки зависит от оценки аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Чем выше эта оценка тем меньше объем выборки, и наоборот.

От того, каким образом будет проведена выборка аудиторского образца и насколько точно выбранный образец будет соответствовать целям и задачам, содержащимся в программе аудита, будет зависеть правильность и адекватность применения независимых аудиторских процедур, от которых, в свою очередь, будет зависеть выполнение или невыполнение задач и целей аудита.

Выбор аудиторского образца осуществляется с использованием соответствующей техники выборочного метода применительно к определенной совокупности, называемой выборкой. В международных нормативах аудита сказано, что аудитор должен определить выборку, чтобы получить эффективный образец для достижения поставленных задач аудита. Статьи образца должны быть выбраны таким образом, чтобы образец мог быть рассмотрен как представитель совокупности. При этом все статьи совокупности должны иметь равную вероятность быть выбранными. В качестве выборки могут быть рассмотрены остатки по счетам или определенный класс операций. В соответствии с применяемым выборочным методом определяются объем выборки и способ отбора аудиторского образца.

Осуществляя выборку, аудитор сталкивается с двумя типами рисков:

риск того, что появление материальной ошибки в выбранных единицах расценивается как маловероятное, в то время как генеральная совокупность в действительности содержит в себе материальную ошибку;

риск того, что появление материальной ошибки в выбранных единицах расценивается как вероятное, в то время как генеральная совокупность в действительности не содержит в себе материальной ошибки.

Первый вид риска непосредственно связан с эффективностью проводимого аудита. Если выбранные для анализа статьи образца не будут отражать свойств всей совокупности, то на основе проведенного анализа материальная ошибка, содержащаяся в выборке, не будет определена, что само по себе увеличит риск появления материальных искажений в финансовой отчетности и приведет к составлению ошибочного аудиторского заключения.

Второй вид риска обусловлен продуктивностью проводимого аудита. Ошибочное принятие материальной ошибки может привести к чрезмерному расширению области анализа, на основе которого в конечном итоге все равно будет сделано верное аудиторское заключение, однако на это будет потрачено слишком много времени.

Учитывая эти риски, аудитор должен обратить особенное внимание на точность и уместность определения выборки. Объем выборки зависит от степени достоверности полученных результатов, которую аудитор планирует получить. Чем выше желаемая степень достоверности, тем больше должен быть объем выборки. Однако при планировании требуемой степени достоверности аудитор должен учитывать некоторую вероятность того, что составляемые на основе результатов проведенных процедур заключения могут быть ошибочными.

Для правильного определения выборки, которая соответствовала бы задачам аудита, необходимо рассмотреть следующие характеристики совокупности:

какой вид имеют отдельные статьи совокупности - компьютерная программа, ручная запись и т.д. Подобная информация скорее характеризует систему ведения учета, утвержденную на предприятии;

каким образом отдельные статьи выборки распределяются внутри всей совокупности. Любая совокупность содержит в себе статьи как большой, так и маленькой стоимости. При этом зачастую всего лишь несколько статей очень большой стоимости составляют наибольшую часть всей совокупности. Это наиболее характерно для основных средств: как правило, количество зданий и сооружений очень мало (буквально несколько единиц), но их стоимость может покрывать больше половины стоимости всех основных средств. Если техника выбора отдельных единиц не учитывает подобных характеристик, то вся выборка может содержать непропорционально большое число единиц малой стоимости, которые могут не отражать основные характеристики всей совокупности;

выборка не должна содержать нулевые или отрицательные величины (отрицательные величины возникают, как правило, при наличии исправительных проводок и различного рода корректировок) - в противном случае проводятся специальные процедуры, которые значительно отличаются от основных процедур программы аудита;

состоит ли вся совокупность из более мелких подсовокупностей, которые в целях избежания высокого риска необходимо рассмотреть отдельно. Например, при проверке правильности отражения дебиторской задолженности наиболее рациональным было бы рассмотреть отдельно расчеты с дочерними предприятиями и расчеты с прочими дебиторами и кредиторами.

Определение выборки зависит прежде всего от цели проводимого анализа, а также риска, который необходимо учесть применительно к каждой процедуре.

Существует несколько методов определения выборки:

статистический метод;

нестатистический метод;

проверка без применения выборочного метода.

Статистический выборочный метод может применяться для достижения следующих целей:

1) обнаружение искажений или отклонений, проявляющихся в совокупности с определенной частотой и в определенном количестве;

2) оценка масштабов распространения обнаруженных искажений или отклонений.

Для определения образца аудитору требуется не вся находящаяся в его распоряжении информация, а только та ее часть, которая позволит ему получить, а затем и оценить доказательства некоторых характеристик рассматриваемой выборки. С этой целью применение независимых аналитических процедур ограничивается анализом менее чем 100% всей совокупности рассматриваемой выборки. Подобное ограничение объясняется тем, что отдельные статьи образца, которые выбраны для проведения теста, - это репрезентативная (представительная) выборка, т.е. все статьи должны иметь одинаковую вероятность быть выбранными. Этот критерий обусловлен требованием обязывающего аудитора проецировать результаты выборочной проверки на совокупность.

Риск, который в этом случае необходимо учитывать при планировании процедуры проверки, - это риск необнаружения. В этой связи, чтобы уменьшить риск, необходимо выбрать образец таким образом, чтобы быть уверенным в том, что обнаруженные искажения не превышают допустимого уровня. Это означает, что если в результате проведения независимых процедур искажения не были выявлены, то искажения, существующие во всей выборке, не превышают допустимого уровня.

В зависимости от сущности операции и желаемой степени достоверности используется тот или иной фактор риска при выборе аудиторского образца. Если, выбирая аудиторский образец, а следовательно, осуществляя репрезентативную выборку, аудитор планирует получить результат с достоверностью в 95% (предполагается, что признаки, характерные для всей выборки, проявят себя в тестируемом образце с вероятностью 95%), то в этом случае необходимо использовать фактор риска, равный 3.

Как правило, результаты выборочной проверки могут проецироваться лишь на совокупность, из которой определялась выборка. Если для какой-либо совокупности нет возможности отбора, то она не может быть представлена в выборке\*.

В международной практике существуют два вида статистического выборочного метода, которые находят широкое применение:

метод «двух слоев» (two strata selection);

метод накопленных денежных величин (Cumulative Monetary Amounts Selection - CMA method).

Применение статистических выборочных методов является одним из сложнейших элементов аудиторской практики, так как требует знания статистических методов анализа, а также использования математического аппарата, но во многом повышает точность анализа и способствует уменьшению риска проверки.

Нестатистический выборочный метод - это анализ по качественным признакам (в данном случае имеется в виду анализ структуры внутреннего управления (контроля) компании-клиента).

Аудитор определяет объем выборки, применяет независимые аудиторские процедуры к элементам выборки и оценивает результаты выборочной проверки, основываясь на собственных суждениях и осведомленности о делах клиента. Основная задача проверки по качественным признакам - выяснение, сколько раз не сработали процедуры, осуществляемые структурой внутреннего управления. Основываясь на повторяемости этого явления в выборке, аудитор оценивает риск контроля.

Проверка без применения выборочного метода осуществляется в тех случаях, когда используются процедуры, к которым выборочный метод не может быть применим. К таким процедурам относятся:

аналитические процедуры;

запросы и наблюдения, используемые при планировании аудита и для проверок управления;

100-процентная проверка статей баланса или определенного класса операций.

Основная цель использования этого метода анализа - проверка отражения определенного класса операций в системе учета предприятия-клиента. Аудитор прослеживает движение одного или нескольких видов операций, проверяя соответствующие документы и записи.

Проверка подобного типа может быть использована в первую очередь в том случае, когда большая часть суммы баланса сконцентрирована в сравнительно небольшом количестве ключевых элементов, поэтому даже полное искажение оставшихся элементов баланса не окажет существенного влияния на финансовый отчет.

Данный метод не применяется при проверке статей, которые не являются материальными. Результаты проверки такого вида не могут быть спроецированы на баланс в целом. Получаемые результаты лишь подтверждают характеристики статей, подвергающихся проверке.

Аудитор может применить не только эти, но и другие методы, если с их помощью могут быть получены все необходимые ему доказательства. В любом случае аудитор обязан использовать профессиональное суждение при составлении и выборе образца, выполнении аудиторских процедур и оценке результатов.

Выполнив по каждой статье выборки необходимые аналитические процедуры, аудитор должен:

проанализировать любые ошибки, выявленные в образце;

привести ошибки, найденные в образце, к совокупности;

оценить риск выборки.

Выявленные в ходе проверки ошибки делятся на две категории: допустимые ошибки и ожидаемые ошибки.

Допустимая ошибка - это максимальная ошибка в совокупности, которую аудитор может допустить при условии, что она не повлияет на аудиторское заключение о достоверности финансовой информации. Допустимая ошибка рассматривается на стадии планирования и связана с предварительным суждением аудитора о материальности. Чем меньше допустимая ошибка, тем более крупная величина выборки потребуется аудитору.

Если аудитор ожидает ошибку, он обязан изучить более крупную выборку, чтобы определить, какова величина совокупности, достоверно ли она показана по отношению к планируемой допустимой ошибке.

Небольшая величина выборки оправдана в случаях, когда не ожидается ошибки в совокупности. При определении ожидаемой ошибки аудитор должен учесть уровень ошибки, определенный в предшествующие аудиторские проверки, изменения в процедурах клиента и имеющиеся в распоряжении результаты аналитических процедур обзора, а также результаты оценки систем внутреннего контроля.

В результате проведенных независимых аудиторских процедур оценка ошибок может привести аудитора к заключению о том, что результаты выборки не подтверждают планируемый им уровень надежности внутренней системы контроля. В этом случае он может подтвердить, что имеется другой вид контроля, на который он может полагаться после применения соответствующих аудиторских процедур, или изменить сущность, время проведения и объем своих независимых процедур.

Виды выборок. Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

а) случайный отбор (может проводиться по таблице случайных чисел);

б) систематический отбор (элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа; интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке);

в) комбинированный отбор (комбинация различных методов случайного и систематического отбора).

Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной, выборке только в том случае, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Нерепрезентативная выборка может использоваться, когда аудитор проверяет отдельную группу операций либо класс операций, в которых установлены ошибки.

Аудиторская организация может проверить правильность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неправомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем проведение сплошной проверки.

Независимо от метода построения выборки она должна предоставлять аудитору надежную возможность сбора аудиторских доказательств.

Порядок построения выборки. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

При установлении порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор определяет возможные ошибки, оценивает необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого устанавливает совокупность рассматриваемых данных.

Изучаемая совокупность должна соответствовать целям аудита и состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющим достичь поставленных целей аудита.

При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), в каждой из которых элементы имеют сходные характеристики. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных и облегчить работу аудиторской организации.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения относительно общей совокупности. Это имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

При тестировании системы контроля различают следующие риски выборки:

риск первого рода - риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о ненадежности системы контроля, в то время как в действительности система надежна;

риск второго рода - риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует о надежности системы, в то время как система контроля не обладает необходимой надежностью.

При проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам различают следующие риски выборки:

риск первого рода - риск отклонить верную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, в то время как совокупность свободна от такой ошибки;

риск второго рода - риск принять неверную гипотезу, когда результат выборки свидетельствует, что проверяемая совокупность не содержит существенной ошибки, в то время как совокупность содержит существенную ошибку.

Риск отклонения верной гипотезы требует от аудиторской организации или экономического субъекта, в учете которого в результате проведенной выборки была обнаружена ошибка, проведения дополнительной работы. Риск принятия неверной гипотезы ставит под сомнение сами результаты работы аудиторской организации.

Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой: чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки.

Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности.

При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок.

Если, по мнению аудитора, в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы проверить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок.

Оценка результатов выборки. При любой выборке аудиторская организация обязана анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку; экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность; оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудиторская организация должна в первую очередь установить характер ошибок, попавших в выборку.

Формируя выборку, следует указать цели, для достижения которых она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность и причину, их вызвавшую, а также установить их влияние на другие участки аудита. Анализируя найденные ошибки, аудиторская организация может прийти к выводу, что они носят общие черты, связанные с типом операций, производственными единицами и подразделениями, для которых найдены ошибки, временем возникновения ошибок и т.п. В этом случае аудиторская организация может разбить проверяемую совокупность на подсовокупности по соответствующим признакам и проверять каждую из них раздельно, что позволит ей достичь более точных результатов.

Аудиторская организация обязана распространить результаты, полученные по выборке, на всю проверяемую совокупность. Методы распространения результатов выборки на всю совокупность могут быть различны, но они должны всегда соответствовать методам построения выборки. Если совокупность была разбита на подсовокупности, то распространение должно быть проведено в отношении каждой из них.

Аудитор обязан убедиться, что ошибка в проверяемой совокупности не превышает допустимую величину, для чего он должен сравнить ошибку совокупности, полученную посредством распространения, с допустимой ошибкой. Если первая ошибка оказалась больше допустимой, аудиторская организация должна повторно оценить риски выборки, и если она сочтет их неприемлемыми, то ей следует расширить круг аудиторских процедур или применять альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация обязательно отражает в рабочей документации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

**86. Специальные аспекты аудиторской проверки. Процедуры на заключительной стадии аудита.**

1. Особенности проведения первой проверки данного аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 510, а также российские правила (стандарты) устанавливают требования относительно проверки начальных сальдо (остатков средств по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода) в случаях, когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности проводится впервые или когда аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности за предыдущий период проводился другим аудитором, а также в тех случаях, когда аудитор выявил условные факты хозяйственной деятельности, существовавшие на начало периода.

Для первой проверки данного аудируемого лица (первичного аудита) аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что:

- начальные сальдо (остатки средств по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода) не содержат искажений, которые могут существенно повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода;

- конечные сальдо предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода или изменены, если этого требует действующий порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- учетная политика применяется последовательным образом, либо изменения в учетной политике были должным образом отражены в учете и раскрыты в установленном порядке.

Начальные сальдо соответствуют данным отчетности на начало отчетного периода, они определяются исходя из соответствующих данных отчетности предыдущего периода и соответствующих им сальдо счетов и отражают результаты финансово-хозяйственных операций предыдущих отчетных периодов и учетную политику, применявшуюся в предыдущем отчетном периоде.

При первой аудиторской проверке данного аудируемого лица аудитор не имеет в своем распоряжении аудиторских доказательств, подтверждающих начальное сальдо, которые аудитор мог бы получить ранее.

Аудиторские процедуры. Достаточность и надлежащий характер аудиторских доказательств, которые аудитору необходимо получить в отношении начальных сальдо, зависят от следующих аспектов:

- учетная политика, утвержденная руководством аудируемого лица;

- проведение или непроведение аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода; было ли модифицировано аудиторское заключение в случае проведения аудита;

- особенности ведения бухгалтерского учета аудируемым лицом и вероятность появления искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода;

- существенность начальных сальдо для финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода.

Аудитору необходимо определить, отражает ли начальное сальдо применение надлежащей учетной политики, а также применялась ли учетная политика последовательно при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего отчетного периода проводился другим аудитором, то действующий аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно начальных сальдо, ознакомившись с рабочими документами предшествующего аудитора. При этом действующий аудитор должен принимать во внимание профессиональную компетентность и независимость предшествующего аудитора. Если заключение предшествующего аудитора было модифицировано, действующий аудитор должен уделить особое внимание в текущем периоде тем вопросам, которые послужили причиной существенных замечаний и аудиторских оговорок в предыдущем периоде.

При общении с предшествующим аудитором действующий аудитор должен соблюдать требования Кодекса профессиональной этики, установленные профессиональным аудиторским объединением, членом которого он является.

Если аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предыдущего периода не проводился и если аудитор не удовлетворен применением процедур, описанных выше, ему рекомендуется выполнить дополнительные процедуры.

Некоторые аудиторские доказательства могут быть получены в ходе выполнения аудиторских процедур в отношении финансово-хозяйственных операций и документов текущего периода.

При проверке производственных запасов аудитору сложнее определить их наличие на начало отчетного периода. В этом случае можно провести дополнительные процедуры: наблюдение за текущей инвентаризацией производственных запасов и отслеживание полученных величин к началу отчетного периода, проверка стоимостной оценки элементов производственных запасов, существовавших на начало периода, проверка величины прибыли и правильности учета затрат на отчетную дату. Такая комбинация аудиторских процедур может предоставить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудиторское заключение. Если в результате выполнения процедур, в том числе вышеизложенных, аудитор не получил достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно достоверности начальных сальдо, аудиторское заключение должно включать мнение с оговоркой или отказ от выражения мнения.

Если начальные сальдо содержат искажения, которые могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего периода, аудитор должен проинформировать об этом руководство аудируемого лица и, получив разрешение руководства, проинформировать предшествующего аудитора, если таковой имеется. Если результаты искажений не отражены должным образом в учете и не раскрыты адекватно в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если учетная политика текущего периода не применялась последовательно в отношении начальных сальдо и если последствия изменения учетной политики не были должным образом отражены в учете и адекватно раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитору следует в зависимости от конкретных обстоятельств выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица за предыдущий период было модифицировано, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую (бухгалтерскую) отчетность текущего периода.

2. Учет требований нормативно-правовых актов в ходе аудита

Необходимость оценивать выполнение аудируемым лицом требований нормативно-правовых актов в ходе аудита определяется Международным стандартом аудита МСА 250, а также российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

При планировании и выполнении процедур аудита, а также при оценке и сообщении результатов аудита аудитор должен сознавать, что несоблюдение субъектом нормативно-правовых актов может оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Тем не менее нельзя ожидать, что аудит выявит все случаи несоблюдения нормативно-правовых актов. Выявление случаев несоблюдения, независимо от их существенности, ставит под сомнение честность и порядочность руководства и сотрудников аудируемого лица и требует анализа возможных последствий в отношении других аспектов аудита.

Понятие «несоблюдение» относится к действию или бездействию аудируемого лица как преднамеренному, так и непреднамеренному, которое противоречит действующим нормативно-правовым актам Российской Федерации. Такие действия включают операции, которые были осуществлены самим аудируемым лицом или от его имени руководством или сотрудниками этого аудируемого лица.

Определение того, нарушает ли какое-либо действие аудируемого лица требования нормативно-правовых актов, носит юридический характер и обычно выходит за рамки профессиональной компетенции аудитора. Однако уровень профессиональной подготовки аудитора, его опыт и понимание аудируемого лица и его отрасли могут помочь определить, что отдельные действия, привлекшие внимание аудитора, содержат признаки несоблюдения нормативно-правовых актов. Определение того, какие действия являются или могут являться несоблюдением, обычно основывается на консультации опытного и квалифицированного юриста, однако окончательное решение может приниматься только судом.

Ответственность руководства аудируемого лица за соблюдение законов и нормативных актов. Руководство аудируемого лица несет ответственность за то, что деятельность данного лица будет осуществляться в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации, на руководство также возложена ответственность за предотвращение и обнаружение фактов несоблюдения законодательства.

К числу процедур, которые могут помочь руководству аудируемого лица, выполняющему обязанности по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативно-правовых актов, относятся:

- осуществление мониторинга за изменениями требований законодательства и обеспечение гарантий того, что хозяйственная деятельность соответствует таким требованиям;

- разработка и функционирование надлежащих систем внутреннего контроля;

- разработка правил внутреннего распорядка, уведомление работников экономического субъекта и обеспечение соблюдения этих правил;

- условия, обеспечивающие ознакомление и понимание правил внутреннего распорядка;

- осуществление мониторинга за соблюдением правил внутреннего распорядка и применение дисциплинарных мер к работникам, не соблюдающим таковые;

- привлечение юридических консультантов для мониторинга за изменениями требований законодательства;

- ведение реестра наиболее важных законов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом в рамках его отрасли.

Для более крупных экономических субъектов эти процедуры могут быть дополнены возложением соответствующих обязанностей на:

- отдел внутреннего аудита (или ревизионную комиссию);

- специально созданный комитет по аудиту.

Рассмотрение аудитором соблюдения нормативно-правовых актов аудируемым лицом. Аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение несоблюдения законодательства аудируемым лицом. Тем не менее сам факт периодического проведения обязательного аудита можно рассматривать в качестве сдерживающего фактора для появления таких нарушений.

При аудите существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на надлежащее планирование аудита и его проведение в соответствии с федеральными ПСАД.

В целях общего понимания нормативно-правовых актов аудитору обычно необходимо:

- использовать имеющуюся информацию о деятельности аудируемого лица и сфере его деятельности;

- получить у руководства аудируемого лица сведения о разработанных ими политике и процедурах, направленных на соблюдение нормативно-правовых актов;

- получить у руководства сведения о нормативно-правовых актах, которые могут оказывать существенное влияние на деятельность аудируемого лица;

- обсудить с руководством политику или процедуры, принятые для выявления, оценки и отражения в учете судебных исков и санкций.

При достижении общего понимания нормативно-правовых актов аудитору необходимо выполнить процедуры, направленные на выявление таких случаев их несоблюдения, которые следует учесть при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- запросить руководство, соблюдает ли аудируемое лицо такие нормативно-правовые акты;

- проверить переписку аудируемого лица с соответствующими регулирующими и лицензирующими органами, касающуюся вопросов надлежащего соблюдения или несоблюдения законодательства.

Далее аудитору необходимо получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства соблюдения тех нормативно-правовых актов, которые, по его мнению, оказывают влияние на определение существенных величин и раскрываемой информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор должен достаточно хорошо понимать эти нормативно-правовые акты для того, чтобы руководствоваться ими при аудите предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые относятся к определению величин, подлежащих отражению в отчетности, и информации, подлежащей раскрытию в ней.

Проверяемые аудитором на предмет соблюдения нормативно-правовые акты должны быть общедоступны и известны сотрудникам аудируемого лица и в области его деятельности в целом; это должны быть те акты, которые следует принимать во внимание при составлении финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен быть готов к тому, что процедуры, применяемые с целью формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, могут выявить случаи возможного несоблюдения нормативно-правовых актов. Такие процедуры могут включать ознакомление с протоколами собраний; запросы, адресованные руководству, юридическим службам аудируемого лица, внешним юристам (адвокатам) аудируемого лица о судебных разбирательствах, исках и санкциях; выполнение процедур проверки по существу путем детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций или остатков на счетах бухгалтерского учета.

Аудитору необходимо получить официальные письменные разъяснения и заявления руководства аудируемого лица о том, что аудитору сообщены все известные имевшие место или возможные факты несоблюдения нормативно-правовых актов, влияние которых должно учитываться при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При отсутствии доказательств обратного аудитор вправе предположить, что аудируемое лицо соблюдает данные нормативно-правовые акты.

Процедуры, применяемые при выявлении фактов несоблюдения нормативно-правовых актов. К основным признакам, которые указывают на возможное несоблюдение аудируемым лицом нормативно-правовых актов, относятся:

- расследование, проводимое правительственными структурами, или факт наложения штрафов и пеней;

- оплата услуг, характер которых не определен или вызывает сомнение, или выдача ссуд консультантам, аффилированным лицам, их работникам или государственным служащим;

- агентское вознаграждение или вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную на данном предприятии или данной отрасли для данного вида услуг;

- закупки по ценам значительно выше или ниже рыночной;

- необычные наличные платежи;

- необычные операции с компаниями, зарегистрированными в оффшорных зонах;

- перечисление платежей за товары или оказанные услуги не в ту страну, из которой поставлялись товары и услуги;

- оплата без надлежащего оформления документации, связанной с валютным контролем;

- существование такой системы бухгалтерского учета, которая вследствие своей организации или случайно не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита или достаточных доказательств;

- операции, не разрешенные руководством, или операции, не учитываемые надлежащим образом;

- соответствующая информация в средствах массовой информации об аудируемом лице.

Если аудитору становятся известны факты возможного несоблюдения законодательства, ему следует получить дополнительные сведения о характере такого несоблюдения и обстоятельствах, при которых оно имело место, а также другую достаточную информацию, необходимую для оценки возможного влияния такого несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

При оценке возможного влияния фактов несоблюдения на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудитор принимает во внимание:

- возможные финансовые последствия (пени, штрафы, санкции, ущерб, угроза конфискации активов, вынужденное прекращение деятельности) и судебные разбирательства;

- необходимость раскрытия в отчетности информации о возможных финансовых последствиях для аудируемого лица отступлений от нормативно-правовых актов;

- необходимость поставить под сомнение достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности как таковой в случае, если последствия несоблюдения являются серьезными для аудируемого лица.

Если аудитор предполагает наличие факта несоблюдения законодательства, то ему необходимо документально оформить отмеченные моменты и обсудить их с руководством. Документация в отношении отмеченных фактов может включать копии записей бухгалтерского учета, первичных документов, а также (в случае необходимости), протоколов собеседований.

Если руководство не предоставляет удовлетворительную информацию о соблюдении нормативно-правовых актов, то аудитору следует проконсультироваться с юристом аудируемого лица по вопросам применения нормативно-правовых актов в данных обстоятельствах и возможного их влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Если аудитор не считает возможным консультироваться с юристом аудируемого лица или не удовлетворен его точкой зрения, то аудитору следует проконсультироваться со своим юристом относительно того, имело ли место нарушение нормативно-правовых актов, каковы его возможные правовые последствия для аудируемого лица и какие дальнейшие действия следует предпринять аудитору.

В случае невозможности получения адекватной информации о предполагаемом факте несоблюдения законодательства аудитору необходимо учесть влияние отсутствия аудиторского доказательства на характер готовящегося аудиторского заключения.

Аудитору необходимо учесть последствия несоблюдения законодательства с точки зрения других аспектов аудита, в частности достоверности заявлений руководства.

Сообщение о несоблюдении требований нормативно-правовых актов. Аудитор должен в возможно короткий срок сообщить о выявленных фактах несоблюдения комитету по аудиту, совету директоров и высшему руководству или получить доказательства того, что они надлежащим образом информированы о фактах несоблюдения, которые привлекли внимание аудитора.

Если, с точки зрения аудитора, несоблюдение законодательства является преднамеренным и существенным, аудитор должен сообщить о выявленном факте немедленно.

Если аудитор имеет основания полагать, что высшее руководство аудируемого лица, включая членов совета директоров, причастно к факту несоблюдения законодательства, он должен сообщить об этом вышестоящему органу субъекта, если таковой существует (например, в комитет по аудиту). В том случае, если вышестоящий орган отсутствует или аудитор имеет основания полагать, что его сообщение может быть не принято во внимание, или он не уверен в личности того, кому он сообщает о данном факте, ему следует обратиться за получением юридических консультаций.

Если аудитор пришел к выводу о том, что факт несоблюдения законодательства оказывает существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и не был надлежащим образом отражен в ней, он должен выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если аудируемое лицо препятствует аудитору в получении достаточных надлежащих аудиторских доказательств, подтверждающих, что факты несоблюдения законодательства, которые могут быть существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности, имели место или могли иметь место, аудитору следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения о финансовой (бухгалтерской) отчетности на основании ограничения объема аудита.

Если аудитор не может определить, имел ли место случай несоблюдения из-за ограничений, обусловленных определенными обстоятельствами, а не самим аудируемым лицом, он должен рассмотреть последствия этого обстоятельства для аудиторского заключения.

Отказ от аудиторского задания. Аудитор может принять решение об отказе от аудиторского задания в том случае, если аудируемое лицо не принимает никаких действий по исправлению ситуации, которые аудитор считает необходимыми в данных обстоятельствах, даже если последствия несоблюдения не являются существенными для финансовой (бухгалтерской) отчетности. К факторам, которые могут повлиять на выводы аудитора, относятся подозрение в причастности высших руководящих лиц аудируемого лица к несоблюдению требований нормативно-правовых актов, что может поставить под сомнение достоверность официальных разъяснений и заявлений руководства, а также привести к отказу аудитора от продолжения сотрудничества с данным аудируемым лицом. При принятии такого решения аудитору целесообразно обратиться за получением необходимых юридических консультаций.

Как уже говорилось, при получении запроса от предполагаемого аудитора-преемника действующий аудитор должен указать на наличие профессиональных причин, в силу которых аудитору-преемнику не следует принимать данное поручение. Степень, в которой действующий аудитор может обсуждать состояние дел аудируемого лица с предполагаемым аудитором, будет зависеть от разрешения аудируемого лица и от существующих законодательных и этических требований. Если имеются какие-либо подобные причины или другие аспекты, которые необходимо раскрыть, действующий аудитор, принимая во внимание законодательные и этические требования, может раскрыть такую информацию, а также свободно обсудить с аудитором, получившим предложение о проведении действующему аудитору в разрешении обсудить положение дел с предполагаемым аудитором-преемником или накладывает ограничения на то, что вправе сообщить действующий аудитор, данный факт должен быть раскрыт предполагаемому аудитору-преемнику.

3. Проверка прогнозной финансовой информации

Проверка прогнозной финансовой информации регламентируется Международным стандартом аудита МСА810, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово-хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является услугой, сопутствующей аудиту. Она может оказываться аудиторской организацией наряду с проведением аудита бухгалтерской отчетности данного экономического субъекта. Она не может проводиться аудиторской организацией, оказывавшей экономическому субъекту сопутствующие услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, т.е. услуги по сбору, обработке, обобщению информации, а также осуществившей выбор допущений, составляющих основу данной прогнозной финансовой информации.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза. Основу одновариантного прогноза составляют допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта; основу многовариантного прогноза -- допущения о различных возможных будущих событиях и действиях руководства экономического субъекта в целях выработки различных мер развития экономического субъекта.

Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для внутренних управленческих нужд: для оценки величины необходимых финансовых вложений, предоставления третьим лицам (например, потенциальным инвесторам и кредиторам).

В зависимости от целей прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде свода показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта; ответственность за выражение мнения о ней -- аудиторская организация.

Проверка прогнозной финансовой информации аудиторской организацией проводится для того, чтобы установить надежность, реалистичность и возможность ее использования, а также правильность ее подготовки на основе принятых допущений и адекватность ее представления.

В связи с тем что основу прогнозной финансовой информации составляют события и действия, которые могут произойти в будущем, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о том, будут ли достигнуты прогнозируемые результаты (в том случае, если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, такое мнение может быть выражено).

Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта.

Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности применения прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

При оценке применимости допущений аудиторская организация должна использовать фактическую информацию о деятельности экономического субъекта и учитывать то обстоятельство, что чем больший период охватывает прогнозная финансовая информация, тем меньше применимость допущений, принятых при ее подготовке, и тем больше вероятность возникновения искажений в расчетах.

При проверке правильности подготовки прогнозной финансовой информации аудиторская организация использует такие процедуры, как выборочные расчеты прогнозируемых показателей, оценка непротиворечивости данных, в основе расчета которых лежат одни и те же допущения, и др.

При выявлении существенных искажений в расчетах аудиторская организация должна учитывать взаимосвязь отдельных показателей и оценивать их влияние на правильность прогнозируемых результатов.

Если фактическая информация приведена как часть прогнозной финансовой информации, аудиторская организация, основываясь на профессиональном суждении, определяет, в какой степени фактическая информация может быть проверена и какие процедуры в отношении нее должны быть проведены.

Аудиторская организация должна получить от руководства экономического субъекта письменные разъяснения о целях использования прогнозной финансовой информации и применимости допущений, лежащих в ее основе. Письменные разъяснения свидетельствуют об ответственности руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации.

Если результат прогноза представлен диапазоном значений, аудиторская организация должна убедиться, что в такой информации раскрыто обоснование границ диапазона и прогноз, сделанный с учетом данных границ, не вводит в заблуждение потенциальных пользователей.

Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации должен содержать мнение аудиторской организации о применимости допущений, правильности подготовки информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления.

В отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должна содержаться следующая информация:

- название документа -- «Отчет о результатах проверки прогнозной финансовой информации», адрес и телефоны аудиторской организации, дата отчета, адресат отчета;

- указание на то, что проверка прогнозной финансовой информации проводилась в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности;

- указание на ответственность руководства экономического субъекта за содержание прогнозной финансовой информации;

- указание на отсутствие или наличие фактов, свидетельствующих о неприменимости допущений, принятых при подготовке прогнозной финансовой информации, и на то, что фактические результаты могут существенно отличаться от прогнозируемых;

- мнение аудиторской организации в отношении правильности подготовки прогнозной финансовой информации на основе принятых допущений и адекватности ее представления;

- подпись аудиторской организации, осуществившей проверку прогнозной финансовой информации.

Аудиторская организация может привести в отчете свое мнение о возможности использования прогнозной финансовой информации в определенных экономическим субъектом целях, а также рекомендации по ограниченному использованию и распространению прогнозной финансовой информации. Возможно включение в отчет и иной информации, имеющей отношение к работе, проведенной аудиторской организацией.

Если аудиторская организация установила, что допущения, принятые при подготовке прогнозной финансовой информации, неприменимы, прогнозная финансовая информация неверно подготовлена на основе принятых допущений, то в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации должны быть изложены обстоятельства, обусловившие мнение аудиторской организации.

При невозможности по каким-либо причинам провести необходимые процедуры аудиторская организация обязана отказаться от выражения своего мнения в отчете о результатах проверки прогнозной финансовой информации и изложить в нем обстоятельства, обусловившие ограничение объема работ.

4. Особенности аудита оценочных значений

Международный стандарт аудита МСА 540, а также российские аудиторские правила (стандарты) устанавливают требования в отношении аудита оценочных значений, содержащихся в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти требования не предназначены для применения при проверке прогнозируемой или ожидаемой финансовой информации, хотя многие процедуры, приведенные в нем, могут подходить для этой цели.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.

Сущность оценочных значений. Под *оценочными значениями*понимают приблизительно определенные или рассчитанные сотрудниками аудируемого лица на основе своего профессионального суждения значения некоторых показателей в отсутствие точных способов их определения.

Примеры оценочных значений:

- оценочные резервы;

- амортизация;

- начисленные доходы;

- отсроченные налоговые активы и обязательства;

- резерв на покрытие убытков, понесенных в результате финансово-хозяйственной деятельности;

- убытки по договорам строительства, признанные до их окончания.

Ответственность за подготовку оценочных значений, внесенных в финансовую (бухгалтерскую) отчетность несет руководство аудируемого лица. Эти оценочные значения часто рассчитываются в условиях неопределенности относительно исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют использования субъективного профессионального суждения. В случае использования при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений риск существенных искажений в такой отчетности возрастает.

Особенности определения оценочных значений. Процесс определения оценочного значения может быть простым или сложным в зависимости от специфики рассчитываемого показателя.

Оценочное значение может являться частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода. Во многих случаях оценочные значения выводятся с помощью формул и коэффициентов, основанных на полученном опыте, например в результате использования стандартных норм амортизации для каждой категории основных средств или стандартного процента дохода от продаж для вычисления резерва на покрытие затрат по гарантийному обслуживанию.

В результате неопределенности, связанной с расчетом показателя, или отсутствия объективных данных может оказаться невозможным получить разумные оценочные значения. В таких случаях аудитор должен решить, следует ли на этом основании модифицировать аудиторское заключение.

Аудиторские процедуры в случаях наличия оценочных значений. Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно того, является ли оценочное значение разумным в данных обстоятельствах и раскрыта ли, если это необходимо, надлежащим образом информация о нем. Доказательства, подтверждающие оценочное значение, нередко труднее получить, и они реже могут однозначно трактоваться, чем доказательства, подтверждающие другие статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При аудите оценочных значений аудитору рекомендуется выбрать один или несколько из следующих способов:

-проверить в общем и детально процедуры, используемые руководством аудируемого лица при получении оценочного значения;

- использовать независимую оценку для сравнения с той, которая была подготовлена руководством аудируемого лица;

- проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, чтобы подтвердить правильность сделанной оценки.

Общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица. Действия аудитора, обычно предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают:

- оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;

- арифметическую проверку расчетов, выполняемых при оценке;

- если это возможно, сравнение оценок предыдущих периодов с фактическими результатами этих периодов;

- рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

Аудитору следует определить, насколько точны, полны и уместны исходные данные, на которых основывается оценка. Если используются данные, полученные на основе системы бухгалтерского учета, они должны согласовываться и не противоречить другим учетным данным.

Аудитор может также искать доказательства в информации, получаемой от третьих лиц. Так, при изучении оценок руководства аудируемого лица в отношении финансовых последствий судебных процессов и исков аудитору целесообразно обратиться за информацией в организацию, оказывающую юридические услуги и консультации аудируемому лицу.

Аудитор должен определить, надлежащим ли образом проанализированы собранные данные и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для определения оценочных значений.

При оценке допущений, на которых основывается оценочное значение, аудитор должен определить, являются ли они:

- разумными в свете фактических результатов предыдущих периодов;

- последовательно применяемыми с допущениями, используемыми для получения других оценочных значений;

- согласованными с соответствующими планами руководства аудируемого лица.

Аудитору следует обратить особое внимание на допущения, которые находятся в сильной зависимости от изменения исходных данных и легко подвержены существенным искажениям.

При сложном процессе оценки с использованием специальных методов аудитору может быть необходимо воспользоваться результатами работы экспертов, например инженеров, при оценке запасов навалочных материалов.

Аудитор должен проверить разумность формул, используемых руководством аудируемого лица при определении оценочных значений.

Аудитор должен провести арифметическую проверку расчетов, которым следует руководство аудируемого лица.

По возможности аудитор должен сравнить оценочные значения за предыдущие периоды с фактическими результатами за эти же периоды. Такое сравнение должно помочь:

- получить аудиторские доказательства в отношении общей надежности процедур оценки, используемых аудируемым лицом;

- рассмотреть необходимость корректировки формул, применяемых для получения оценочных значений;

- определить, учитывались ли аудируемым лицом различия между фактическими результатами и предыдущими оценками, а также были ли, где это необходимо, внесены надлежащие корректировки и осуществлено раскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Существенные оценочные значения обычно проверяются и утверждаются руководством аудируемого лица. Аудитор должен проверить, было ли оценочное значение проверено и утверждено руководством соответствующего уровня, а также оформлен ли расчет надлежащими первичными документами.

Использование независимой оценки. Аудитор может провести самостоятельно или получить от третьего лица независимую оценку и сравнить ее с оценочным значением, подготовленным руководством аудируемого лица. При использовании независимой оценки аудитору следует убедиться в обоснованности исходных данных, рассмотреть необходимые допущения и провести проверку процедур вычисления, используемых для такой независимой оценки. Также может оказаться целесообразным сравнение оценочных значений за предыдущие периоды с фактическими результатами этих периодов.

Проверка последующих событий. Операции и события, имевшие место по окончании отчетного периода, но до завершения аудита, могут предоставлять аудиторские доказательства относительно оценочных значений, подготовленных руководством аудируемого лица. Общая проверка аудитором подобных операций и событий может снизить или даже устранить необходимость в проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица при подготовке оценочного значения, или необходимость в независимой оценке при анализе разумного характера оценочного значения.

Оценка результатов аудиторских процедур. Аудитор должен дать окончательную оценку разумного характера оценочных значений, основываясь на знании деятельности аудируемого лица и того, согласуются ли оценки с другими аудиторскими доказательствами, полученными в ходе аудита.

Аудитор должен рассмотреть, принимаются ли во внимание аудируемым лицом какие-либо значительные последующие финансово-хозяйственные операции или события, оказывающие влияние на исходные данные или допущения, которые используются при определении оценочного значения.

Из-за неопределенности, присущей оценочному значению, оценка расхождений может быть более сложной, чем в других областях аудита. При расхождении аудиторской оценки суммы, подтвержденной имеющимися в наличии аудиторскими доказательствами, и величины оценочного значения, отраженной в финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен определить, существует ли необходимость корректировки в связи с наличием такого расхождения. Если существующая разница носит разумный характер (например, ввиду того, что сумма, содержащаяся в финансовой (бухгалтерской) отчетности, не выходит за рамки допустимой ошибки), аудитору нет необходимости требовать корректировки. Тем не менее, если аудитор считает, что существующая разница не носит разумного характера, следует обратиться к руководству аудируемого лица с просьбой о пересмотре оценочного значения. В случае отказа пересмотреть оценочное значение существующую разницу следует считать искажением и рассматривать вместе с остальными искажениями при оценке того, существенны ли последствия таких искажений для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен также рассмотреть вопрос о том, не использует ли руководство аудируемого лица применительно к отдельным используемым для расчета величинам тенденциозный подход, когда каждое из них по отдельности находится в приемлемом диапазоне, но в то же время намеренно используется завышенное или заниженное значение из такого диапазона с тем, чтобы после применения к расчетным процедурам совокупности исходных величин получить заведомо искаженный в желаемую сторону результат. В таких обстоятельствах аудитору следует оценить разумный характер оценочных значений не по отдельности, а в совокупности.

5. Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность

Проверка прочей информации в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 720, так и российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Если проаудированная бухгалтерская отчетность экономического субъекта является частью документа, содержащего помимо этой отчетности прочую информацию, аудиторская организация должна рассмотреть ее на предмет соответствия во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности.

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, может быть предусмотрен законодательством или иными нормативными актами либо подготовлен по инициативе экономического субъекта для предоставления заинтересованным пользователям (кроме документов в электронной форме). Это может быть, в частности, годовой отчет акционерного общества (общества с ограниченной ответственностью) или проспект эмиссии.

Кроме проаудированной бухгалтерской отчетности в таких документах может содержаться:

- отчет исполнительного органа экономического субъекта;

- характеристика и результаты деятельности общества за отчетный год (в годовом отчете акционерного общества);

- данные об эмитенте, сведения о предыдущих выпусках ценных бумаг, размещаемых ценных бумагах (в проспекте эмиссии).

При проведении аудита, цель которого -- выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, аудиторская организация не несет ответственности за достоверность прочей информации, присутствующей в документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, включенной в документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, не может трактоваться экономическим субъектом, а также заинтересованными пользователями аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и документа, содержащего проаудированную бухгалтерскую отчетность (включая уполномоченные государственные органы), как мнение аудиторской организации о достоверности прочей информации или документа в целом.

Аудиторская организация должна заблаговременно сообщить руководству экономического субъекта о необходимости своевременно предоставить ей прочую информацию для рассмотрения, которая рассматривается, как правило, до даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Если прочая информация не может быть получена до даты подписания аудиторского заключения, она подлежит рассмотрению сразу после получения ее от экономического субъекта.

Руководство экономического субъекта, в отношении бухгалтерской отчетности которого аудиторская организация проводит аудит, обязано создавать ей необходимые условия для своевременного и полного рассмотрения прочей информации.

Если руководство отказывается предоставить прочую информацию и документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность для рассмотрения, то аудиторская организация может рассмотреть вопрос о принятии соответствующих мер.

При необходимости вопросы, связанные с рассмотрением прочей информации, аудиторская организация включает в письменную информацию аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности не должно содержать указаний на рассмотрение аудиторской организацией прочей информации, кроме отдельных случаев.

Документ, содержащий проаудированную бухгалтерскую отчетность, включает аудиторское заключение о достоверности этой отчетности, если иное не предусмотрено законодательством и иными нормативными актами.

В случаях, предусмотренных законодательством и иными нормативными актами, аудиторская организация делает соответствующую отметку на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность.

Сделанная в любой форме и выраженная любым содержанием отметка аудиторской организации на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, означает, что аудиторская организация рассмотрела прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности.

Если документ содержит проаудированную бухгалтерскую отчетность экономического субъекта за несколько отчетных периодов (в том числе отчетность, аудит которой проводила другая аудиторская организация), аудиторская организация должна рассмотреть новую прочую информацию на предмет ее непротиворечивости во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности за каждый отчетный период.

Если законодательством или иными нормативными актами предусмотрена отметка на документе, содержащем проаудированную бухгалтерскую отчетность, то такая отметка должна быть сделана аудиторской организацией, которая проводит аудит бухгалтерской отчетности за последний по времени отчетный период.

Прочая информация считается непротиворечивой во всех существенных аспектах проаудированной бухгалтерской отчетности, если в ней отсутствуют существенные данные, прямо или косвенно противоречащие сведениям, содержащимся в проаудированной бухгалтерской отчетности или вытекающим из нее.

Рассмотрение аудиторской организацией прочей информации не является аудиторской процедурой, в результате которой могут быть получены аудиторские доказательства.

Если при рассмотрении прочей информации обнаруживается существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью, то аудиторская организация определяет, должна ли быть скорректирована прочая информация или проаудированная бухгалтерская отчетность, и уведомляет руководство экономического субъекта о необходимых корректировках.

Если корректировке подлежит проаудированная бухгалтерская отчетность, но руководство экономического субъекта отказывается от такой корректировки, то аудиторская организация должна рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта условно-положительного аудиторского заключения или об отказе в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Специальный поясняющий параграф в аудиторском заключении о достоверности бухгалтерской отчетности должен раскрывать все существенные противоречия между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью. В аудиторском заключении этот параграф помещают после параграфа, выражающего мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Иные меры, которые аудиторская организация может предпринять, определяются конкретной ситуацией, характером и существенностью противоречия -- это могут быть задержка предоставления экономическому субъекту аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности, рассмотрение вопроса о расторжении договора об оказании аудиторских услуг, передача вопроса для юридического рассмотрения.

Если при рассмотрении прочей информации в ней обнаруживается существенное искажение какого-то факта (неправильное отражение или представление в прочей информации данных, не связанных прямо или косвенно с проаудированной бухгалтерской отчетностью), то аудиторская организация должна обсудить это с руководством экономического субъекта; при наличии разногласий между ними аудиторская организация должна предложить руководству экономического субъекта передать данный вопрос на рассмотрение независимому эксперту или соответствующему третьему лицу и принять во внимание результаты такого рассмотрения.

Если аудиторская организация рассматривает прочую информацию после даты подписания аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности и обнаруживает существенное противоречие между прочей информацией и проаудированной бухгалтерской отчетностью или существенное искажение в прочей информации какого-либо факта, то аудиторская организация решает, надо ли скорректировать прочую информацию или проаудированную бухгалтерскую отчетность.

## Оценка способности экономического субъекта продолжать свою деятельность

Порядок оценки непрерывности деятельности определяется как Международным стандартом аудита МСА 570, так и российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Допущение о непрерывности деятельности является основным принципом подготовки бухгалтерской отчетности. В соответствии с допущением о непрерывности деятельности экономический субъект обычно рассматривается как продолжающий осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в обозримом будущем и не имеющий намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов в соответствии с законами и нормативными актами. Соответственно активы и обязательства учитываются на том основании, что экономический субъект может выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Действующее законодательство по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности содержит требование о том, чтобы экономический субъект проводил специальную оценку способности продолжать свою непрерывную деятельность, а также требования в отношении подлежащих рассмотрению событий и условий, которые должны быть раскрыты в связи с допущением о непрерывности деятельности.

Принципы подготовки бухгалтерской отчетности могут не содержать выраженного в явной форме требования, чтобы руководство делало конкретную оценку способности предприятия продолжать свою непрерывную деятельность.

Тем не менее, поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, обязанность экономического субъекта заключается в том, чтобы оценить способность продолжать свою непрерывную деятельность, даже если общепризнанные в данных условиях принципы подготовки бухгалтерской отчетности не предусматривают требования об этом, выраженного в явной форме.

Если предприятие исторически имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, руководство может сделать свою оценку без проведения подробного анализа.

Оценка организацией допущения о непрерывности своей деятельности связана с вынесением субъективного суждения в конкретный момент времени об условных фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления бухгалтерской отчетности. В этой связи уместными являются следующие факторы:

* в общем смысле уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или условия, значительно повышается по мере того как «отодвигаются» временные рамки суждения относительно воздействия условных фактов. По этой причине в большинстве случаев основных принципов подготовки бухгалтерской отчетности, где содержится явное требование в отношении действий организации, указывается период, применительно к которому руководство должно учитывать всю доступную информацию;
* любое влияние условного факта в будущем основывается на информации, доступной в момент составления бухгалтерской отчетности. Последующие события могут вступать в противоречие с субъективным суждением, которое было разумным в момент его вынесения;
* размер и сложная структура субъекта, характер и условия его деятельности, а также степень подверженности субъекта воздействию внешних факторов, — все это оказывает влияние на субъективное суждение о влиянии условных фактов.

К числу условных фактов, вызывающих сомнение в допущении непрерывности деятельности, относятся следующие.

Финансовые условные факты:

* величина чистых активов меньше величины уставного капитала;
* привлеченные заемные средства, срок погашения которых приближается, при реальном отсутствии перспективы погашения или продления срока [ЗАЙМА[http://cdncache-a.akamaihd.net/items/it/img/arrow-10x10.png](http://www.be5.biz/ekonomika/asad/10.htm)](http://www.be5.biz/ekonomika/asad/10.htm), или необоснованное использование краткосрочных займов для финансирования долгосрочных активов;
* неспособность дебиторов погашать задолженность в установленные сроки;
* неблагоприятные значения основных финансовых коэффициентов, характеризующих деятельность аудируемого лица; неспособность экономического субъекта в срок производить платежи кредиторам;
* неспособность обеспечить финансирование развития деятельности или осуществление других важных инвестиций.

Производственные условные факты:

* увольнение основного управленческого персонала без найма должной замены;
* потеря рынка сбыта, франшизы, лицензии или основного поставщика;
* проблемы с трудовыми ресурсами или дефицит важных средств производства.

Прочие условные факты:

* несоблюдение требований законодательства;
* рассматриваемые в суде иски в отношении субъекта, решения и требования которых (если такие иски будут удовлетворены) вряд ли смогут быть выполнены;
* изменения в законодательстве или политике правительства, которые могут оказать негативное влияние на финансово-хозяйственную деятельность субъекта.

Значения таких событий или условий нередко улучшаются в силу действия иных факторов. Например, последствия в связи с неспособностью субъекта производить выплаты в счет погашения заемных средств могут уравновешиваться действиями организации, предусматривающими обеспечение достаточных поступлений денежных средств за счет других источников. Аналогичным образом потеря основного поставщика может быть смягчена появлением нового поставщика.

Аудитор обязан проанализировать совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность экономического субъекта продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом.

Аудитор не может предсказывать будущие события или условия, которые могут обусловить прекращение предприятием его непрерывной деятельности. Соответственно отсутствие в аудиторском заключении каких-либо упоминаний об условных факторах, касающихся непрерывности деятельности, не может рассматриваться как гарантия способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно.

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обусловливают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

В ходе аудита аудитор должен внимательно следить за доказательствами существования условных факторов, которые обусловливают значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

В случае выявления таких условий или событий аудитор должен рассмотреть вопрос о том, влияют ли такие факторы на проведенную аудитором оценку составляющих аудиторского риска.

Аудитор рассматривает условные факты, касающиеся допущения непрерывности деятельности, в ходе планирования, поскольку такое рассмотрение позволяет более своевременно обсудить эти вопросы с руководством экономического субъекта, а также в ходе всего процесса проведения аудита.

В некоторых случаях экономический субъект мог уже сам провести предварительную оценку в период проведения первоначальных этапов аудита. Если это так, то аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство какие-либо условные факты и связанные с этим планы.

Если экономический субъект еще не проводил предварительной оценки непрерывности деятельности, то аудитор запрашивает у субъекта, существуют ли какие-либо финансовые, производственные и другие условные факты. Аудитор может обратиться к организации с просьбой произвести оценку, в особенности в тех случаях, когда аудитор уже выявил условные факты, касающиеся допущения непрерывности деятельности. Он анализирует последствия выявленных условных фактов и их влияние на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Аудитор должен проанализировать данную аудируемым лицом оценку способности продолжать свою деятельность непрерывно за тот же самый период, который использовался субъектом при проведении оценки в соответствии с основными правилами подготовки бухгалтерской отчетности. Если оценка организации, данная в отношении способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, охватывает менее 12 месяцев с даты составления предыдущей бухгалтерской отчетности, то аудитор обязан попросить организацию увеличить период оценки до 12 месяцев с даты составления бухгалтерской отчетности.

Оценка аудируемым лицом своей способности непрерывно осуществлять свою деятельность является основным элементом при анализе аудитором допущения о непрерывности деятельности.

При анализе оценки аудируемого лица аудитор рассматривает процедуру, посредством которой руководство выносило свою оценку, допущения, обосновывающие такую оценку, и планы руководства в отношении будущих действий. Аудитор рассматривает, учитывалась ли при вынесении оценки вся информация, о которой стало известно аудитору в результате проведения аудита.

Аудитор должен запросить у субъекта информацию о том, известно ли ему о каких-либо событиях или условиях, которые выходят за рамки периода, охватываемого оценкой, и которые могут обусловливать значительные сомнения в способности предприятия продолжать свою деятельность непрерывно.

Поскольку степень неопределенности, связанной с последствиями каких-либо условных фактов, повышается по мере отдаленности такого факта, аудитор должен рассматривать вопрос о целесообразности дополнительных действий только в том случае, если признаки проблем, связанных с допущением непрерывности деятельности предприятия, являются значительными.

Аудитор вправе попросить организацию оценить потенциальную значимость условных фактов с точки зрения их влияния на возможность непрерывности деятельности.

Аудитор не обязан разрабатывать процедуры (за исключением запроса организации) с целью проверки признаков наличия условных фактов, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно и которые выходят за рамки периода, оцениваемого экономическим субъектом.

В случае выявления условных фактов, которые обусловливают значительные сомнения в способности экономического субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, аудитор должен:

* проверить планы организации в отношении будущей деятельности на основе ее оценки допущения о непрерывности деятельности;
* путем проведения необходимых аудиторских процедур собрать достоверные аудиторские доказательства в целях подтверждения или опровержения наличия факторов существенной неопределенности, в том числе рассмотреть последствия любых планов организации и иных факторов;
* попросить организацию представить в письменном виде информацию, касающуюся ее планов о деятельности в будущем.

Условные факты, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, могут быть выявлены в ходе планирования задания или выполнения аудиторских процедур.

В число аудиторских процедур могут входить:

* анализ и обсуждение с руководством субъекта прогнозов в отношении движения финансовых потоков, доходов и других соответствующих прогнозов;
* анализ и обсуждение имеющейся последней по времени предварительной бухгалтерской отчетности предприятия;
* анализ условий заемных средств и выявление нарушений условий погашения таких средств;
* изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров и комитетов на предмет упоминания в них о финансовых трудностях;
* опрос юристов предприятия, касающийся наличия судебных тяжб и исков и правильности оценки их результатов и влияния на финансовое состояние предприятия;
* проверка наличия, правомерности и возможности обеспечения выполнения договоренностей о предоставлении или сохранении финансирования со стороны аффилированных и третьих лиц, а также оценка способности таких сторон предоставить дополнительные средства;
* изучение планов субъекта, касающихся невыполненных заказов клиентов;
* анализ событий после отчетной даты с целью определения того, оказывают ли такие события ослабляющее или иное воздействие на способность предприятия продолжать свою непрерывную деятельность.

В случае когда анализ движения финансовых потоков является существенным фактором при оценке условных фактов, аудитор должен проанализировать надежность систем предприятия, генерирующих такую информацию, и обоснованность допущений, лежащих в основе прогнозов.

Кроме того, аудитор сравнивает ожидаемую финансовую информацию за недавние предшествующие периоды с действительными результатами и ожидаемую финансовую информацию за текущий период — с действительными результатами, достигнутыми до данного момента.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитор определяет, обнаруживается ли в соответствии с его субъективным суждением существенная неопределенность, связанная с условиями и событиями, которые по отдельности или в совокупности обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою непрерывную деятельность.

Существенная неопределенность может быть, если ее потенциальное значение таково, что, в соответствии с суждением аудитора, для того чтобы представление бухгалтерской отчетности не вводило в заблуждение, необходимо четкое раскрытие информации о характере и последствиях такой неопределенности.

В случае когда допущение непрерывности деятельности носит надлежащий характер, но при этом имеет место существенная неопределенность, аудитор рассматривает вопрос о том:

1. описываются ли адекватно в бухгалтерской отчетности условия или события, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность, и каковы планы руководства в связи с такими условиями или событиями;
2. указывается ли четко в бухгалтерской отчетности тот факт, что имеет место существенная неопределенность, связанная с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и то, что в этой связи субъект может оказаться не в состоянии реализовать свои активы и исполнить свои обязательства в ходе своего нормального бизнеса.

Если в бухгалтерской отчетности сделано адекватное раскрытие информации, аудитор должен выразить безоговорочно-положительное мнение, но модифицировать аудиторское заключение, включив в него абзац, привлекающий внимание к ситуации, в котором отмечается наличие существенной неопределенности, связанной с условиями или событиями, которые обусловливают значительные сомнения в способности субъекта продолжать свою деятельность непрерывно, и содержится ссылка на соответствующий пункт пояснительной записки к бухгалтерской отчетности.

Если же бухгалтерская отчетность не содержит адекватного раскрытия информации, аудитор должен выразить по обстоятельствам мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Если в соответствии с суждением аудитора субъект не сможет непрерывно продолжать свою деятельность, то аудитору следует выразить отрицательное мнение, если бухгалтерская отчетность была подготовлена на основе допущения непрерывности деятельности.

В случае если руководство субъекта пришло к выводу о том, что использованное при подготовке бухгалтерской отчетности допущение непрерывности деятельности предприятия является неуместным, бухгалтерская отчетность должна быть подготовлена на основе альтернативных принципов.

Если руководство не желает давать оценку или увеличивать период, охватываемый такой оценкой, в ответ на соответствующую просьбу аудитора, то в обязанности аудитора не входит прояснение ситуации, вызванной недостаточной аналитической работой со стороны руководства. В этом случае уместно модифицировать аудиторское заключение, поскольку для аудитора может оказаться невозможным получить достаточные надлежащие доказательства, касающиеся допущения непрерывности деятельности при подготовке бухгалтерской отчетности.

В случае подписания или утверждения руководством аудируемого лица бухгалтерской отчетности значительно позже даты ее составления аудитор должен проанализировать причины такой задержки. В случае если задержка могла быть связана с условными фактами, касающимися допущения непрерывности деятельности, аудитор рассматривает необходимость проведения дополнительных аудиторских процедур.

## События после отчетной даты

Порядок оценки аудитором событий после отчетной даты регламентируется как Международным стандартом аудита МСА 560, так и российским Правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 10 «События после отчетной даты».

Аудитору следует принимать во внимание влияние на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение событий (благоприятных и неблагоприятных) после отчетной даты.

В бухгалтерской отчетности эти события могут быть двух типов:

1. события, подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;
2. события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях.

События, произошедшие до даты аудиторского заключения.

Аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что все события, имевшие место до даты аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены.

Эти процедуры выполняются в дополнение к обычным процедурам, которые могут быть применимы к конкретным операциям, происходящим после окончания отчетного периода, с целью получения аудиторских доказательств в отношении сальдо счетов на конец периода, например оценка правильности отнесения операций по товарно-материальным запасам к отчетным периодам или тестирование платежей кредиторам. Тем не менее от аудитора не требуется проведения последующей проверки всех вопросов, по которым в результате ранее проведенных процедур были получены удовлетворительные выводы.

Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в бухгалтерскую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате аудиторского заключения:

* анализ методов, установленных руководством для того, чтобы обеспечить определение событий после отчетной даты и их влияние на бухгалтерскую отчетность;
* изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа проверяемого субъекта, проводимых после окончания периода; запросы относительно событий, протоколы обсуждения которых еще не готовы;
* анализ самой последней имеющейся в наличии предварительной бухгалтерской отчетности и, если это необходимо и целесообразно, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;
* запросы, адресованные юристам субъекта, или повторное обращение к ним по поводу предыдущих письменных или устных запросов относительно судебных разбирательств и претензий;
* запросы, адресованные руководству, относительно последующих событий, которые могли бы повлиять на бухгалтерскую отчетность.

Если аудит структурного подразделения субъекта, такого, как представительство, филиал или дочернее предприятие, проводит другой аудитор, аудитору следует принять во внимание процедуры, осуществляемые другим аудитором в отношении событий, имевших место после окончания периода, а также рассмотреть вопрос о необходимости проинформировать другого аудитора о планируемой дате аудиторского заключения.

Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, аудитору следует рассмотреть, отражены ли эти события должным образом в

учете и раскрыты ли они достоверно в бухгалтерской отчетности. События, произошедшие после даты аудиторского заключения.

В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении бухгалтерской отчетности после даты аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчетность, несет руководство субъекта.

Если после даты аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на бухгалтерскую отчетность, он должен определить, нужно ли внести изменения в бухгалтерскую отчетность, и обсудить этот вопрос с руководством.

При внесении руководством изменений в бухгалтерскую отчетность аудитору следует представить новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчетности. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой подписания или утверждения измененной бухгалтерской отчетности.

Если руководство не вносит изменений в бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, и аудиторское заключение еще не представлено субъекту, аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

После выдачи аудиторского заключения субъекту аудитор обязан уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что субъект не должен предоставлять бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение третьим лицам.

События, обнаруженные после выпуска бухгалтерской отчетности.

После выпуска бухгалтерской отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно этой бухгалтерской отчетности.

Если после выпуска бухгалтерской отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату аудиторского заключения, вследствие которого аудитор должен был бы модифицировать аудиторское заключение, аудитору следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра бухгалтерской отчетности и обсудить его с руководством аудируемого лица.

При пересмотре руководством бухгалтерской отчетности аудитору следует выполнить необходимые в данных обстоятельствах аудиторские процедуры, проверить действия, предпринятые руководством, проинформировать о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную бухгалтерскую отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и представить новое заключение по пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать текст, привлекающий внимание к бухгалтерской отчетности, в котором более подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано не ранее чем датой утверждения пересмотренной бухгалтерской отчетности.

Если руководство не предпринимает необходимых мер, чтобы проинформировать всех, кто получил ранее представленные бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение, о сложившейся ситуации и не пересматривает бухгалтерскую отчетность, в то время как аудитор считает ее пересмотр необходимым, ему следует уведомить лиц, несущих ответственность за общее руководство субъектом, о том, что аудитор предпримет меры, необходимые для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от юридических прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора.

Необходимость в пересмотре бухгалтерской отчетности и выдаче нового аудиторского заключения может не возникнуть, если приближается дата бухгалтерской отчетности за следующий период при условии, что в новой отчетности информация будет надлежащим образом раскрыта.

Решение об эмиссии ценных бумаг. В случаях проведения эмиссии ценных бумаг аудитор должен принять во внимание законодательные и связанные с ними требования, предъявляемые к аудитору законодательством, в котором имеет место размещение ценных бумаг. Например, от аудитора может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур, охватывающих период до даты составления окончательного документа по эмиссии ценных бумаг. Это обычно включает выполнение процедур, описанных выше и охватывающих период до даты вступления в силу окончательного документа по эмиссии ценных бумаг или возможно близкой к этому даты, а также изучение проспекта эмиссии ценных бумаг на предмет соответствия содержащихся в нем сведений той бухгалтерской информации, к которой причастен аудитор.

## Оценка результатов аудиторской проверки

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить Письмо о представлении информации (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности менеджмента за правильное представление информации, включенной в финансовую отчетность.

Такое письмо подписывается руководством экономического субъекта. Если руководство отказывается его подписать, то аудитор рассматривает вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно-положительного.

Кроме того, важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. В случае обнаружения ошибок и нарушений аудитор определяет их общую сумму, чтобы понять, является ли эта сумма существенной.

Иногда истинная величина ошибки неизвестна, поэтому аудитор должен оценить ее возможную величину и существенность.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит соответствует установленным стандартам.

И наконец, весьма полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвующему в аудите, или контролеру, чтобы выявить возможные слабые места аудиторской проверки, а также определить возможность защиты качества аудита перед независимым наблюдателем.

## Доведение результатов аудита до руководства и представителей собственника аудируемого лица

Международный стандарт аудита МСА 260, а также российские правила (стандарты) устанавливают единые требования в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, руководству (руководящим работникам) аудируемого лица и представителям собственника этого лица.

Аудитор должен сообщать информацию, полученную по результатам аудита, руководству и представителям собственника аудируемого лица.

Под руководящими работниками (руководством) аудируемого лица понимаются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер).

Под представителями собственника аудируемого лица понимаются лица или коллегиальные органы, которые осуществляют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства (например, совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия).

Под информацией, полученной по результатам аудита, подразумеваются сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и касающимися одновременно руководства и представителей собственника при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней.

Информация, полученная по результатам аудита, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита.

Надлежащие получатели информации. Аудитор должен установить круг лиц из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, представляющая интерес для управления аудируемым лицом.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц.

Такое разнообразие усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информации, полученная по результатам аудита, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности действующего законодательства. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре (письме) о проведении аудита могут также содержаться:

* указание на форму, в которой будет сообщаться информация, полученная по результатам аудита;
* перечень надлежащих лиц, которым будет сообщаться такая информация;
* перечень конкретных аспектов аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Повышение эффективности в области сообщения информации, полученной по результатам аудита, достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

Информация, полученная по результатам аудита, которую следует сообщать руководству аудируемого лица. Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация включает в себя:

* общий подход аудитора к поведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
* выбор или изменения руководством аудируемого лица значимых принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
* возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, таких, как судебные разбирательства, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
* предлагаемые аудитором корректировки, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом, которые оказывают или могут оказать существенное воздействие на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;
* существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно осуществлять свою деятельность;
* разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по таким вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут быть значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет и насколько значимый характер он носит;
* предполагаемые модификации аудиторского заключения;
* другие вопросы, требующие внимания представителей собственника:
  + существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства;
  + любые другие вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре (письме) о проведении аудита.

В качестве части информации по результатам аудита, сообщаемой аудитором надлежащим лицам, эти лица должны быть проинформированы о том, что:

* сведения, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита;
* аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Сроки и формы сообщения информации. Аудитор должен своевременно сообщать информацию, полученную по результатам аудита. Это дает возможность представителям собственника оперативно принимать надлежащие меры.

Для того чтобы сообщать информацию своевременно, аудитору следует обсудить с представителями собственника порядок, принципы и сроки сообщений такой информации. В определенных случаях в связи с неотложным характером вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем было согласовано предварительно.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию, полученную по результатам аудита, в устной или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы:

* размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
* характер, важность и особенности вопросов в составе информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
* существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
* принятый аудитором порядок общения с представителями собственника.

Если вопросы информации, полученной по результатам аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, сообщаются в устной форме, то аудитору следует документально отразить в рабочих документах эти вопросы и реакцию на них. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника.

В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей вопросов может быть целесообразным, чтобы аудитор получал от представителей собственника письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления.

Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самих руководящих работников. Если руководство соглашается самостоятельно сообщить о вопросе информации, полученной по результатам аудита, представляющем интерес для управления, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данного вопроса при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Если аудитор считает, что необходимо модифицировать аудиторское заключение в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», то любая иная письменная информация, направляемая аудитором руководству или представителям собственника аудируемого лица, не может рассматриваться в качестве надлежащей замены этого.

Аудитору следует проанализировать, могут ли какие-либо вопросы информации, полученной по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такой вопрос представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить о нем представителям собственника.

Аудитору следует выполнять требования действующего законодательства и этические нормы профессионального аудиторского объединения, членом которого он состоит, в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В этих обстоятельствах аудитору целесообразно проконсультироваться с юристом.

Законодательными или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита, имеющей отношение к управлению аудируемым лицом. Эти дополнительные требования о сообщении информации не охватываются вышеназванным правилом (стандартом), но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим ее получателям.

## Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Подготовка аудиторского отчета (письменной информации аудитора руководству аудируемого лица) регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и МСА 700А, а также российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности.

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и представлять письменную информацию (отчет) руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. Аудиторские организации могут готовить и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию.

Цель письменной информации — довести до руководства проверяемого субъекта сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системах внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в случаях, если:

* договором на осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора;
* договором на осуществление инициативного аудита предусматривается не подготовка заключения аудитора, а подготовка письменной информации аудитора.

В письменной информации аудитора должно быть указано все, что связано с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, т.е. любая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которая была сочтена целесообразной.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках — она отражает лишь те из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состоящая из значительного количества сотрудников аудиторской организации, письменная информация аудитора должна быть подписана руководителем группы сотрудников или руководителями отдельных подгрупп (бригад, звеньев и т.п.) в составе общей группы.

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу на бланке аудиторской организации — либо с угловым штампом, либо в соответствии с требованиями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

Каждая аудиторская организация обязана разработать единые (внутрифирменные) требования к форме подготовки письменной информации аудитора, которые утверждаются руководителем аудиторской организации. Выполнение этих требований обеспечивает аккуратное и единообразное оформление данного документа для различных экономических субъектов.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора и выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштаба и специфики аудиторской проверки, а также размеров аудиторской фирмы, размеров и особенностей экономического субъекта, подлежащего проверке, следует включать в письменную информацию аудитора следующие сведения:

* особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;
* данные о количественном составе работников, выполняющих бухгалтерский учет, структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;
* перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;
* сведения о методике аудиторской проверки; подтверждение того, что аудиторская организация следовала в работе правилам (стандартам) аудиторской деятельности; указание, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным, а какие — выборочным способом и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;
* перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций как таковых;
* оценка (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей, представленных экономическим субъектом, и прогнозируемых показателей по результатам проверки аудиторской организацией;
* в случае проверки крупных экономических субъектов со сложной организационной структурой — сведения о проверках филиалов, подразделений и дочерних фирм такого экономического субъекта, общие результаты таких проверок и анализ влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки экономического субъекта в целом;
* при последующих аудиторских проверках — оценку и анализ выполнения рекомендаций или исправления экономическим субъектом, подлежащим аудиту, недостатков, указанных в предшествующих документах, содержащих письменную информацию аудитора;
* в случае отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг) — сам факт и причины такого отклонения.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке указывается, какие из сделанных замечаний существенны и какие несущественны, влияют ли они (или могут влиять) на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. При подготовке аудиторской организацией условно-положительного заключения, отрицательного заключения или отказе от выражения мнения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин формирования у аудитора соответствующего мнения.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и (или) собственнику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг; лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, — в случае письменного указания на то аудиторской организации.

Отдельные вопросы письменной информации аудитора могут обсуждаться в устной форме или в порядке обмена письмами с сотрудниками экономического субъекта в ходе его проверки с учетом степени ответственности, допуска к информации и уровня компетентности таких сотрудников. При этом все письменные входящие и исходящие документы такого рода аудиторы должны в обязательном порядке приобщать к прочей своей рабочей документации.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в которой могут содержаться требования внесения (с выполнением установленных для этого правил) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация впоследствии могла представить экономическому субъекту положительное аудиторское заключение.

Руководство экономического субъекта может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания, содержащиеся в варианте этого документа.

Оно может провести встречу с аудиторами, пригласив со своей стороны тех лиц, которых сочтет необходимым, для обсуждения предварительного варианта документа.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора. Замечания экономического субъекта принимаются аудиторской организацией в расчет, только если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте письменной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками экономического субъекта в порядке выполнения требований аудиторов.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора. Несогласие получателя письменной информации с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа. По согласованию письменная информация аудитора может быть переслана по почте. В этом случае ко второму экземпляру письменной информации аудитора при архивном хранении в аудиторской организации подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления либо иного способа передачи этой письменной информации.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных федеральными законами Российской Федерации.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников экономического субъекта.

Аудиторская организация может готовить копии со своего экземпляра письменной информации аудитора для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок. Требования конфиденциальности информации при этом сохраняются.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской организацией. Новая аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, содержащейся в документах, подготовленных ранее.

**87. Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника. Формирование письменной информации.**

Порядок, форма и состав информации, предоставляемой клиенту, зависит от вида аудиторской работы. Если проводится обязательный аудит, то аудитор должен сообщать информацию руководству и представителям собственника аудируемого лица в соответствии с требованиями Федерального правила (стандарта) № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

Информация — это сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой отчетности, которые, по мнению аудитора, являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой финансовой отчетности аудируемого лица и раскрытии информации в ней. Информация включает в себя только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора. Он не обязан в ходе аудита разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, которая имеет значение для управления аудируемого лица.

Аудитор устанавливает, кто является надлежащим получателем информации по результатам аудита из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица. К руководству аудируемого лица относятся лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой отчетности. Представителями собственника аудируемого лица являются лица или коллегиальные органы, которые выполняют общий надзор и стратегическое руководство деятельностью аудируемого лица, а также в соответствии с учредительными документами могут контролировать текущую деятельность его руководства, в том числе назначать или освобождать от должности представителей высшего руководства.

Для определения лиц, которым необходимо сообщить информацию, аудитор основывается на собственном профессиональном суждении, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности законодательства Российской Федерации, а также учитывая права и обязанности соответствующих лиц. Если, исходя из особенностей аудируемого лица, аудитор не может определить, кто является надлежащим получателем информации, то ему необходимо согласовать с клиентом, кому должна сообщаться информация.

Аудитор должен рассмотреть информацию и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, ее надлежащим получателям. Такая информация включает в себя:

* общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, информирование по поводу любых ограничений объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства аудируемого лица;
* выбор или изменение руководством аудируемого лица принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на его финансовую отчетность;
* возможное влияние на финансовую отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, которые должны быть раскрыты в финансовой отчетности;
* предлагаемые аудитором существенные корректировки финансовой отчетности, как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом;
* существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица продолжать непрерывно вести свою деятельность;
* разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут являться значимыми для финансовой отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения, и сведения о разрешении разногласий;
* предполагаемые модификации аудиторского заключения;
* другие вопросы, заслуживающие внимания представителей собственника;
* вопросы, освещение которых согласовано аудитором с аудируемым лицом в договоре на проведение аудита.

Надлежащие получатели информации должны быть проинформированы аудитором о том, что:

* сообщаются сведения только по тем вопросам, которые привлекли внимание аудитора;
* аудит финансовой отчетности не направлен на поиск информации, которая представляет интерес для управления аудируемого лица.

Информация должна поступать от аудитора своевременно, что позволяет соответствующим лицам аудируемого лица оперативно принимать надлежащие меры. Для этого необходимо обсудить с представителями аудируемого лица порядок, сроки и принципы сообщения информации.

Сообщать информацию можно в устной или письменной форме. На решение, в какой форме представить информацию, влияют:

* размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;
* характер, важность и особенности информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;
* существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;
* принятые аудитором формы взаимодействия с представителями собственника и руководства аудируемого лица.

Если информация сообщается в устной форме, то аудитору необходимо документально отразить в рабочих документах эту информацию и реакцию на нее получателей информации.

Аудитор имеет право предварительно обсудить с руководством клиента вопросы, представляющие интерес для управления аудируемым лицом. Если руководство аудируемого лица намерено самостоятельно передать информацию, представляющую интерес для управления организацией, представителям собственника, то аудитору не обязательно повторно сообщать такую информацию.

Любая письменная информация не является заменой модифицированного аудиторского заключения.

При повторяющемся (согласованном) аудите аудитор должен проанализировать, имеет ли значение для достоверности финансовой отчетности текущего года какая-либо информация, полученная по результатам предыдущего аудита, и принять решение повторно сообщить информацию, представляющую интерес для управления аудируемым лицом.

В отношении информации, полученной по результатам аудита, аудитор обязан соблюдать требование конфиденциальности.

При оказании сопутствующих аудиту услуг, проведении инициативного аудита, согласованных процедур аудитор предоставляет клиенту отчет по согласованию сторон. Аудиторская организация может определить во внутрифирменных стандартах перечень документов, состав, содержание и порядок их предоставления клиенту по результатам выполненной работы.

**88. Аудиторское заключение: содержание и структура, порядок представления. Формы аудиторского заключения**

Главная цель [аудиторской проверки](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/auditorskaya-proverka.html) — это оформление объективного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, которое оформляется в содержании аудиторского заключения.

**Аудиторское заключение** — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

**Достоверность** — степень точности данных [финансовой отчетности](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/finansovaya-otchetnost.html), которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Составляется аудиторское заключение в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

**Аудитор несет ответственность** за формулировку и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом необходимо учесть, что за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Таким образом, аудит не освобождает руководство организации от ответственности в вопросе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выделят несколько видов аудита:

* обязательный;
* инициативный;
* по специальным аудиторским заданиям.

Опыт показывает, что для всех видов аудита целесообразно использовать **единую форму аудиторского заключения**. Заключение должно составляться на русском языке, а стоимостные показатели выражаются в валюте Российской Федерации, то есть в рублях.

Аудиторское заключение передается руководству аудируемого лица в том количестве экземпляров, которое предусмотрено договором между ними

Аудитор несет ответственность за формирование и выражение своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица **во всех существенных аспектах**. При составлении аудиторского заключения аудитор руководствуется прежде всего федеральными правилами (стандартами), и в частности правилом (стандартом) N 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденное постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 года за № 696.

Это федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности, как и все остальные, разработано с учетом[международных стандартов аудита](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/mezhdunarodnye-standarty-audita.html) и устанавливает единые требования к форме и содержанию аудиторского заключения.

К аудиторскому заключению в обязательном порядке прилагается финансовая отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства РФ относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой бухгалтерской отчетности.

**Аудиторское заключение** — это документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности [финансовой](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/finansovaya-otchetnost.html) ([бухгалтерской](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/finansovaya-otchetnost.html)) отчетности и соответствии порядка ведения [бухгалтерского учета](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/predmet-buhgalterskogo-ucheta.html)требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации.

Форма и содержание аудиторского заключения должны отвечать положениям действующих нормативных актов и Федерального правила (стандарта) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

#### Основные элементы аудиторского заключения:

* наименование "аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности";
* адресат (в соответствии с договором или законодательством Российской Федерации, как правило, адресуется собственнику аудируемого лица, совету директоров и т.п.);
* сведения об аудиторе;
* сведения об аудируемом лице;
* вводная часть;
* часть, описывающая объем аудита;
* часть, содержащая мнение аудитора;
* дата аудиторского заключения;
* подпись аудитора.

**Сведения об аудиторе** включают в себя: организационно-правовую форму аудиторской организации, ее наименование; место нахождения (адрес); номер, дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

К **сведениям об аудируемом лице** относятся: организационно-правовая форма аудируемого лица, его наименование, место нахождения (адрес), номер, дата свидетельства о государственной регистрации.

**Вводная часть** должна содержать сведения о периоде представления информации в финансовой отчетности, составе этой отчетности (форму № 1 «Бухгалтерский баланс», форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках», приложения к формам № 1, 2, пояснительную записку), разграничении ответственности между аудитором и аудируемым лицом. Ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудитор отвечает за выражение профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчет — ности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

**Часть, описывающая объем аудита**, содержит следующую информацию:

* аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор, иными документами;
* аудит был спланирован и проведен для обеспечения **разумной уверенности** в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;
* аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: а) изучение доказательств на основе тестирования, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности; б) оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой отчетности; в) определение главных оценочных значений, представленных в финансовой отчетности; г) оценку общего представления о финансовой отчетности;
* аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

**Часть, содержащая мнение аудитора**, раскрывает в установленной форме профессиональное мнение аудитора о степени достоверности проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Датой аудиторского заключения** является дата окончания аудита, так как аудитор несет ответственность за выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности на момент проведения проверки. По другим операциям, которые могут иметь место после окончания аудита, аудитор ответственности не несет.

Аудиторское заключение должно содержать **подписи** следующих лиц:

* руководителя аудиторской организации или иного уполномоченного лица;
* руководителя аудиторской проверки с указанием номера, типа квалификационного аттестата и срока его действия.

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 6 определены следующие **виды аудиторских заключений**: безоговорочно положительное и модифицированное.

#### Безоговорочно положительное аудиторское заключение

Безоговорочно положительное заключение готовится, когда **аудитор приходит к мнению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица** в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Аудитор может отказаться выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с мнением аудитора это обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

* имеется ограничение объема работы аудитора;
* имеется разногласие с руководством относительно:
  + допустимости выбранной учетной политики;
  + метода ее применения;
  + адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтер-ской) отчетности.

Подобные обстоятельства могут привести к модификации аудиторского заключения.

#### Модифицированное аудиторское заключение

Модифицированное аудиторское заключение выдается, если **возникли факторы**:

* не влияющие на аудиторское мнение, но **описываемые в аудиторском заключении для привлечения внимания пользователей к какой- либо ситуации**, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в [финансовой отчетности](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/finansovaya-otchetnost.html);
* влияющие на аудиторское мнение, **которые могут привести к мнению с оговоркой**, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Модифицированное аудиторское заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, может быть с оговоркой, отказом от выражения мнения, отрицательным мнением. В любом случае в отдельном параграфе заключения должны быть раскрыты причины его выдачи.

Аудитор модифицирует заключение с факторами, влияющими на мнение аудитора, если имеется хотя бы одно из обстоятельств: ,

* **ограничение объема аудита** — может привести к мнению с оговоркой или отказу от выражения мнения;
* **разногласие с руководством аудируемого лица** относительно допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения, адекватности раскрытия информации в финансовой отчетности-влечет за собой выражение мнения с оговоркой или отрицательное мнение.

Модифицированное аудиторское заключение может быть:

* не влияющим на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности;
* с оговоркой;
* с отказом от выражения мнения;
* отрицательное.

**Мнение с оговоркой** должно быть выражено в том случае, когда аудитор приходит к выводу о том, что **невозможно выразить безоговорочно положительное мнение**, но влияние разногласий с руководством аудируемого лица или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Оно должно содержать формулировку. «За исключением обстоятельств...».

**Отказ от выражения мнения** имеет место в тех случаях, когда **ограничение объема аудита** настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой отчетности.

**Отрицательное мнение** следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо **разногласия с руководством аудируемого лица** настолько существенно для финансовой отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности. В этом случае используется следующая формулировка: «По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая отчетность организации "YYY" недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20\_\_ г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20\_\_ г. включительно».

**Ложное аудиторское заключение** — это аудиторское заключение, составленное без проведения [аудиторской проверки](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/auditorskaya-proverka.html)или по результатам проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки и рассмотренных аудитором в ходе проверки. Аудиторское заключение может быть признано заведомо ложным только по решению суда.

**89. Контроль качества аудиторских услуг. Система внешнего контроля качества. Организация внутрифирменного контроля качества**

**Контроль качества аудиторской деятельности** направлен на предупреждение неправильной оценки аудиторского риска; достижение разумной уверенности в том, что аудит удовлетворяет требованиям, предъявляемым пользователями профессионального мнения аудитора; обеспечение необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Контроль качества аудиторской деятельности организуется на внешнем уровне (федеральном и уровне саморегулируемых аудиторских организаций) и на внутреннем уровне (внутри аудиторских организаций).

Уполномоченный федеральный орган (Министерство финансов Российской Федерации) обязан проверять систему внутреннего контроля качества работы индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций и саморегулируемых аудиторских организаций.

Информационной основой для проверки индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций являются ежегодные отчеты об аудиторской деятельности по форме № 2 «Отчет об аудиторской деятельности», утвержденной постановлением Росстата от 14.11.2006 № 66 «Об утверждении статистического инструментария для организации Минфина РФ статистического наблюдения за аудиторской деятельностью».

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны:

* проходить внешний контроль качества работы, в том числе предоставлять всю необходимую для проверки документацию и информацию;
* участвовать в осуществлении саморегулируемой организацией аудиторов, членами которой они являются, внешнего контроля качества работы других членов этой организации.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Проверка может быть плановой и внеплановой. Плановая проверка качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора осуществляется не реже одного раза в пять лет, но не чаще одного раза в год.

Основанием для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора может являться поданная в саморегулируемую организацию аудиторов или уполномоченный федеральный орган жалоба на действия (бездействие) аудиторской организации, индивидуального аудитора, нарушающие требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № Э07-ФЗ, стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, а также кодекса профессиональной этики аудиторов. Иные основания для осуществления внеплановой внешней проверки качества работы аудиторской организации, индивидуального аудитора устанавливаются законодательством Российской Федерации.

Саморегулируемая организация аудиторов обязана не реже одного раза в квартал представлять в Министерство финансов РФ отчет о проведенных проверках качества.

Организация контроля качества аудиторской работы на уровне аудиторских организаций предполагает стимулирование аудиторов к качественному выполнению своей работы. Порядок внутреннего контроля качества регламентируется:

* федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту»;
* федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 34 «Контроль качества услуг в аудиторских организациях».

Во всех аудиторских организациях должна существовать система внутреннего контроля качества аудита. Принципы внутреннего контроля качества и конкретные процедуры по их реализации декларируются внутрифирменными стандартами аудиторских организаций.

Внутренний контроль качества работы аудиторской организации подразделяется на предварительный, текущий, последующий и обеспечивается тремя факторами:

* надлежащим руководством за ходом аудита со стороны руководителя аудиторской организации;
* надзором со стороны аудиторов за действиями ассистентов во время проверки;
* проверкой результатов проделанной работы. Предварительный внутренний контроль качества аудита осуществляется руководителем организации на стадии планирования.

Текущий внутренний контроль качества аудита осуществляется в форме контроля руководителя аудиторской группы за работой ее членов. На данном этапе контролируются:

1. Отдельные аудиторские направления, включающие в себя:

* порядок соблюдения принципов аудита;
* выполнение общего плана и программы аудита;
* надлежащее документирование аудиторских доказательств;
* обоснованность выводов, сделанных аудиторами.

2. Общий контроль качества аудита:

* контроль личных качеств сотрудников;
* обоснованное распределение обязанностей между членами группы;
* соблюдение правил (стандартов) аудита.

При выявлении фактов неправильного выполнения задания руководитель проверки может заменить аудитора (или ассистента) на другого специалиста.

На стадии последующего внутреннего контроля качества аудита руководитель аудиторской группы проверяет работу, выполняемую ассистентами и аудиторами последующим направлениям:

* соответствует ли выполненная работа программе аудита;
* надлежащим ли образом оформлены полученные результаты в рабочих документах аудитора:
* достигнуты ли цели аудиторских процедур;
* соответствуют ли выводы результатам выполненной работы и подтверждают ли они аудиторское мнение.

Поскольку ответственность за проведенную проверку аудиторов и ассистентов несет руководитель аудиторской группы, он должен подробно изучить вопросы, отражающие:

* достаточность аудиторских доказательств;
* четкость выводов, сделанных аудиторами в результате проверки;
* полноту отмеченных недостатков в учете;
* полноту и сроки завершения аудиторских процедур в соответствии с программой аудита.

Понятие «**качество аудита**» можно определить как степень необходимого и достаточного уровня доверия к мнению аудитора со стороны пользователей в отношении достоверности информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. В связи с усилением требований законодательства Российской Федерации в области контроля качества аудиторской деятельности повышение внимания аудиторских фирм к этому аспекту их деятельности становится одним из важнейших факторов конкурентоспособности и выживания на рынке аудиторских услуг.

Для выполнения аудиторских услуг в соответствии с требованиями аудиторских стандартов в аудиторской организации осуществляется внутренний контроль качества [аудита](http://www.grandars.ru/student/buhgalterskiy-uchet/audit.html) — политика и процедуры, принятые аудиторской организацией для обеспечения разумной уверенности в том, что все аудиторские проверки, выполненные аудиторской фирмой, осуществлялись в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой отчетности», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696, и согласно требованиям Федерального правила (стандарта) № 7 «Внутренний контроль качества аудита», утвержденного постановлением Правительства РФ от 04.07.2003 № 405. Принципы и конкретные процедуры контроля качества аудита реализуются как в рамках всей деятельности аудиторской организации, так и в ходе проведения каждой аудиторской проверки, а также могут быть применены при оказании сопутствующих аудиту услуг.

Аудиторская организация должна определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы для обеспечения проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии:

* с федеральными законами;
* федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
* внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудиторская фирма;
* иными документами.

**Принципы внутреннего контроля качества аудита**, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской фирмой, зависят от объема и характера деятельности аудируемого лица, его территориального расположения, организационной структуры, соотношения затрат и выгод. В связи с этим методы и процедуры, а также и объем документации будут меняться. Однако принципы и процедуры внутреннего контроля качества аудита, представленные в Федеральном правиле (стандарте) № 7, являются обязательными для исполнения всеми аудиторскими организациями и включают в себя:

* профессиональные требования — соблюдение работниками аудиторской организации принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения;
* профессиональную компетентность — владение работниками аудиторской организации надлежащими навыками и обладание профессионализмом, необходимым для выполнения обязанностей с должной тщательностью;
* поручение заданий — возложение обязанностей по проведению аудита на работников, имеющих специальную подготовку и опыт, которые необходимы в конкретных условиях;
* контрольные полномочия — направление в достаточной мере работы аудиторского персонала, осуществление текущего контроля на всех уровнях для обеспечения разумной уверенности в том, что выполненная работа соответствует надлежащему уровню качества;
* консультирование — проведение в случае необходимости консультаций со специалистами, обладающими надлежащими знаниями;
* работу с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги, — постоянная работа как с потенциальными, так и существующими клиентами;
* мониторингэффективности процедур-регулярное наблюдение за адекватностью и эффективностью принципов и конкретных процедур внутреннего контроля качества.

До сведения работников аудиторской фирмы необходимо довести принципы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества аудита так, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что они поняты и применяются на практике.

Федеральное правило (стандарт) № 7 определяет категории лиц, участвующих в контроле качества:

* руководитель аудиторской проверки — аудитор, несущий ответственность за проведение аудита;
* работники — руководящие сотрудники, другие специалисты, участвующие в аудиторской деятельности аудиторской фирмы, а также в оказании сопутствующих аудиту услуг;
* ассистенты аудитора — сотрудники, участвующие в проведении аудита и не являющиеся аудиторами.

Внутренний контроль качества работы осуществляется в отношении каждой аудиторской проверки, в том числе при проведении аудита. Для этого руководитель аудиторской проверки должен:

1. применять такие процедуры контроля, которые соответствуют целям и задачам аудиторской проверки;
2. анализировать профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;
3. формулировать четкие указания о проведении аудиторами и их ассистентами соответствующих аудиторских процедур.

Важным средством доведения до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита являются: программа аудита, смета затрат времени и общий план аудита.

Во время аудита работники, осуществляющие контрольные функции, должны:

* контролировать ход аудита в целях определения профессиональной компетенции ассистентов аудитора, понимания ими указаний по проведению аудита, выполнения работы в соответствии с общим планом и программой аудита;
* получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе проверки, оценивать их важность и вносить соответствующие изменения в общий план и программу аудита;
* устранять расхождения в профессиональных суждениях работников.

При выполнении работы ассистентами аудитора результаты проверяются работниками, имеющими по крайней мере равный уровень компетентности, по вопросам:

* на соответствие программе аудита;
* надлежащее документальное оформление работы и результатов;
* отражение всех важных аспектов аудита в аудиторских выводах;
* достижение цели аудиторских процедур;
* соответствие выводов результатам работы и подтверждение аудиторского мнения.

Контроль качества в отношении конкретной проверки включает в себя:

* анализ общего плана и программы аудита;
* оценку неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля, в том числе результатов тестов средств внутреннего контроля и поправок, внесенных в общий план и программу аудита;
* документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе, в частности результатов консультаций;
* исследование финансовой отчетности, предлагаемых поправок и аудиторского заключения.

Оценка работы по проведению аудита может включать в себя дополнительные контрольные процедуры до предоставления аудиторского заключения, которые осуществляют работники, не участвующие в данной аудиторской проверке. Помимо внутреннего контроля качества аудиторских услуг в рамках каждой конкретной организации в настоящее время усиливается соответствующий контроль со стороны государства и общественных аудиторских объединений. Государством делегировано осуществление контроля за качеством аудиторских услуг, соблюдением стандартов аудиторской деятельности аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям. Например, в Аудиторской палате России (АПР) в настоящее время создан и функционирует комитет, осуществляющий соответствующие проверки в отношении аудиторских организаций — членов АПР. Проверки проводятся сертифицированными АПР уполномоченными экспертами в этой области. По результатам проверок выдается заключение о соответствии качества работы аудиторской организации требованиям нормативных правовых актов. Профессиональное аудиторское объединение выступает гарантом соблюдения аудиторами стандартов, а также принципов и процедур внутреннего контроля качества.

**90. Обязательный аудит: критерии, организация и порядок проведения. Нормативные документы**

Обязательная аудиторская проверка проводится в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ, инициативная аудиторская проверка - по решению руководства экономического субъекта. Тот факт, что необходимость аудита в ряде случаев установлена актами законодательства, а не желанием руководителей экономических субъектов, имеет свои причины и определенные последствия как для аудиторов, проводящих аудит, обязательный для экономических субъектов, так и для этих экономических субъектов.

Рассмотрим причины необходимости проведения обязательного аудита. Субъекты обязательного аудита, как правило, работают с денежными средствами населения. Это банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, открытые акционерные общества. Население не всегда умеет квалифицированно читать бухгалтерскую отчетность, анализировать финансовые показатели, делать адекватные выводы. Аудитор в случае проверки таких экономических субъектов выступает посредником между проверяемым экономическим субъектом и заинтересованным в его деятельности, но не квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности. Кроме того, устанавливая обязательность подтверждения отчетности предприятий, имеющих большие объемы выручки от реализации и размеры имущества, государство в лице аудитора контролирует деятельность этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

К аудиторской организации, проводящей обязательную аудиторскую проверку, предъявляются определенные требования. Такая проверка в отличие от контроля по специальному аудиторскому заданию может быть только комплексной, охватывающей все сферы деятельности предприятия, все разделы и счета бухгалтерского учета, все виды имущества, оценку деятельности всех филиалов, подразделений и представительств экономического субъекта. Помимо этого обязательная аудиторская проверка требует однозначности главного вывода - можно ли и в какой степени полагаться на информацию, содержащуюся в представленной бухгалтерской отчетности.

Обязательная аудиторская проверка имеет следующие особенности:

- согласно Федеральному закону от 30.12.2008 № 307-ΦЗ обязательный аудит проводится аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;

- аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется аудиторскими организациями, которые имеют допуск к сведениям, составляющим государственную тайну.

- должны неукоснительно применяться (соблюдаться) положения федеральных стандартов аудита, определяющие действия аудиторов в конкретных ситуациях, возникающих при проведении аудита;

- руководство экономического субъекта, подлежащего обязательному аудиту, не может определять круг вопросов, по которым оно нуждается в помощи аудитора, а также создавать ограничения тематики проверки;

- руководство экономического субъекта, имея аудиторское заключение по результатам проведения обязательного аудита, должно ознакомить с его итоговой частью всех желающих пользователей бухгалтерской финансовой отчетности;

- получив перечень выявленных ошибок и нарушений, а также рекомендации по их устранению, руководство экономического субъекта обязано принять меры к их исправлению.

В настоящее время в соответствии со ст. 13 Закона о бухгалтерском учете бухгалтерская отчетность коммерческих организаций включает в себя бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним, предусмотренные нормативными актами, аудиторское заключение или заключение ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающие достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии, и пояснительную записку.

Согласно ст. 5 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ΦЗ обязательный аудит предусматривает ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, товарной, валютной или фондовой биржей, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн руб.;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ΦЗ аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались прочие и сопутствующие аудиту услуги. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и (или) составляемых ими при осуществлении аудиторской деятельности, и не вправе передавать указанные сведения и документы или их копии третьим лицам либо разглашать их без письменного согласия организаций и (или) индивидуальных предпринимателей, в отношении которых осуществлялся аудит и оказывались сопутствующие аудиту услуги, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РФ.

Отметим еще две особенности проведения обязательного аудита. Первая состоит в том, что индивидуальные аудиторы могут проводить обязательный аудит - кроме организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торговых фондовых биржах и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности. Для этих организаций обязательный аудит проводится только аудиторскими организациями (п. 3 ст. 5 Закона).

Вторая сводится к тому, что договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение бухгалтерской (финансовой) отчетности государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия заключается но итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21.07.2005 № 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд".