

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2018 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование планирования аудиторской проверки на
материалах общества с ограниченной ответственностью
«Цильна» Дрожжановского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Вахитов Ришат Фаридович

Руководитель:

д.э.н., профессор

Закирова Алсу Рафкатовна

Рецензент:

к.э.н., доцент

Кириллова Ольга Викторовна

Казань 2018

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

Клычова Г.С.

«20» мая 2016 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Вахитова Ришата Фаридовича

- 1. Тема работы:** «Совершенствование планирования аудиторской проверки на материалах общества с ограниченной ответственностью «Цильна» Дрожжановского района Республики Татарстан»
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** 21.05.2018 г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок автора
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** понятие, цели и задачи аудиторской деятельности; Международные стандарты финансовой отчетности как условие использования единых правил (стандартов) аудиторской проверки ее достоверности; экономическая характеристика производственно-финансовой деятельности ООО «Цильна» Дрожжановского района Республики Татарстан; изучение современного состояния бухгалтерского учета и составления отчетности; Предварительное

планирование аудиторской проверки в организации; разработка методики аудиторской проверки достоверности форм бухгалтерской (финансовой) отчетности

5. Перечень графических материалов:_____

6. Дата выдачи задания

«20» мая 2016г.

Руководитель

А.Р. Закирова

Задание принял к исполнению

Р.Ф. Вахитов

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	15.03.17	
1.1. Сущность аудита в Российской Федерации		
1.2. Правовое и нормативное регулирование аудиторской деятельности		
1.3. Международные стандарты финансовой отчетности как условие использования единых правил (стандартов) аудиторской проверки ее достоверности		
2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.17	
2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА	15.04.18	
3.1. Предварительное планирование аудиторской проверки в организации		
3.2. Аудиторская проверка достоверности форм бухгалтерской (финансовой) отчетности		
3.3 Совершенствование методики аудиторской проверки		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся
Руководитель

Р.Ф. Вахитов
А.Р. Закирова

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	9
1.1. Сущность аудита в Российской Федерации	9
1.2. Правовое и нормативное регулирование аудиторской деятельности	15
1.3. Международные стандарты финансовой отчетности как условие использования единых правил (стандартов) аудиторской проверки ее достоверности	20
2 КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ	25
2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия	25
2.2. Анализ финансового состояния	35
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	42
3. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА	45
3.1. Предварительное планирование аудиторской проверки в организации	45
3.2. Аудиторская проверка достоверности форм бухгалтерской (финансовой) отчетности	53
3.3. Совершенствование методики аудиторской проверки	61
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	75
ПРИЛОЖЕНИЯ	81

ВВЕДЕНИЕ

Основным источником информации при планировании, контроле и оценке деятельности сельскохозяйственной организации является бухгалтерская (финансовая) отчетность, которая содержит систему сопоставимых и достоверных показателей об имущественном и финансовом положении, результатах хозяйственной деятельности и другие сведения. Прозрачная и информативная отчетность в настоящее время играет важную роль для привлечения инвесторов и партнеров. В связи с этим в России в сложившихся условиях все более актуальным становится использования международных стандартов финансовой отчетности для привлечения иностранных инвестиций. Иностранные инвесторы не готовы выйти на российский рынок, пока отчетность не будет едина и прозрачна, что облегчит взаимоотношения между партнерами и позволит выйти на новый уровень экономических отношений.

В современных условиях создание предприятий разных форм собственности, в том числе, с участием иностранного капитала, потребовали коренных изменений в системе бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов. Эта система постепенно переориентируется на интересы собственников, инвесторов, кредиторов и других, преимущественно внешних потребителей учетно-отчетной информации, в максимальной степени приближается к существующим международным научным принципам и действующей практике, это обеспечивает возможность одинакового, независимого от национальной принадлежности хозяйствующих субъектов формирования и раскрытия информации о текущем финансовом состоянии предприятия в отчетности.

Значительный вклад в развитие отечественной системы бухгалтерской отчетности и ее аудита внесли отечественные авторы: Р.А. Алборов, С.М. Бычкова, В.Б. Ивашкевич, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковский, В.И. Подольский, А.Д. Шеремет, И.В. Шарикова, Г.С. Клычова, С.В. Козменкова.

Из зарубежных специалистов наиболее известны Р. Адамс, Аренс А., Дж. Лоббек.

Следует, однако, отметить, что научные принципы составления финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) и ее аудиторской проверки находятся в постоянном развитии. Нынешний динамичный этап совершенствования бухгалтерского учета, финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее аудита в нашей стране требует более полной адаптации международных стандартов финансовой отчетности и ее аудита к специфике деятельности различных отечественных хозяйствующих субъектов. Это в совокупности предопределяет актуальность формирования целостной концепции развития бухгалтерского учета, финансовой отчетности и ее аудита на нынешнем этапе развития российской экономики, чем и обусловлена актуальность выбранной темы выпускной квалификационной работы.

Целью выпускной квалификационной работы является раскрытие основных принципов организации и методики проведения аудиторской проверки финансовой отчетности по международным стандартам в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ.

Исходя из поставленной цели работы, основное внимание было уделено решению следующих взаимосвязанных задач:

- ознакомиться с теоретическими основами аудита и аудиторской проверки, изучить особенности правового и нормативного регулирования аудиторской деятельности;
- рассмотреть особенности перехода на Международные стандарты финансовой отчетности как условия использования единых правил (стандартов) аудиторской проверки ее достоверности;
- проанализировать природно-экономические условия производственной деятельности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, оценить экономические и финансовые показатели; изучить порядок

организации бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля на предприятии;

- рассмотреть порядок и особенности предварительного планирования аудиторской проверки в сельскохозяйственных организациях на примере изучаемого предприятия;

- изучить порядок проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в сельскохозяйственных организациях на примере объекта исследования;

- на основании проведенного исследования обосновать основные направления развития методики аудиторской проверки в аграрных организациях.

Предметом исследования является совокупность практических и методологических аспектов подготовки и планирования аудиторской проверки финансовой отчетности сельскохозяйственных организаций. Объектом исследования выступают учетные процессы и основы формирования бухгалтерской финансовой отчетности в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ.

Методологическую и теоретическую основу выпускной квалификационной работы составили действующие принципы, правила и методические положения по организации бухгалтерского учета, составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее аудиторской проверки, вытекающие из законодательных и нормативных документов принятых в Российской Федерации, требований международных стандартов финансовой отчетности и аудита, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных исследователей в области составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудита.

При разработке и обобщении результатов использованы труды ведущих отечественных и зарубежных ученых и специалистов.

Практическая значимость работы заключается в ее ориентации на широкое использование профессиональными бухгалтерами и аудиторскими

организациями разработанных рекомендаций по подготовке и планированию аудиторской проверки бухгалтерской финансовой отчетности в сельскохозяйственных организациях.

В процессе исследования применялись общенаучные методы: анализ и синтез, индукция и дедукция, научная абстракция. В качестве специфических приемов исследования использовались исторический, монографический, статистический, расчетно-конструктивный, экспериментальный и абстрактно-логический подходы.

ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Сущность аудита в Российской Федерации

В Российской Федерации финансовый контроль осуществляется в виде государственного финансового контроля и аудиторской деятельности. Государственный финансовый контроль ведется как в масштабе Российской Федерации, так и в субъектах России. Кроме того, на уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль. Аудит - это предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) - законных участников экономической деятельности, направленная на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности, для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам. Данное определение отражает: единую цель проведения аудита, подтверждение достоверности отчетности, снижение риска использования ее в экономической деятельности, единые требования ведения, наличие аттестатов и лицензий, единые и обязательные условия.

Известный американский специалист в сфере теории и практики аудита Р.Адамс акцентирует внимание, что проверка - это работа, нацеленная на снижение предпринимательского риска. И далее заключает, что проверка способствует сокращению до приемлемого степени информационного риска для пользователей финансовых отчетов. Можно ориентировочно произвести подсчет (спрогнозировать) данный риск и установить вероятность благоприятных мероприятий. В то же время предпринимательский риск фирмы прямого воздействия на аудиторов не оказывает [9, с.278].

По мнению Алборова Р.А. аудит – вид управленческой деятельности, сводящийся к независимому финансовому контролю ведения бухгалтерского учета и оценке БФО [14, с. 19].

Под аудитом бухгалтерской отчетности в ФЗ «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Богатая И.Н. и Хахонова Н.Н. считают, что под понятием «аудит» (от лат. *audire* — слышать, т. е. понимать происходящий процесс, явление и уметь его оценивать) применительно к сфере экономики понимается проверка экономического здоровья организации [18, с. 310].

На макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами: - бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями ее, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работодателями, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, органами власти и общественностью в целом.

Бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможностей пристрастности ее составителей. 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.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях. При этом 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.

При проведении проверки 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. В ходе планирования и проведения аудита необходимо проявлять профессиональный скептицизм, т. е. критически оценивать весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучать аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства, либо ставят под сомнение достоверность таких документов или заявлений.

В ходе проверки необходимо учитывать, что вероятность необнаружения ошибок не должна исключаться 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 связанными 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, например, зависимость от кредитов и займов увеличивает вероятность «приукрашивания» показателей финансовых результатов;

- признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Помимо аудиторских проверок аудиторы и аудиторские фирмы могут оказывать связанные с аудитом услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализу финансово-хозяйственной деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного

хозяйственного законодательства, а также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности [3].

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственного аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. 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. Собственно, аудитом имеет право заниматься только аттестованный аудитор, имеющий лицензию (индивидуальную или на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью. Согласно определению аудита, проверка достоверности отчетности проводится независимым аудитором.

В Российской Федерации сформировалась соответствующая правовая основа аудиторской работы, определена система его нормативного регулирования, ведется работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской работы, осуществляемой по определенным страной правилам. Аудит бывает инициативным (добровольным), если он ведется согласно решению руководства компании либо его учредителей, или обязательным, если его осуществление обуславливается непосредственным

указанием в Федеральном Законе либо распоряжении Правительства РФ. Основная цель инициативного аудита — раскрыть недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, выполнить исследование финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности.

Инициативный аудит ведется, как правило, по решению руководства экономического субъекта. Цели инициативного аудита могут быть самыми разными: контроль и исследование состояния бухгалтерского учета в целом либо отдельных его разделов; раскрытие состояния финансовой отчетности; организация делопроизводства по бухгалтерскому учету; анализ используемых средств и способов автоматизации учета; анализ состояния расчетов в области налогообложения и др.

Проведение инициативного аудита обуславливается несколькими причинами. Во-первых, многочисленные компании, особенно государственные, прежде подвергавшиеся тщательному внутриведомственному контролю, прошедшие в последние годы процедуру приватизации и акционирования и превратившиеся в акционерные общества, лишились контроля со стороны специальных органов. Во-вторых, текучесть бухгалтерских кадров, что, в свою очередь, вызывается разными причинами — недостаточно высокой оплатой, нежеланием руководства новых экономических структур обращаться к главному бухгалтеру как к одному из основных контролеров за законностью хозяйственных операций и др. В-третьих, низкая квалификация бухгалтерских работников в определенных предприятиях, в особенности на вновь образованных. Руководители компаний и организаций, сталкивающиеся с подобными трудностями, сами обращаются в аудиторские компании с просьбами о содействии.

Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые осуществляют контроль операции. Формирование аудита на этой стадии привело к тому, что аудиторы начали осуществлять экспертизу

на базе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается осуществление внешнего аудита.

Аудит, основанный на риске, — это такой вид аудита, когда контроль способен проводиться выборочно, отталкиваясь из условий деятельности компании, в основном узких участков его службы. Аудит на соответствие предназначен для раскрытия соблюдения предприятием определенных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые проявляют влияние на итоги операции или отчеты. В ходе такого рода контроля устанавливают, отвечает ли работа компании его уставу, верно ли начисляются средства на оплату труда, продуманно ли выполняется начисление и уплата налогов и др. Проверки на соответствие требуют определения соответствующих критериев с целью оценки финансовой отчетности.

Операционный аудит применяется с целью контроля процедур и методов функционирования компании, с целью оценки производительности и эффективности. Его можно действительно применять для контроля за исполнением бизнес-планов, смет, разных целевых программ, работой персонала и др. Порой такого рода аудит именуют аудитом эффективности работы компании либо деятельности администрации. В зависимости от намеченных целей операционный аудит ведется на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйственном уровне; внешними либо внутренними аудиторами; в интересах внешних или внутренних пользователей.

Приведенная классификация не является исчерпывающей. Увеличение и углубление области использования аудиторских услуг даст возможность установить новейшие виды и направления аудиторской деятельности [4,с.67].

1.2. Правовое и нормативное регулирование аудиторской деятельности

Становление аудита в РФ и его нормативно правовое обеспечение стали следствием преобразований в экономике, связанных с отказом от

командно-административных методов управления экономикой и ее переходом на рыночную основу. По мере изменения основных нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, и становления нормативного правового регулирования менялись не только формулировки аудиторской деятельности и аудита, но и сам подход к пониманию законодательства, регулирующего этот вид деятельности

В настоящее время, согласно ст. 2 Федерального закона № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», аудиторскую деятельность регулирует законодательство РФ непосредственно Федеральный закон № 307-ФЗ.

Правовые нормы, регламентирующие аудиторскую деятельность, содержатся в различных нормативно-правовых актах. Часть из них имеет прямое отношение к аудиторской деятельности, другие являются комплексными и содержат в своем составе нормы, касающиеся различных сфер деятельности экономического субъекта, в том числе и аудиторской.

Законодательство – это структурно упорядоченная совокупность нормативных правовых актов, находящихся в определенном устойчивом соотношении между собой, форма выражения объективного права. Нами приведены три различных варианта трактовки того, какие именно акты включаются в законодательство. Первый вариант трактовки приводится в работах таких авторов, как Р.А. Алборов[12], Н.Н. Хахонова [18]; Г.С. Клычова [30], М.В. Мельник [34] и др. В этих трудах дефиниция «законодательство» понимается в собственном значении – как совокупность нормативных правовых актов, принятых законодательными представительными органами государственной власти (собственно законы).

Второй вариант трактовки приведен в источниках [43, 54 и др.]. Под законодательством в них понимается совокупность действующих в данной стране нормативных правовых актов.

Как следует из сказанного, первому варианту трактовки соответствуют нормы ст. 2 Федерального закона № 307-ФЗ, второму – нормы ч. 3 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском

учете», также входящего в совокупность нормативно-правовых актов, относящихся к аудиторской деятельности.

Нормативные правовые акты делятся на несколько уровней регулирования. Выделяют следующие уровни регулирования:

- первый уровень: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- второй уровень: международные стандарты аудита, законодательные и подзаконные нормативные акты;
- третий уровень: внутренние правила (стандарты) саморегулируемых аудиторских организаций, нормативные документы министерств и федеральных служб;
- четвертый уровень: внутренние регламенты (аудиторские стандарты).

В настоящее время отсутствует официальное определение понятия «система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности», трактовка данного понятия практически не встречается в научной и учебной литературе. Так, В.И. Подольский [40] предлагает следующее толкование: «Под системой нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности в РФ следует понимать комплекс функций, осуществляемых государственными органами власти, а также негосударственными профессиональными и общественными объединениями, по принятию в пределах своей компетенции нормативных правовых и иных актов по вопросам, связанным с взаимоотношениями субъектов по поводу оказания аудиторских и сопутствующих аудиту услуг».

Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности является составной частью системы нормативного правового регулирования в РФ, которую автор рассматривает ниже. В Конституции РФ отсутствует прямое указание, в чьем именно ведении находится регулирование аудиторской деятельности. Финансовое регулирование относится к вопросам ведения РФ, что, по мнению автора, означает государственное регулирование

в сфере финансов, в том числе и установление независимого финансового контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности у экономических субъектов. Следовательно, регулирование аудиторской деятельности относится к ведению РФ. Введение в действие Федерального закона № 307-ФЗ и порядок внесения в него изменений дополнительно подтверждают, что аудиторская деятельность относится к ведению РФ.

В связи с изложенным иерархическую структуру нормативно-правовых актов предлагаем рассматривать только для предметов, относящихся к ведению РФ.

На первом уровне находится Конституция РФ, нормы которой обладают высшей юридической силой. Это означает, что никакой другой законодательный акт не может противоречить положениям Конституции РФ, а в случае коллизий действуют конституционные нормы.

Второй уровень иерархии – общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы.

Третий уровень иерархии. На этом уровне располагаются федеральные конституционные законы. Закон – это правовой акт, принятый Федеральным Собранием (парламентом) РФ в особом процессуальном порядке, по наиболее важным вопросам общественной жизни, обязательный для всех участников общественных отношений, имеющий верховенство и прямое действие на всей территории России. В принятии закона участвует также Президент РФ, который подписывает и обнародует его.

Четвертый уровень представлен федеральными законами (в теории государства и права называются обыкновенными), которые, в свою очередь подразделяются на кодексы и собственно федеральные законы (в литературе по теории государства и права называются соответственно кодификационными и текущими законами). Кодексы и собственно федеральные законы являются равными по юридической силе.

Следующие уровни, начиная с пятого, составляют подзаконные нормативно-правовые акты.

Пятый уровень составляют указы и распоряжения Президента РФ, что вытекает из конституционного статуса последнего как главы государства. Указы и распоряжения Президента РФ являются обязательными для исполнения на всей территории РФ и не должны противоречить Конституции РФ, федеральным конституционным законам и федеральным законам.

Шестой уровень иерархии. На шестом уровне находятся обязательные для исполнения постановления и распоряжения Правительства РФ. Они не могут противоречить Конституции РФ, федеральным конституционным законам, федеральным законам и указам Президента РФ, а при наличии противоречий могут быть отменены Президентом РФ.

Седьмой уровень иерархии. В юридической литературе акты седьмого уровня делятся на два вида: ведомственные нормативные правовые акты и нормативные документы. Действующей Конституцией РФ не регламентируется нормативно-правовая деятельность федеральных органов исполнительной власти.

Восьмой уровень. На данном уровне располагаются нормативно-правовые акты саморегулируемых организаций аудиторов. Конституцией РФ не установлена форма, в которой принимаются нормативно-правовые акты этих организаций, но, как правило, она имеет вид приказов и распоряжений. Дополнительно стоит отметить, что Федеральными законами № 307-ФЗ и № 315-ФЗ предусмотрено принятие нормативно-правовых актов в виде решений.

Девятый уровень. На этом уровне находятся нормативно-правовые акты (локальные акты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. К ним в первую очередь относятся внутренние стандарты (регламенты) аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также другие локальные акты организации. Нормативно-правовые акты этого

уровня не могут противоречить всем нормативно-правовым актам, расположенным выше в иерархической структуре.

Результаты проведенного исследования продемонстрировали, что в РФ аудиторская деятельность законодательно регламентируется государством. Система нормативно-правового регулирования аудиторской деятельности является девятиуровневой и состоит из трех групп нормативно-правовых актов: законов, подзаконных нормативно-правовых актов и международных договоров. Между элементами каждого уровня предложенной автором системы нормативного регулирования существует иерархическая связь. Полагая, что уточненная им система нормативного правового регулирования аудиторской деятельности и изложенные взаимосвязь и соподчиненность нормативно-правовых актов будут способствовать совершенствованию правоприменительной практики у экономических субъектов и, соответственно, снижению рисков возникновения хозяйственных споров между субъектами экономической деятельности, а также субъектов с контролирующими органами.

1.3. Международные стандарты финансовой отчетности как условие использования единых правил (стандартов) аудиторской проверки ее достоверности

Развитие бухгалтерского учета в нашей стране направлено на максимальное приближение к существующим международным научным принципам и действующей практике. Большую роль в этом играют международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Они обеспечивают возможность одинакового, независимого от национальной принадлежности организации формирования и раскрытия информации о текущем финансовом состоянии предприятия в его бухгалтерском балансе, финансовых результатах деятельности в отчете о прибылях и убытках, о динамике финансового состояния по данным отчета об изменении капитала и движения денежных средств.

Достоверная информация о реальном финансовом положении предприятия – важнейший критерий при оценке его деятельности в экономическом рыночном пространстве, условие привлечения инвестиций, создание атмосферы доверия между партнерами в бизнесе.

Практика работы аудиторских организаций России за время их существования доказала необходимость и важность аудита в нашей стране. Во многом это был период становления аудита как системы, создания аудиторских фирм, стандартов аудиторской деятельности, разработки и апробации методик проверки. Стало очевидным, что аудит должен находиться в постоянном развитии, совершенствоваться вместе с совершенствованием действующего законодательства, методов управления, получения и обработки экономической информации.

Появление МСФО поставило перед российским аудитом ряд новых проблем и задач, пока недостаточно исследованных в учетной науке. Нуждается в обосновании возможность и необходимость применения МСФО, специфика их использования в действующей практике, особенности организации и методики проверки достоверности бухгалтерской отчетности, составленной по международным стандартам. Это составило основное содержание нашего диссертационного исследования, определило его актуальность для учетной науки, бухгалтерской и аудиторской практики.

Международные стандарты аудита непосредственно начинались с проверки правильности учета денежных средств.

На ранних этапах развития аудита не существовало определенных методик проверки, не было установленных правил к составлению аудиторского заключения. До начала XX века существовала практика простой перепроверки правильности составления бухгалтерского баланса и добавления нескольких фраз в него типа «проверено и найдено верным».

В связи с недостаточностью аудиторской информации либо ее

некорректным изложением у пользователей этой информации возникали серьезные проблемы. Например, собственника из США могла интересовать информация о совершенных ошибках на его предприятии за рубежом не только в области учета денежных средств, но и в других сферах хозяйствования. Между тем аудитор счел необходимым предоставить информацию только о проверке использования денежных средств. Пример условный, но дает четкое представление о возникшей необходимости стандартизации аудиторских приемов и аудиторского заключения в начале XX в [43].

Дальнейшие внесения поправок в Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» были направлены на повышении качества аудита, усилении значения профессии аудитора и доверия к ней со стороны общественности за счет повышения профессионализма аудиторов и регулировании аудиторской деятельности саморегулируемыми организациями, появление которых также было оговорено поправками.

Говоря об укреплении аудиторской профессии необходимо затронуть вопрос об отношении к аудиторским организациям бухгалтерских служб, которые рассматривают процесс аудиторской проверки с точки зрения последующей налоговой проверки, а, соответственно, сам процесс аудита как подтверждение достоверности налоговых платежей. При этом, ряд собственников российских организаций, в основном это небольшие компании, ввиду особенностей функционирования, подвергающиеся обязательному аудита, относятся к аудиторской проверке, как к дополнительной финансовой нагрузке на предприятие. Эти вопросы, характеризующие особенности российского рынка аудита, требуют коренного изменения менталитета и отношения к аудиторской профессии.

Развитие саморегулирования профессии в настоящее время сошло на убыль, после продления лицензирования аудиторской деятельности, но по-прежнему активно обсуждается, прежде всего, в аудиторском сообществе. Ставится вопрос об усилении и укреплении

саморегулируемых профессиональных организаций, а также о расширении сферы их деятельности и влияния. Так, в сферу деятельности саморегулируемых бухгалтерских и аудиторских организаций должны войти вопросы реформирования аудита и бухгалтерского учета, в том числе за счет перехода на МСФО, регулирование налогообложения и многие другие.

По-прежнему дискуссионным остается вопрос стиля внедрения международных стандартов, который может предусматривать как постепенный (добровольный) переход с учетом, так и административный (авторитарный).

Постепенный подход подразумевает переход на международные стандарты по мере возникновения потребности в аудите по стандартам, то есть с появлением квалифицированных пользователей. При этом подготовке и внедрение стандартов необходимо предоставить общественным организациям профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Административный подход подразумевает элементы принуждения при внедрении МСА в России, что отчасти необходимо при отсутствии понимания со стороны некоторых пользователей сущности аудита. Административный подход необходим до принятия традиций проведения аудита, сложившихся в развитых странах, приведет к удорожанию и усложнению процесса аудита. Государственное регулирование в области аттестации и лицензирования необходимо как заградительный барьер на время, пока рыночные отношения не поставят все на свои места.

Постепенному переходу характерен контроль со стороны общественных объединений, административному – со стороны государственных органов.

Отсутствие развитой системы контроля качества аудиторских услуг не позволяет определить процент аудиторских компаний, придерживающихся в своей деятельности общепринятых стандартов. Внедрение международных стандартов аудита в деятельность отечественных компаний без выработки отлаженной методики лишь

осложнит контроль качества предоставляемых аудиторских услуг.

Еще одной причиной необходимости использования международных стандартов аудита является внедрение Международных Стандартов Финансовой Отчетности, как основной способ подтверждения достоверности финансовой отчетности.

На наш взгляд, и по мнению большинства специалистов, необходимость дальнейшего реформирования системы бухгалтерского учета и аудита не вызывает сомнения. Для успешной реализации данной реформы необходимо разрешить всем крупным компаниям, акции которых обращаются на международных фондовых рынках, составлять всю финансовую отчетность только в соответствии с требованиями МСФО и избавить их от высоких затрат на трансформацию отчетности или ведение параллельного учета.

Международные стандарты финансовой отчетности служат своего рода локомотивом необходимости осуществления аудита по международным правилам и стандартам. Конечно отдельные показатели отчетности составленной по российским положениям по ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности могут быть проверены на достоверность по методикам международных стандартов аудита, но мы не получим полного эффекта от их применения. В полной мере в этом случае можно реализовать лишь общие принципы международного аудита, стандарты его профессиональной этики. Гармоничное сочетание и использование всех преимуществ мирового опыта и достижений в бухгалтерском деле возможно только тогда, когда составление бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и других форм финансовой отчетности и проверка их достоверности осуществляются по международным правилам и стандартам.

ГЛАВА 2. КРАТКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРИРОДНЫХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ В ООО «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Местоположение, размер землепользования и природные условия предприятия

ООО «Цильна» расположено в селе Малая Цильна Дрожжановского района Республики Татарстан. Хозяйство расположено в 200 км от республиканского центра г. Казань и в 28 км от районного центра. Дорожная сеть от центральной усадьбы с. М. Цильна с районным и республиканскими центрами осуществляется по автодорогам Ст. Дрожжаное – Буинск. До ближайшей железнодорожной станции Бурундуки – 30 км., речной пристани Тетюши – 100 км.

Дрожжановский район находится в пределах Средне-Свияжского возвышенно-равнинного, остепененного, физико-географического района лесостепной провинции Приволжской возвышенности. По рельефу территория Дрожжановского района представляет собой возвышенную равнину с абсолютными высотами 170-220 м.

Так как Дрожжановский район располагается на крайнем юго-западе республики, он является одним из наиболее теплых районов республики. Характеризуется умеренно-континентальным климатом. Среднегодовая температура воздуха составляет 2,9 °С, среднемесячная температура января равна - 13,2 °С, июля - 19,1 °С, продолжительность вегетационного периода составляет 133-136 дней. Сумма осадков за этот период превышает 230 мм, из них 90-95 мм выпадает в первую половину вегетации. Продолжительность безморозного периода 132-135 дней. Устойчивый снежный покров образуется в начале третьей декады ноября. Продолжительность залегания снежного покрова 145-150 дней, средняя дата его разрушения - 10 апреля. Весной и летом в отдельные годы наблюдается засуха (до 10-11 дней в году).

Главным средством производства в сельском хозяйстве является земля. Для характеристики состояния использования земельного фонда и структуры сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ рассмотрим таблицу 1.

Таблица 1 – Состав земельного фонда и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Виды угодий	Годы										В среднем по РТ за 2017 г. структура, %
	2013		2014		2015		2016		2017		
	Пло- щадь, га	Струк- ту- ра,%	Пло- щадь, га	Струк- ту- ра,%	Пло- щадь, га	Струк- ту- ра,%	Пло- щадь, га	Струк- ту- ра,%	Пло- щадь, га	Струк- ту- ра,%	
Всего земель	8254	X	6566	X	6551	X	6551	X	6500	X	x
в том числе сельхозугодий	8089	100	6401	100	6368	100	6368	100	6368	100	100
из них: Пашня	7107	87,7	5419	84,7	5386	84,6	5386	84,6	5386	84,6	87,6
Сенокосы	137	1,8	137	2,1	137	2,2	137	2,2	137	2,2	1,9
Пастбища	832	10,3	832	13,0	832	13,1	832	13,1	832	13,1	10,2
Многолетние насаждения	13	0,2	13	0,2	13	0,2	13	0,2	13	0,2	-

Из таблицы 1 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ с 2013 года общая земельная площадь и площадь сельскохозяйственных угодий имеют тенденцию уменьшения. Так, в 2014 году по сравнению с 2013 годом, земельные площади уменьшились на 20,5 %, так же уменьшились площади сельскохозяйственных угодий на 20,9 %. В отчетном году общая земельная площадь равна 6500 га. Тенденция уменьшения хоть и незначительная, но сохраняется. Так к 2017 году по сравнению с 2013 годом общая земельная площадь уменьшилась на 21,3 %. Площадь сельскохозяйственных угодий с 2015 года неизменна и составляет 6368 га. Площади пашни за рассматриваемый период уменьшились на 24,2 %. С 2013 по 2017 годы площади сенокосов, пастбищ и многолетних насаждений не изменились. Сравнивая показатели со средними данными по РТ за 2017 год,

видим, что процент распаханности земель ниже среднереспубликанских данных на 3,0 пункта; площадь сенокосов выше на 0,3 пункта; площадь пастбищ выше на 2,9 пункта.

Почвенный покров довольно однообразен и представлен плодородными почвами черноземного типа, на долю которых приходится 84,7% от площади всех сельскохозяйственных угодий или 72,5% от общей площади района. Значительные площади заняты типичными черноземами, которые занимают до 33% площади сельхозугодий. В целом, природно-климатические условия региона можно считать благоприятными для ведения сельского хозяйства.

Экономическая оценка сельскохозяйственных угодий равна 38,62 баллам. С размещением сельскохозяйственного производства связана специализация. Специализация – это процесс сосредоточения деятельности предприятия, какой-либо зоны или экономического региона на развитии той или иной отрасли, или на производстве определенных видов продукции. Сокращение количества товарных отраслей и увеличение объема производства продукции главной отрасли приводят к углублению специализации. Для всесторонней характеристики специализации сельскохозяйственных предприятий применяется система показателей, наиболее важными из которых являются показатели структуры товарной продукции (таблица 2).

Из таблицы 2 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимают: продукция скотоводства – 51,69 % (молоко – 44,76 % и прирост КРС – 6,93 %) и сахарная свекла – 34,62 %. Исходя из расчетов товарной продукции, за пять лет можно определить, что ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет скотоводческую специализацию.

Таблица 2 – Стоимость и структура товарной продукции в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Виды продукции	Стоимость товарной продукции, тыс.руб.					В среднем за 5 лет	
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Стоимость товарной продукции тыс.руб.	Структура, %
Зерно	413,4	718,0	401,1	469,7	424,3	485,3	11,55
Сахарная свекла	2318,4	952,1	1025,3	1257,2	1719	1454,4	34,62
Прирост КРС	275,1	255,0	286,1	313,9	326,3	291,28	6,93
Прирост свиней	426,4	-	-	-	-	85,28	2,03
Прирост лошадей	-	-	11,8	8,4	-	4,04	0,10
Молоко	1471,4	1712,3	1956,8	2101,4	2160,3	1880,44	44,76
ИТОГО	4904,7	3637,4	3681,1	4150,6	4629,9	4200,74	100

Для характеристики уровня специализации хозяйства используется показатели коэффициентов специализации и формула, предложенная профессором Поповичем И. В.

$$K_c = 100 / (\sum P_i (2i - 1)), \text{ где}$$

K_c – коэффициент специализации;

P_i – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер вида товарной продукции в ранжированном ряду по удельному весу в стоимости товарной продукции, начиная с наивысшего.

Величина коэффициентов в интервалах до 0,20 свидетельствует о слабом уровне специализации хозяйств, от 0,20-0,40 – о среднем, от 0,40-0,60 – о высоком, и от 0,60 – о глубоком уровне специализации.

$$K_c = 100 / 51,69 \cdot (2 \cdot 1 - 1) + 34,62 \cdot (2 \cdot 2 - 1) + 11,55 \cdot (2 \cdot 3 - 1) + 2,03 \cdot (2 \cdot 4 - 1) + 0,10 \cdot (2 \cdot 5 - 1) = 0,43$$

Из проведенного расчета видно, что величина коэффициента специализации в интервалах от 0,40 до 0,60 свидетельствует о высоком уровне специализации ООО «Цильна».

В ООО «Цильна» трехступенчатая организационная структура цехового типа. В хозяйстве 2 основных цеха (растениеводства и

животноводства), один обслуживающий (механизации и электрификации) и один вспомогательный (строительства). Важная роль в обеспеченности высоких результатов производства принадлежит средствам производства. Уровень обеспеченности предприятия основными фондами характеризуется показателями фондооснащённости и фондовооружённости. Повышение этих показателей, а также улучшения качества фондов, непосредственно оказывает воздействие на повышение эффективности производства. Рассмотрим данные об этих показателях в таблице 3.

Таблица 3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	144321	170455	203983	214333	242339	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	8089	6401	6368	6368	6 368	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	137	130	130	130	136	98
Фондооснащенность, тыс.руб. на 100 га сельхозугодий	1784,2	2662,9	3203,2	3365,8	3805,6	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	1055,6	1311,2	1569,1	279,3	285,3	2706,4

Исходя из таблицы 3 видим, что за рассматриваемый период показатель фондооснащенности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ имеет тенденцию увеличения, таким образом, в 2017 году уровень показателя фондооснащенности является самым высоким. За рассматриваемый период фондооснащенность увеличилась в 2,1 раза и составила 3805,6 тыс. руб.

Фондовооруженность труда ООО «Цильна» Дрожжановского района имеет тенденцию уменьшения. За рассматриваемый период данный

показатель уменьшился на 73,0 % и составил 285,3 тыс. руб. Если сопоставить показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда ООО «Цильна» со среднереспубликанскими данными 2017 года, то показатель фондооснащенности ниже на 9,7 %, показатель фондовооруженности труда ниже на 89,5%, чем в среднем по Республике Татарстан. Следовательно, ООО «Цильна» имеет более низкие показатели фондообеспеченности. Уровень развития материально – технической базы хозяйства во многом зависит от обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими ресурсами. Обеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности (таблица 4). Чем выше уровень этих показателей, тем выше уровень производительности труда, так как с ростом энерговооруженности труда сокращаются общие затраты на единицу продукции.

Таблица 4 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	15876	16002	17722	17784	18171	6477
Площадь пашни, га	7107	5419	5386	5386	5 386,0	5508
Число среднегодовых работников, чел.	137	130	130	130	136	98
Энергооснащенность, л.с. в расчете на 100 га пашни	223,4	295,3	329,0	279,3	285,3	117,6
Энерговооруженность, л.с. в расчете на 1 работника	115,9	123,1	136,3	136,8	133,6	66,1

По таблице 4 мы видим, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ энергооснащенность труда колеблется по годам. Самый высокий уровень энергооснащенности наблюдается в 2015 году. В целом, в период с 2013 по 2017 годы энергооснащенность увеличилась на 27,7 %. Энерговооруженность труда также колеблется по годам. По уровню энерговооруженности труда самый высокий показатель достигнут в 2016 году. В 2017 году по сравнению

с 2013 годом энерговооруженность увеличилась на 15,3 %. ООО «Цильна» имеет более высокие показатели энергооснащенности и энерговооруженности по сравнению со среднереспубликанскими показателями (в 2 раза). Исходя из этого можно сказать, что изучаемая организация более обеспечена энергоресурсами.

Наряду с общей энергообеспеченностью хозяйства необходимо рассчитать и уровень обеспеченности сельскохозяйственного производства основными машинами: тракторами и комбайнами, так как особенно тракторы широко применяются в различных процессах производства, что делает их самой активной частью энергетических ресурсов хозяйства (таблица 5).

Таблица 5 – Уровень обеспеченности тракторами и комбайнами в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013 – 2017 годы

Показатели	Годы				
	2013	2014	2015	2016	2017
Площадь пашни, га	7107	5419	5386	5386	5386
Имеется тракторов (на начало года), шт.	46	46	43	43	40
Требуется тракторов	79	60	60	60	60
Количество тракторов на 100 га пашни, шт.	0,6	0,8	0,7	0,7	0,7
Нормативная нагрузка пашни на 1 трактор, га	90	90	90	90	90
Фактическая нагрузка пашни на 1 трактор, га	154,5	117,8	125,3	125,3	134,65
Уровень обеспеченности тракторами, %	58,3	76,4	71,8	71,8	66,8
Площадь зерновых культур, га	2440	2800	2800	2550	2380
Нормативная нагрузка площади зерновых культур на 1 комбайн, га	150	150	150	150	150
Имеется зерноуборочных комбайнов, шт.	7	7	8	8	7
Требуется зерноуборочных комбайнов, шт.	16	19	19	17	16
Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами, %	43,8	36,8	42,1	47,1	43,7

Рассмотрев таблицу 5, мы увидим, что уровень оснащенности тракторами в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в среднем за изучаемые 5 лет составляет 69,02 %. Обеспеченность основными сельскохозяйственными машинами в хозяйстве низкая. Таким образом, желательно было бы данный показатель приблизить к 100%.

Площадь зерновых и зернобобовых культур увеличилась на 4,5 %. Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами незначительно

снизился на 0,1 пункта. Так, например, изучаемый показатель в ООО «Цильна» в 2017 году составил 43,7%.

Чтобы изучать проблемы трудовых ресурсов определяется общий запас труда, то есть потенциальные возможности трудовых ресурсов. Для определения годового запаса труда и уровня его использования следует рассчитать показатели таблицы 6.

Из таблицы 6 видно, что за рассматриваемый период в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ годовой запас труда увеличился на 3,0 %. Уровень использования запаса труда в ООО «Цильна» с 2013 по 2016 годы оставался неизменным, но в 2017 году он уменьшился на 9,3 пункта.

Таблица 6 – Использование трудовых ресурсов в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников хозяйства, чел.	147	140	140	140	152	106
Годовой запас труда, тыс.чел.-час.	268	255	255	255	276	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	315	301	301	301	300	213
Уровень использования запаса труда, %	118	118	118	118	108,7	110,7

Уровень использования запаса труда в 2017 году ниже среднереспубликанских данных на 2,0 пункта.

В настоящее время важным вопросом является повышение эффективности работы предприятий. Но для этого требуется иметь хорошую базу основных производственных фондов и сельхозугодий. Эффективность сельскохозяйственного производства обычно характеризуется системой показателей: производство валовой продукции, валовой доход, прибыль и рентабельность. Перейдем к характеристике показателей экономической эффективности сельскохозяйственного производства (таблица 7).

Из таблицы 7 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ уровень использования земли увеличился на 47,6 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год уровень использования земли в хозяйстве ниже на 2,1 %. За рассматриваемый период экономическая эффективность использования земли увеличилась на 97,6 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год эффективность использования земли в ООО «Цильна» выше в 3,2 раза.

Производительность труда в изучаемой организации колеблется по годам, так в 2017 году по сравнению с 2013 годом она увеличилась на 13,2 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными за 2017 год производительность труда в хозяйстве ниже на 3,8 %.

Производство валового дохода в расчете на одного работника в 2017 году по сравнению с 2013 годом увеличилось на 51,7 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными сумма валового дохода в расчете на одного работника в хозяйстве выше 3,2 раза.

Эффективность использования основных производственных фондов в 2017 году по сравнению с 2013 годом увеличилась на 35,0 %. По сравнению со среднереспубликанскими данными фондоотдача в ООО «Цильна» выше на 47,8%. Сумма прибыли на 100 га соизмеримой пашни до 2017 года увеличивалась и составила в 2016 году 3702,5 тыс.руб. В 2017 года по сравнению с 2016 годом сумма прибыли на 100 га соизмеримой пашни уменьшилась на 35,2 %. Как видно из таблицы 7 ООО «Цильна» является прибыльным хозяйством.

Анализируя показатель «уровень рентабельности (убыточности)», можно сказать, что он колеблется по годам и наивысшим он был в 2016 году. В 2017 году по сравнению с 2013 годом уровень рентабельности уменьшился на 1,4 пункта. В сравнении со средними данными по РТ за 2017 год уровень рентабельности в ООО «Цильна» выше на 12,2 пункта.

Таблица 7 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В ср. по РТ за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	200,1	253,5	647,2	305,65	295,39	301,7
1 среднегодового работника, тыс.руб.	41,9	44,1	91,4	51,35	47,44	49,3
100 руб. основных производственных фондов, руб.	4,0	3,4	7,1	3,11	2,66	1,8
100 руб. издержек производства, руб.	3,1	2,8	6,5	2,23	2,03	2,5
Сумма валового дохода в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	3558,7	5154,9	10324,1	7528,6	7033,1	2186,7
1 среднегодового работника, тыс.руб.	744,6	897,4	1776,5	1264,93	1129,55	357,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	70,7	68,4	113,2	76,72	63,39	13,3
100 руб. издержек производства, руб.	55,7	56,0	104,0	55,04	48,34	17,9
Сумма прибыли в расчете на: 100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	1686,7	2377,5	3279,3	3702,5	2401,0	746,2
1 среднегодового работника, тыс. руб.	352,9	413,5	564,3	622,08	385,63	121,8
100 руб. основных производственных фондов, руб.	33,5	31,6	36,0	37,73	21,64	4,5
100 руб. издержек производства, руб.	26,4	25,8	33,0	27,07	16,50	6,1
Уровень рентабельности (убыточности), %	23,3	24,7	32,7	34,9	21,9	9,7

В ООО «Цильна» показатели экономической эффективности в 2017 году выше среднереспубликанских данных. Из всего вышесказанного мы

можем сказать, что изучаемое хозяйство имеет довольно высокие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства.

2.2. Анализ финансового состояния

Финансовое состояние предприятия зависит от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности.

Одним из важнейших критериев оценки финансового положения организации является ее платежеспособность. В практике финансового анализа различают долгосрочную и текущую платежеспособность. Под первой понимается способность организации рассчитываться по своим долгосрочным обязательствам. Способность организации платить по своим обязательствам принято называть ликвидностью или текущей платежеспособностью.

Проведем анализ ликвидности бухгалтерского баланса. Задача анализа ликвидности бухгалтерского баланса возникает в связи с необходимостью дать оценку платежеспособности предприятия, т.е. ее способности своевременно и полностью рассчитаться по всем своим обязательствам. Анализ ликвидности баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

АКТИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)		
								2015 г.	2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (A1)	1943	2040	253	Наиболее срочные обязательства (П1)	6456	7231	40777	-4513	-5191	-40524
Быстро реализуемые активы (A2)	4600	31240	32200	Краткосрочные пассивы (П2)	0	0	0	4600	31240	32200
Медленно реализуемые активы (A3)	131071	140541	166610	Долгосрочные пассивы (П3)	11225	7593	9744	119846	132948	156866
Трудно реализуемые активы (A4)	185373	210975	226695	Постоянные пассивы (П4)	305306	369972	375237	-119933	-158997	-148542
Баланс	322987	384796	425758	Баланс	322987	384796	425758	X	X	X

Из таблицы 8 видно, что за рассматриваемый период в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ платежный недостаток имеет место по наиболее ликвидным активам, который в 2017 году увеличился на 40 524 тыс.руб.; платежный недостаток по труднореализуемым активам увеличился на 148 542 тыс.руб. По быстро реализуемым активам наблюдается платежный излишек, который увеличился на 32 200 тыс.руб.; по медленно реализуемым активам также наблюдается платежный излишек, который увеличился на 156 866 тыс.руб.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса (таблица 9).

Таблица 9 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ		
	2015 г.	2016 г.	2017 г.
A1 > П1	1 943 < 6456 Условие не выполняется	2 040 < 7 231 Условие не выполняется	253 < 40 777 Условие не выполняется
A2 > П2	4 600 > 0 Условие выполняется	31 240 > 0 Условие выполняется	32 200 > 0 Условие выполняется
A3 > П3	131 071 > 11 225 Условие выполняется	140 541 > 7 593 Условие выполняется	166 610 > 9 744 Условие выполняется
A4 < П4	185 373 < 305 306 Условие выполняется	210 975 < 369 972 Условие выполняется	226 695 < 375 237 Условие выполняется

Невыполнение одного из приведенных в таблице 9 соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50 %, трех – на 25 %, всех – на 0 % (т.е. абсолютно неликвидным).

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что баланс не является абсолютно ликвидным, так как в 2015-2017 годах не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района. Таким образом, бухгалтерский баланс является ликвидным на 75 %.

Анализ ликвидности баланса исследует не только текущее состояние расчетов, но и их перспективы. Сопоставив ликвидные средства и

обязательства можно выяснить текущую и перспективную ликвидность. Текущая ликвидность (свидетельствует о платежеспособности (неплатежеспособности)) в ближайшее к моменту проведения анализа времени. Перспективная ликвидность – это прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей. Далее следует рассмотреть такие показатели как: текущая ликвидность (ТЛ) и перспективную ликвидность (ПЛ) (таблица 10).

Таблица 10 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения (+ -) за период
Текущая ликвидность (Тл)	87	26049	-8324	-8411
Перспективная ликвидность (Пл)	119846	132948	156866	37020

Из таблицы 10 видно, что в 2015-2016 годы ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ было платежеспособно, в 2017 году ситуация изменилась в противоположную сторону. Значение показателя уменьшилось на 8 411 тыс.руб. Значения перспективной ликвидности, которые являются прогнозом платежеспособности на основании будущих поступлений и платежей, свидетельствуют о положительном прогнозе платежеспособности, значение показателя к 2017 году увеличилось на 37 020 тыс. руб.

Для анализа платежеспособности в ООО «Цильна» рассчитываются следующие финансовые коэффициенты платежеспособности: коэффициент покрытия; коэффициент быстрой ликвидности или «критической оценки»; коэффициент абсолютной ликвидности (таблица 11).

Таблица 11 – Финансовые коэффициенты платежеспособности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабл)	0,2-0,7	0,30	0,28	0,01	-0,29
Коэффициент критической ликвидности (Ккл)	0,8-1,0	1,01	4,60	0,80	-0,21
Коэффициент текущей ликвидности (Ктл)	$\geq 2,0$	21,32	24,04	4,88	-16,44

Из таблицы 11 видно, что коэффициент абсолютной ликвидности до 2017 года соответствовал норме, это говорит о том, что ООО «Цильна» Дрожжановского района могло погасить свою кредиторскую задолженность денежными средствами. К 2017 году Кабл уменьшился на 0,29 пункта и ситуация изменилась. Коэффициент критической ликвидности до 2017 года был выше нормы, к 2017 году Ккл уменьшился на 0,21 пункта. Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) превышает рекомендованные границы, что говорит о нерациональном вложении изучаемой организацией своих средств и неэффективном их использовании. К 2017 году этот коэффициент уменьшился на 16,44 пункта.

Финансовая устойчивость предприятия определяет долгосрочную (в отличие от ликвидности) стабильность; данный показатель характеризует финансовое положение с точки зрения достаточности и эффективности использования собственного капитала. Показатели финансовой устойчивости дополняют показатели ликвидности. Если ликвидность недостаточна, но финансовая устойчивость не потеряна, то предприятие имеет шанс не стать банкротом. Проанализируем финансовую устойчивость ООО «Цильна» Дрожжановского района с помощью абсолютных показателей (таблица 12).

Из таблицы 12 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ собственные оборотные средства увеличились на 28 609 тыс.руб., что заслуживает положительной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат увеличились на 22 460 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат также увеличились на 22 460 тыс.руб. В ООО «Цильна» в 2017 году по сравнению с 2015 годом недостаток собственных оборотных средств увеличился на 6 930 тыс.руб.; недостаток собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат в конце года увеличился на 13 079 тыс.руб.; недостаток общей величины источников формирования запасов и затрат также увеличился на 13 079 тыс.руб.

Таблица 12 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ (тыс. руб.) за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения (+/-) за период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	305306	369972	375237	69931
Внеоборотные активы	185373	210975	226695	41322
Наличие собственных оборотных средств	119933	158997	148542	28609
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	6700	1603	551	-6149
Наличие собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	126633	160600	149093	22460
Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	0	0	0	0
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	126633	160600	149093	22460
Общая величина запасов	131071	140541	166610	35539
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	-11138	18456	-18068	-6930
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	-4438	20059	-17517	-13079
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	-4438	20059	-17517	-13079

Исходя из таблицы 12 можно сказать, что в 2015 году ООО «Цильна» имело кризисное финансовое состояние, в 2016 году ситуация улучшилась и изучаемая организация имела абсолютную устойчивость, в 2017 году она опять имеет кризисное финансовое состояние.

Анализ финансовых результатов организации является одной из важнейших составляющих финансового анализа ее деятельности, направленной на получение прибыли. Анализ прибыли от продаж начнем с изучения ее объема, состава, структуры и динамики в разрезе основных элементов, определяющих ее формирование: выручки (нетто) от продаж, себестоимости продаж (таблица 13).

Из таблицы 13 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в 2017 году по сравнению с 2016 годом прибыль от продаж уменьшилась на 28 426 тыс. руб., или на 35,1 %, за счет уменьшения выручки на 20 487 тыс. руб., или на 6,6 %, повышения себестоимости продаж на 7 939 тыс. руб., или на 3,4 %. В целом уменьшение выручки является отрицательным

фактором, т.к. свидетельствует о снижении активности изучаемой организации.

Таблица 13 – Анализ прибыли от продаж в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатель	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп прироста, %
Выручка	312 773	292 286	-20 487	93,4	-6,6
Себестоимость продаж	231 902	239 841	7 939	103,4	3,4
Управленческие расходы	-	-	-	-	-
Коммерческие расходы	-	-	-	-	-
Прибыль (убыток) от продаж	80 871	52 445	- 28 426	64,9	-35,1

ООО «Цильна» в 2017 году получило прибыль до налогообложения, которая составила 64 563 тыс.руб., а от продаж изучаемая организация получила прибыль на 52 445 тыс.руб. Увеличение прибыли до налогообложения по сравнению с прибылью от продаж объясняется превышением доходов над расходами в процессе прочей деятельности.

Проанализируем прибыль от прочей деятельности в разрезе формирующих ее доходов и расходов, связанных с этой деятельностью (таблице 14).

Из таблицы 14 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ за отчетный год величина прибыли от прочей деятельности увеличилась на 1 100 тыс.руб., за счет уменьшения доходов от прочей деятельности на 3 573 тыс.руб., или на 17,3 %, уменьшения расходов, связанных с прочей деятельностью на 4 673 тыс.руб. или на 48,8 %. Следовательно, в 2017 году в изучаемой организации по сравнению с 2016 годом прибыль от продаж уменьшилась, а прибыль от прочей деятельности увеличилась, что является отрицательным явлением.

Таблица 14 – Анализ прибыли от прочей деятельности в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатель	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп прироста, %
1. Доходы от прочей деятельности, всего, в том числе:	20 596	17 023	-3 573	82,7	-17,3
1.1. Доходы от участия в других организациях	-	-	-	-	-
1.2. Проценты к получению	-	-	-	-	-
1.3. Прочие доходы	20 596	17 023	-3 573	82,7	-17,3
2. Расходы, связанные с прочей деятельностью, всего, в том числе:	9 578	4 905	- 4 673	51,2	-48,8
2.1. Проценты к уплате	156	18	-138	11,5	-88,5
2.2. Прочие расходы	9 422	4 887	-4535	51,9	-48,1
3. Прибыль (убыток) от прочей деятельности	11 018	12 118	1100	110,0	10,0

Проанализируем чистую прибыль (таблица 15).

Таблица 15 – Анализ чистой прибыли в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, тыс.руб. за 2016 – 2017 годы

Показатель	2016 г.	2017 г.	Абсолютное отклонение (+-)	Темп роста, %	Темп прироста, %
1. Прибыль до налогообложения	91889	64 563	-27 326	70,3	-29,7
2. Отложенные налоговые активы	-	-	-	-	-
3. Отложенные налоговые обязательства	-	-	-	-	-
4. Текущий налог на прибыль	-	-	-	-	-
5. Прочее	950	543	-407	57,2	-42,8
6. Чистая прибыль (убыток)	90939	64020	-26919	70,4	-29,6

Из таблицы.15 видно, что в ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ в 2017 году сумма чистой прибыли уменьшилась на 26 919 тыс. руб., или на 29,6 % и составила 64 020 тыс.руб. Что произошло за счет снижения прибыли до налогообложения и отсутствии прочих расходов. Уменьшение прибыли является результатом неэффективной работы изучаемой организации. Чистая

прибыль выше суммы прибыли от продаж, т.е. от основной деятельности, это указывает на превышение доходов от прочей деятельности над расходами.

Сумма прибыли до налогообложения выше суммы прибыли от продаж, это является результатом эффективной прочей деятельности. В нашем случае прибыль до налогообложения в 2017 году составила 64 563 тыс.руб., т.е. она выше суммы прибыли от продаж на 12 118 тыс.руб. Увеличение прибыли до налогообложения по сравнению с прибылью от продаж объясняется превышением доходов над расходами в процессе инвестиционной, финансовой и прочей деятельности. По данным отчета о финансовых результатах, можно констатировать, что: полученные доходы ООО «Цильна» за 2017 год (309 309 тыс.руб.) превышают расходы (244 746 тыс.руб.) на 64 563 тыс.руб., в структуре доходов наибольший удельный вес составляет выручка от продажи продукции (94,5 %). На основе этого можно сделать вывод о том, что основным источником доходов и прибыли являются доходы от обычной деятельности, т.е. продажи произведенной продукции; в структуре расходов наибольший удельный вес составляет себестоимость проданной продукции (98,0 %).

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в ООО «Цильна» осуществляется бухгалтерией, являющейся самостоятельным структурным подразделением данной организации. Бухгалтерия осуществляет учет всех совершенных фактов хозяйственной жизни и систематизирует полученные результаты в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Бухгалтерией осуществляется бухгалтерский и налоговый учеты. На бухгалтерию возложены анализ и обобщение результатов анализа, а также представление директору ООО «Цильна» информации, необходимой для принятия управленческих решений, разработки долгосрочных и краткосрочных финансовых планов.

В бухгалтерии ООО «Цильна» работают пять бухгалтеров и кассир: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по механизации и бухгалтер по расчетам. Для каждого работника бухгалтерии в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей составлены должностные инструкции. Они составлены главным бухгалтером и утверждены руководителем предприятия.

Главным бухгалтером в ООО «Цильна» является С.З. Заббарова. Она ведет наблюдение за событиями, изучает их сущность и определяет их как экономические явления, составляет бухгалтерскую (финансовую) отчетность, готовит специальные обзоры. Она несет ответственность за ведение бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской отчетности. Главным бухгалтером С.З. Заббаровой разрабатываются правила документооборота, технология обработки учетной информации, ее хранение и списание.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в хозяйстве, а также соблюдение законодательства при выполнении фактов хозяйственной жизни несет руководитель ООО «Цильна» - Б.А. Гафуров. В его обязанности входит создание необходимых условий для правильного ведения бухгалтерского учета, выполнения всеми подразделениями и службами, работниками предприятия, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера относительно порядка оформления и представления для учета документов и сведений. Ответственность за формирование и содержание учетной политики несет руководитель организации, а не главный бухгалтер. Однако формирует учетную политику по-прежнему главный бухгалтер, а руководитель лишь ее утверждает.

Изучаемое предприятие руководствуется действующим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденный Приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13 июня 2001 г. №654. На основе типового плана

счетов разработан рабочий план счетов. Учет в ООО «Цильна» ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета; частично учет автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.1».

В бухгалтерии на основе первичных документов составляют мемориальные ордера, в которых указывают: месяц, год, основание (ссылка на документы или содержание записи), дебет, кредит счетов (корреспонденция счетов), сумма. К мемориальному ордеру прилагаются первичные документы, на основании которых он составляется. Мемориальные ордера используются для записи операций в Главной книге. Главная книга является регистром синтетического учета. В ней каждому счету отводится развернутый лист для записи остатка на начало и конец месяца, оборота по дебету в развернутом виде, то есть в корреспонденции с кредитуемыми счетами и общей суммы оборота по кредиту. Главная книга открывается на год. Проверка правильности аналитического и синтетического учета производится путем составления оборотной ведомости по счетам аналитического учета и сверки их итогов с соответствующими суммами оборотной ведомости по синтетическим счетам.

В ООО «Цильна» организован внутренний контроль для целей обеспечения сохранности и целесообразности финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных. Система внутреннего контроля включает в себя следующие составляющие: соответствие организационной структуры размеру и характеру деятельности; распределение ответственности и полномочий; наличие должностных инструкций для всего персонала организации; соблюдение сроков утверждения учетной политики; соответствие принятых элементов учетной политики требованиям действующего законодательства; наличие ревизионной комиссии. Внутренний контроль в изучаемой организации производится ревизионной комиссией. В ООО «Цильна» проводятся различные проверки налоговыми инспекциями, контролирующими органами министерства финансов и другими вышестоящими органами.

ГЛАВА 3. ПОДГОТОВКА И ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ В ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «ЦИЛЬНА» ДРОЖЖАНОВСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Предварительное планирование аудиторской проверки в организации

Развитие риск-ориентированного подхода к аудиту, который уже реализован в действующих международных стандартах аудита (МСА), способствует усилению внимания к планированию аудиторской проверки. Проведение аудита в ООО «Цильна» и особенно его планирование уменьшают информационный риск пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и сохраняют репутацию аудиторской организации.

Основными элементами планирования аудиторской проверки в ООО «Цильна» выступают:

- понимание деятельности ООО «Цильна» ;
- предварительная оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета организации;
- оценка существенности и аудиторского риска в ООО «Цильна»;
- разработка стратегии и плана аудита для ООО «Цильна».

Регламентацию таких элементов придерживается большинство отечественных и зарубежных исследователей, таких как: Э.А. Аренс [15], Дж. К. Лоббек, Р. Адамс [9]. Сотникова и многие другие. Однако содержание Международного стандарта аудита 330 «Аудиторские мероприятия по противодействию выявленным рискам» [5], является, по нашему мнению, основополагающим для выделения предварительного планирования в самостоятельный этап аудита. Для оценки наличия и функционирования системы внутреннего контроля, ее элементов, определения уровня аудиторского риска, считаем, что необходимо подтвердить наличие и выполнение условий, обеспечивающих формирование учетной информации, факторов, влияющих на деятельность, характер деятельности, цели, риски

хозяйственной деятельности. Подтверждая это, МВА 330 предусматривает изучение аудитором «деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок или недобросовестных действий руководства и (или) работников аудируемого лица, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших аудиторских процедур» [5]. Вышеизложенное позволяет отметить некоторые предпосылки для выделения предварительного планирования в самостоятельный этап аудиторской проверки конкретно для ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ:

1) несоблюдение аудируемым лицом требований законодательных и нормативных актов, в том числе внутренних регламентов по бухгалтерскому учету. Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и заключение по финансовой отчетности» раскрывает некоторые обстоятельства несоблюдения ООО «Цильна» требований некоторых нормативно-правовых актов, например организацию информационной системы, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита, наличие операций, не разрешенных руководством аудируемого лица или не учитываемых надлежащим образом;

2) Несоблюдение в ООО «Цильна» оформления организационно-распорядительной документации или отсутствие графика документооборота ведут к несоблюдению требований положений, затрагивающих вопросы унификации документов, положений учетной политики организации, которая является локальным нормативным актом, и ряда других законодательно-нормативных документов.

По нашему мнению, в ООО «Цильна» несоблюдение требований нормативно-правовых актов, в частности положений организационно-технического аспекта учетной политики, свидетельствует об

отсутствии условий или их недостаточности для формирования достоверной учетной информации.

Формально на этапе предварительного планирования аудиторская организация и клиент не связаны обязательствами. В подтверждение данной позиции рассмотрим точки зрения некоторых авторов, выделяющих предварительное планирование. Как отмечает Р. Адамс, предварительное планирование заключается в предварительной аналитической проверке, предварительной фазе проверки внутреннего контроля и оценке риска [9]. Дж. Лоббек также определяет предварительное планирование как проведение аналитического обзора, выявление объектов проверки, требующих особого внимания аудитора, и определение предварительной оценки риска неэффективности аудиторской проверки [21]. П.В. Бардына под предварительным планированием предлагает понимать оценку организации и состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [16].

В своем исследовании Н.П. Барышникова уточняет, что предварительное планирование заключается в ознакомлении с экономическим субъектом: понимание деятельности, предварительная оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предварительная оценка риска и его компонентов [17]. В.Б. Ивашкевич рассматривают предварительный этап планирования с позиции понимания деятельности аудируемого лица, тестирования систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета [29].

Таким образом, некоторые авторы отмечают, что под предварительным планированием понимается предварительный обзор деятельности клиента, в том числе оценка системы бухгалтерского учета, выявление объектов проверки, требующих особого внимания аудитора, и определение предварительной оценки риска. Рассмотренные подходы авторов к содержанию этапа планирования подтвердили основание для выделения предварительного планирования в самостоятельный этап.

Содержание этапов аудита, позволяет сформулировать следующие выводы:

1) на этапе знакомства с клиентом аудитор осуществляет сбор общей информации о клиенте для принятия решения о согласии на предварительное обследование.

2) на этапе предварительного планирования аудитор определяет стратегию и тактику аудиторской проверки, в том числе определяются цель, предметная область, ключевые вопросы аудита. Немаловажно отметить, что полученная информация о наличии и соблюдении условий, обеспечивающих формирование учетной информации, и уровне риска, связанного с этими условиями, позволяет аудитору принять решение об осуществлении дальнейшей проверки или предотвратить возможный риск того, что проверка окажется неэффективной уже на этапе предварительного планирования;

3) результатом этапа предварительного планирования является отчет о возможности осуществления аудита, который дает основание для оформления договорных отношений с клиентом;

4) в случае продолжения проверки на этапе планирования аудитор более тщательно тестирует систему внутреннего контроля, оценивает уровень существенности, рассчитывает более точное значение аудиторского риска, составляет план и программу с учетом полученных критических точек в организационно-техническом обеспечении учетной информации.

По нашему мнению, роль предварительного планирования как самостоятельного этапа не ограничивается лишь обязательным аудитом. Результаты отчета по предварительному планированию могут быть использованы при сопутствующих аудиту услугах:

- для выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- в ходе обзорной проверки.

На основании полученной информации по предварительному планированию аудитор может не осуществлять проверку, а рекомендовать,

например, процедуры восстановления учета. Процедуры этапа предварительного планирования должны быть направлены на анализ наличия отклонений от норм законодательно-нормативной базы и внутренних регламентов клиента, влияющих на методологию ведения бухгалтерского учета. При этом в качестве получения доказательств аудитор может применять более значимые процедуры проверки по существу, а не поверхностные тесты контроля. Отметим, что основной перечень вопросов обеспечения организации, техники и методики ведения бухгалтерского учета, соблюдения требований отечественного законодательства заложен во внутреннем стандарте клиента — учетной политике. В настоящее время важным упущением в процессе аудита является то, что основное внимание уделяется методике ведения бухгалтерского учета, практически неизученными остаются вопросы организации бухгалтерского учета по этапам учетного процесса и условия, при которых они выполняются. По мнению автора, организационно-технические вопросы формирования учетной информации следует рассматривать именно при предварительном планировании проверки, поскольку организация и техника ведения косвенно влияют на выполнение методики бухгалтерского учета, а, следовательно, и на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В качестве основы предварительного изучения среды, в которой осуществляется ведение бухгалтерского учета, аудитор принимает организационно-технические положения учетной политики. Отклонения от норм этих положений свидетельствуют об отсутствии или невыполнении условий формирования учетной информации. Информация о наличии и выполнении таких условий на предварительном планировании значение аудиторского риска, составляет план и программу с учетом полученных критических точек в организационно-техническом обеспечении учетной информации. По мнению автора, роль предварительного планирования как самостоятельного этапа не ограничивается лишь обязательным аудитом.

Результаты отчета по предварительному планированию могут быть использованы при сопутствующих аудиту услугах:

- для выполнения согласованных процедур в отношении финансовой информации;
- в ходе обзорной проверки.

На основании полученной информации по предварительному планированию аудитор может не осуществлять проверку, а рекомендовать, например, процедуры восстановления учета.

Аудиторская деятельность позволяет сократить затраты времени на аудит организационно-технических аспектов учетной политики в ходе проверки. Основной акцент в ходе аудиторской проверки, по нашему мнению в ООО «Цильна», следует направить на подробное исследование методического аспекта учетной политики. На сегодняшний день законодательство в сфере бухгалтерского учета определяет, что при формировании учетной политики в организационно-технической части утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Таким образом, аудитор на предварительном планировании проверяет отклонения от норм утвержденной учетной политики ООО «Цильна» в части организации и техники ведения бухгалтерского учета, т.е. проверяет, существуют и применяются ли условия формирования учетной информации. Для определения объектов предварительного планирования аудиторской проверки нами систематизирован перечень условий, обеспечивающих формирование учетной информации, по организационно-юридическому признаку и по отношению к этапам бухгалтерского учета (первичный, текущий, итоговый). Оценка наличия и соблюдения организационно-технических условий, позволяющих формировать достоверную учетную информацию, способствует реальному предположению о существовании предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности уже на этапе предварительного планирования. Обусловлено это тем, что аудитор, оценивая наличие и соблюдение условий формирования учетной информации на предварительном планировании, может предположить, что руководство ООО «Цильна» в явной или неявной форме обеспечило организацию и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, в ООО «Цильна» наличие и ведение регистра учета фактов хозяйственной жизни в электронном и бумажном виде дает возможность аудитору предположить существование таких основных предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, как существование, возникновение и полнота.

Таким образом, использование процедур проверки по существу предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности на этапе предварительного планирования ООО «Цильна» вероятно и целесообразно. Информация о предполагаемом существовании основных предпосылок способствует снижению уровня аудиторского риска.

Заключительной процедурой предварительного планирования аудита является определение уровня риска, связанного с организацией и техникой ведения бухгалтерского учета ООО «Цильна», и расчет его влияния на

планируемый аудиторский риск. Эта процедура наиболее важна, поскольку от уровня исследуемого риска зависит профессиональное суждение аудитора о возможности дальнейшего сотрудничества с организацией. Кроме того, принимая в расчет результаты проверки, аудитор может определить рискованные зоны в организации и технике ведения бухгалтерского учета, дополнительное изучение которых может быть запланировано при формировании программы аудита. Аудитор заинтересован в нахождении максимально возможного набора условий формирования бухгалтерской информации клиента с целью сокращения совокупного аудиторского риска. Дальнейшее исследование указанных вопросов заслуживает определенного внимания в области развития аудита, в том числе расширения объектов аудита предварительного планирования.

Итак, проведенный анализ мнений отечественных и зарубежных исследователей планирования аудиторской проверки позволил поддержать точку зрения тех авторов, которые выделяют предварительное планирование. В связи с этим предложено изменить последовательность аудиторской проверки, придать предварительному планированию статус самостоятельного этапа аудита. В содержательной части этапа предварительного планирования предлагается выделить оценку наличия и соблюдения организационно-технических условий формирования учетной информации, т. е. осуществить проверку отклонений от норм внутренних регламентов клиента, рассчитать риск в критических точках. Это позволит предварительно оценить среду, в которой формируется бухгалтерская информация клиента, выделить наиболее значимые зоны в проверке, способствуя более точной оценке уровня планируемого аудиторского риска, детализировать программу аудита. С этой целью необходимо на предварительном планировании ООО «Цильна» осуществлять проверку условий организации бухгалтерского учета по этапам учетного процесса, содержание которых обусловлено положениями внутреннего стандарта бухгалтерского учета аудируемого лица (учетной политики). Предложенные

мероприятия позволят аудитору на основе полученной информации по результатам предварительной проверки принять единственно верное решение о возможности дальнейшего сотрудничества с ООО «Цильна», что немаловажно в условиях развития аудита, базирующегося на риске.

3.2. Аудиторская проверка достоверности форм бухгалтерской (финансовой) отчетности

Бухгалтерский баланс - это основной документ финансовой отчетности во всех странах, главный источник информации о финансово-имущественном

Конкретизация баланса по статьям зависит от национальных стандартов и инициативы организации, раскрывающей особенности своей деятельности.

В заголовке любого отчета, построенного согласно МСФО, обязательно отражаются три элемента: название компании, чье финансовое положение показывается в отчете, название отчета и дата составления отчета. При этом в заголовке указывается именно то название компании, которое зафиксировано в учредительных документах.

Бухгалтерский баланс показывает изменение имущественного состояния предприятия за определенный промежуток времени и при его составлении ориентируются на необходимость классификации представления краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств в бухгалтерском балансе. Такая отдельная классификация краткосрочных и долгосрочных активов и обязательств в бухгалтерском балансе позволяет отделить чистые активы, постоянно циркулирующие в качестве оборотного капитала, от тех активов, которые используются в долгосрочных операциях компании. Информация о сроках погашения активов и обязательств полезна для оценки ликвидности и платежеспособности компании.

Процедуру проверки показателей бухгалтерского баланса логичнее

начинать с арифметических подсчетов итогов по группам статей, разделам и валюте баланса по активу и пассиву и сверки полученных результатов с данными, указанными в балансе организации. Такой подсчет необходим, поскольку данные баланса используются при проведении анализа финансового положения.

В ходе аудита бухгалтерского баланса требует проверки соблюдение требования непротиворечивости. В частности, следует убедиться в соблюдении тождества показателей граф «На начало отчетного периода» и «На конец отчетного периода» предыдущего года с учетом произведенной на начало года реорганизации, а также изменений в оценке показателей активов.

Для подтверждения статей бухгалтерского баланса используется процедура сверки тождественности показателей баланса и главной книги путем сопоставления показателей. При проведении такого сопоставления используются данные соответствующих регистров аналитического учета.

При выявлении отклонений устанавливается причина. Аудитор может использовать и такой прием, как составление альтернативного баланса. Аудитор составляет альтернативный баланс по данным главной книги и сопоставляет его показатели с данными бухгалтерского баланса, составленного организацией. Это позволяет выявить отклонения по отдельным статьям.

При аудите необходимо обратить внимание на правильность заполнения показателей в форме бухгалтерского баланса.

Новым для российской теории и практики аудита является проверка правильности корректировки бухгалтерского баланса после даты его составления. Согласно МСФО 10 «События после отчетной даты» такая корректировка может иметь место в случаях состоявшегося после даты баланса решения суда, требующее от предприятия либо скорректировать уже определенное обеспечение обязательства, либо определить новые

получения после даты составления бухгалтерского баланса информации об уменьшении полезности актива, банкротства покупателя-дебитора, получения прибыли от партнеров по программе участия или выплаты бонусов; выявления злоупотреблений и ошибок, свидетельствующих о недостоверности ранее составленной финансовой отчетности. Достоверность всех этих фактов и обстоятельств проверяется аудитором особо на основе соответствующей документации [11].

Информация о результатах деятельности содержится в отчете о финансовых результатах. Основой для составления этого отчета в каждой стране выступают такие элементы финансовой отчетности, как доходы и расходы. Отчет о финансовых результатах должен содержать информацию обо всех существенных видах доходов и расходов, а также доходах и расходах относящихся к финансовым вложениям, и об операциях с ними по категориям, представленным в балансе.

В ходе аудиторской проверки достоверности отчета о финансовых результатах необходимо убедиться в правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности организации информации по видам получаемых расходов, осуществляемых расходов, а также операциях с финансовыми вложениями в части:

- выручки, полученной по операциям продажи и иного выбытия финансовых вложений;
- расходов, произведенных по операциям приобретения, продажи и иного выбытия финансовых вложений;
- сумм прибыли (убытка), полученных от переоценки финансовых вложений по справедливой стоимости, которые в соответствии с принятой в организации учетной политикой относятся на счет прибылей и убытков, отдельно по торговым финансовым вложениям и финансовым вложениям в наличии для продажи;

- сумм прибыли (убытка) от переоценки финансовых вложений в наличии для продажи, списанных в отчетном периоде на счет прибылей и убытков со счетов учета добавочного капитала при продаже или ином выбытии финансовых вложений в наличии для продажи;

- сумм дивидендов и процентов, отнесенных на счет прибылей и убытков в отчетном периоде;

- сумм прибыли (убытка) от переоценки финансовых вложений в наличии для продажи по справедливой стоимости в предшествующие периоды, списанных в течение отчетного периода со счетов учета собственного (добавочного) капитала на счет прибылей и убытков при переводе указанных вложений в другую категорию.

В ходе проверки достоверности отчета о финансовых результатах, согласно МСА, необходимо:

- собрать и проанализировать информацию о доходах и расходах организации;

- проверить правильность реклассификации доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО;

- внести корректировочные проводки в рабочие таблицы;

- раскрыть показатель «Операционная прибыль» по элементам затрат;

- определить правильность составления отчета о прибылях и убытках и раскрытия линейных статей [11].

В процессе аудита следует:

- проверить правильность определения доходов и расходов по основным видам деятельности;

- определить элементы затрат, по которым будет производиться классификация расходов при формировании пояснений к финансовой отчетности;

- определить общие и административные расходы, расходы на продажу;

- проверить правильность отражения затрат на финансирование;
- определить нереализованные курсовые разницы;
- определить прочие доходы и расходы, не относящиеся к основной деятельности.

Для аудиторской проверки отчета о финансовых результатах компании в соответствии с МСФО необходимо:

1. Получить отчет о финансовых результатах, расшифровки по формированию доходов и расходов компании;

2. Сверить показатель «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года» в отчете о прибылях и убытках и бухгалтерском балансе.

3. Занести информацию по формированию доходов и расходов в рабочую документацию аудитора, выделив следующие группы:

- доходы (расходы) по видам основной деятельности;
- расходы периода (общие и административные, коммерческие расходы);
- доходы и расходы по процентам;
- доходы и расходы от операций с основными средствами, инвестициями;
- расходы по налогу на прибыль;
- прочие доходы и расходы;
- доходы и расходы прошлых лет.

4. Произвести перераспределение доходов и расходов в соответствии с требованиями МСФО (операционные, внереализационные доходы и расходы компании перераспределить по соответствующим группам доходов и расходов);

5. При трансформации финансовой отчетности на МСФО обычно производятся корректировки, которые затрагивают формирование показателя нераспределенной прибыли отчетного периода, а следовательно, оказывают влияние на величину доходов и расходов компании.

6. На основе рабочих таблиц по формированию доходов и расходов

составляется отчет о прибылях и убытках.

Отчет об изменениях в капитале предусмотрен международными стандартами, но в целом имеет недолгую европейскую практику. Традиционно большая часть изменений капитала в большинстве стран отражалась непосредственно в составе отчета о прибылях и убытках. Появление отдельного отчета стало следствием необходимости отражения результатов по операциям, выраженным в иностранной валюте (развитие международного сотрудничества и привлечение зарубежных инвестиций) и предполагает сверку показателей отчета о прибылях и убытках с данными об изменении капитала за отчетный период.

При проверке достоверности данных отчета об изменениях в капитале внимание обращается на основные операции, которые производились по статьям, входящим в раздел капитала:

- корректировку капитала в связи с изменениями в учетной политике или изменениями в международных стандартах;
- отражение прибыли и убытков, не показанных в отчете о прибылях и убытках; отражение чистой прибыли; отражение дивидендов;
- операции с дополнительным капиталом; операции с акционерным капиталом (уставный капитал может быть изменен с помощью операций по выпуску новых акций и выкупа акций у акционеров).

Проверку формирования показателей отчетной формы также рекомендуется начинать с арифметических подсчетов.

Исходя из требований показатели отдельных видов капитала, резервов предстоящих расходов, оценочных резервов на начало и конец года и оборотов за год, их увеличение и использование за отчетный период проверяются на соответствие данным Главной книги и регистров синтетического учета по соответствующим счетам. Особое внимание следует уделить проверке раздела «Изменения капитала», раскрывающего информацию по

источникам увеличения и причинам уменьшения капитала организации на конец отчетного периода. Необходимо определить, не оказывают ли влияния на увеличение (уменьшение) капитала внутренние обороты компании, не подлежащие отражению в данном разделе.

При проверке правильности составления Отчета об изменениях капитала организации необходимо учитывать, что предусмотренные в образце отдельные статьи, не имеющие в отчетном периоде числовых значений, в нем не приводятся, за исключением случая, когда по статье были данные в предыдущем отчетном году. Если организация имеет существенное изменение капитала, не предусмотренное в образце, то она самостоятельно включает недостающую статью. Кроме того, допускается графу «Добавочный капитал» разбить на две части – «Эмиссионный доход» и «Дооценка активов», учитывая их разный характер образования и использования.

Отчет об изменениях в капитале является важным при формировании мнения потенциального инвестора о допустимости инвестирования средств в конкретное предприятие. Данный отчет дает представление о возможностях компании генерировать прибыль, тем самым, увеличивая свой капитал, а соответственно, и капитал инвесторов. Данный отчет позволяет проследить за динамикой капитала в разные промежутки времени руководством компании для принятия управленческих решений относительно выбора дальнейшего пути развития и работы предприятия. Анализ его позволяет дополнить, детализировать полученные результаты исследования баланса и отчета о прибылях и убытках, увидеть движение основных видов активов и пассивов, причины изменений в составе и структуре имущества, капитала, обязательств, доходов, расходов и прибыли.

При аудиторской проверке отчетности компании о движении денежных средств, необходимо определить наиболее существенные статьи потоков денежных поступлений и выплат. Обычно уровень существенности

принимается равным 5% от общей суммы денежных поступлений, либо выплат. Все статьи, удельный вес которых в общей сумме денежных поступлений превышает 5%, обычно раскрываются в отчете отдельно, остальные статьи можно проверить по данным строки «Прочие». Согласно МСФО по статьям следует разделять не только денежные выплаты, но и денежные поступления. Величина критерия их существенности не установлена и определяется на основе профессионального суждения аудитора.

Таким образом, цель аудита отчета о движении денежных средств состоит в проверке соблюдения установленных требований по представлению информации об изменениях суммы денежных средств (и их эквивалентов) компании в отчете о движении денежных средств.

В рабочей документации аудитора должны быть произведены соответствующие расчеты, а в заключении сделаны выводы по результатам их осуществления. На наш взгляд, эти выводы должны найти свое отражение и в выступлении руководителя аудиторской проверки на собрании акционеров (иных собственников), также по причине того, что информация о движении денежных средств может быть использована для анализа способности компании создавать денежные средства (и их эквиваленты), что позволяет пользователям разрабатывать модели для сопоставления приведенной стоимости денежных потоков различных компаний. При аудиторской проверке достоверности отчета о движении денежных средств аудитор должен разделить направления потоков денежных средств. Для этого ему придется все поступления и выбытия отнести: к операционной деятельности; к инвестиционной деятельности; к финансовой деятельности [11].

Отчет о движении денежных средств является одной из обязательных форм, входящих в пакет финансовой отчетности предприятия в соответствии с МСФО, отражающей информацию о поступлении и выбытии денежных средств компании и дополняет балансовый отчет и отчет о прибылях и

убытках. Балансовый отчет отражает финансовое положение на определенный момент времени, а отчет о движении денежных средств отражает изменения, произошедшие с важнейшим компонентом финансовой отчетности – денежными средствами (денежными средствами и их эквивалентами под воздействием факторов деятельности компании. Он дает возможность пользователю оценить способность активов компании генерировать денежные средства при осуществлении хозяйственных операций, что является одним из важнейших критериев при анализе успешности и стабильности ее работы.

3.3. Совершенствование методики аудиторской проверки

При проведении аудиторской проверки следует, прежде всего, руководствоваться МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», который обеспечивает основу для представления сопоставимой отчетности общего назначения. Данный стандарт устанавливает:

- общие правила для представления финансовой отчетности;
- рекомендации по ее структуре;
- минимальные требования к содержанию;
- рекомендации по ее соответствию стандартам и возможным отклонениям от МСФО [11].

По нашему мнению, при проведении аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО необходимо руководствоваться четырехуровневой структурой, формирующей этапы проведения аудиторской проверки финансовой отчетности, составленной по МСФО: предварительный этап, подготовительный этап, рабочий этап, заключительный этап.

На предварительном этапе проводится заключение договора на проведение аудиторской проверки, при этом обговаривается цель ее проведения. В дальнейшем осуществляется подбор специалистов. Данный этап является

начальным в процессе проведения аудиторской проверки и определяет, наряду с подготовительным этапом, примерный объем работы.

На подготовительном этапе осуществляются обязательные мероприятия, предусмотренные международными и отечественными стандартами, производится планирование аудиторской проверки, осуществляется распределение зон ответственности, но в отличие от аудиторской проверки финансовой отчетности, истребываемая документация должна учитывать специфику МСФО.

На рабочем этапе в результате обработки финансовой информации, объединение или разделение ее по группам происходит формирование финансовой отчетности, удовлетворяющей принципам международных стандартов.

Исходя из вышеперечисленного, можно в обобщенном виде предложить следующие пути развития принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности в России с учетом МСФО в целях совершенствования аудита финансовой отчетности:

1. внести изменения в нормативное регулирование бухгалтерской деятельности в части состава финансовой (бухгалтерской) отчетности, предоставив всем составляющим финансовой (бухгалтерской) отчетности статуса самостоятельного отчета;

2. удовлетворение требований и интересов основных пользователей финансовой отчетности, пересмотр отношения к инвесторам, перенос акцента с надзорных функций фискальных органов на удовлетворение информационных интересов сторонних инвесторов как главных пользователей отчетности;

3. предоставление возможности российским компаниям в большей мере самостоятельно регулировать учетную политику, для своевременного реагирования на изменяющиеся обстоятельства ведения бизнеса. В настоящее время вопросам регулирования учетной политики в отечественной практике бухгалтерского учета посвящены Положение по бухгалтерскому

учету 1/08 «Учетная политика организации».

Экономические и политические процессы в стране дают возможность встать в один ряд с мировыми странами, что предполагает абсолютно новый виток развития бухгалтерской профессии с учетом накопленного мирового опыта и традиций, с возможностью предложения на рассмотрение мировому бухгалтерскому сообществу российских традиций и методик ведения бухгалтерского учета, на основании которых могут быть внесены поправки и в международные стандарты бухгалтерского учета, например, лояльность к изменениям в учетной политике. При этом, приобретение нового опыта и знаний отечественными бухгалтерами подстегнет отечественных аудиторов на прохождение обучения по международным стандартам, что положительно скажется как на профессии бухгалтера, так и аудиторской профессии и, следовательно, приведет к усилению доверия к отечественным компаниям в мире.

В настоящее время потребность совершенствования и развития методологии аудита объединена с объективной потребностью увеличения его качества, не позволяющего в полном объеме удовлетворить потребности общества в достоверной информации о финансово-экономическом состоянии предприятий. С целью обеспечения качественного проведения аудита важно четко установить его цели, безошибочно выбрать объекты проведения исследования, правильно составить план своих действий, использовать эффективные методики аудита и собрать доказательства с целью формулирования объективного заключения. Так как аудит предприятия — это сложная процедура, требующая существенных затрат времени на ее организацию, имеет смысл в любой аудиторской компании регулярно осуществлять работу, нацеленную на предельное снижение времени проверок, не снижая при этом их качества, и таким образом, не повышая аудиторский предпринимательский риск. Основной путь решения

данной проблемы — разработка и постоянное совершенствование методик аудита. В частности, выделяются четыре основных подхода к формированию методик аудита: бухгалтерский, юридический, специальный и отраслевой.

Традиционным считается бухгалтерский подход. Он состоит в разработке методик проверки согласно различным разделам бухгалтерского учета, таким как аудит: кассовых операций, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками и так далее. Юридический подход содержит в себе исследование методик проверки всевозможных проблем с юридической точки зрения. К ним относятся: аудит уставного капитала, содержащий в себе проверку правильности и экспертизу полноты формирования уставного капитала и др. При специальном подходе разрабатываются методики проверки групп экономических субъектов, которые обладают общими специальными качествами, такими как организационно-правовая форма, налоговый режим, структура управления, численность сотрудников. К специальным относятся также методики проверки предприятий, функционирующих в условиях специальных налоговых режимов — по упрощенной системе налогообложения субъектов малого предпринимательства, системе налогообложения в свободных экономических зонах. Отраслевой подход состоит в исследовании методик аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. К ним относятся следующие методики: проверка торговых, сельскохозяйственных, строительных, страховых организаций и банков.

Однако приведенные выше подходы не отражают в полной мере все методики аудиторской проверки организаций. Нынешнее положение рыночной экономики ставит задачу внедрения в сущность аудита оценки эффективности хозяйственной деятельности аудируемых лиц, способности их продолжать дальнейшую работу, по крайней мере, в течение последующего за отчетным года. Важную значимость обретает направленность аудиторских проверок на перспективу, позволяющих сформулировать мнение аудитора не только о достоверности финансовой отчетности, но и о перспективе развития

проверяемого субъекта. В связи с этим подразумевается расширение объектов и направлений аудита, использование разных подходов к построению методик, а кроме того тесное согласование аудита с экономическим анализом. С учетом тенденций развития аудита и реалий нынешнего времени, мной предлагается новый подход к формированию методик аудита, основанный на теории жизненного цикла организации.

В последние годы можно выделить возрастающий интерес отечественного бизнеса со стороны экспертов и практиков к вопросам формирования организации на различных стадиях её жизненного цикла. Теория жизненного цикла организации (ЖЦО), базирующаяся на биологической аналогии с жизненным циклом живого организма, формируется на протяжении многих десятков лет.

Основное назначение теории — объяснение изменений, которые происходят в организации с течением времени. Основанные на различных переменных организации (например, на структуре, индивидуальных менталитетах, функциональных проблемах), все модели предполагают развитие через похожие стадии жизненного цикла. Каждая модель содержит стадию зарождения, развития, зрелости и спада. Каждой из этих стадий присущи определенные финансово-экономические характеристики. Таким образом, модель ЖЦО может служить важным и эффективным инструментом диагностики предприятий, способствуя устранению текущих трудностей и позволяя компаниям своевременно осуществлять стратегические преобразования для обеспечения их развития. Наряду с этим она поможет аудиторам глубже проникнуть в суть организационных процессов и определить основные участки проверки.

Применение подхода, основанного на теории ЖЦО, подразумевает исследование методик аудита в зависимости от стадии жизненного цикла, на которой находится организация. К такому виду методик можно отнести аудит предприятия на стадии зарождения, развития, зрелости и спада. Эти методики

принимая во внимание характер каждого периода становления предприятия и выделяют в качестве сегментов аудита основные хозяйственные операции, а также финансово-экономические показатели, которые нужно проверять на данных стадиях. В соответствии с разработанными методиками допустимо осуществление работ по диагностике финансового состояния предприятия и предотвращению появления кризисных ситуаций, по подготовке рекомендаций в области совершенствования его деятельности в каждый период развития организации.

Стадия зарождения характеризуется созданием предприятия, формированием его учетной политики, происходит технико-экономическое становление, накопление активов предприятия. В данный период немаловажно прослеживать прогнозные показатели и сопоставлять их с фактическими. Объемы производства и продаж в период возникновения увеличиваются медленными темпами. Так как каналы поставки сырья и продажи готовой продукции не отлажены, появляются проблемы и с производством, и со сбытом. К новому предприятию относятся настороженно поставщики, кредиторы, потребители.

На этой стадии основное внимание аудиторов необходимо уделить показателям платежеспособности и экономической устойчивости, а кроме того проверке правильности формирования учетной политики, которую можно расценивать в качестве одного из основных компонентов налоговой оптимизации. При этом оценивается соответствие организации бухгалтерского учета особенностям организационно-производственной структуры предприятия. Это связано с выбором плана счетов, составом и содержанием внутренней отчетности. Также особое внимание аудитор уделяет рассмотрению первичных документов, которые должны предоставлять полное отражение всех хозяйственных операций и прозрачность формирования учетных регистров. Значение правильной постановки учета, в том числе и управленческого, гарантирует надежность и достоверность внутрипроизводственной отчетности. Важный аспект аудиторских проверок связан с оценкой соответствия учетной

политики стратегии развития организации. С данной позиции, в первую очередь, нужно дать оценку способности последующего совершенствования показателей финансовых результатов деятельности предприятия без дополнительных крупных инвестиций, что связано с оценкой производственного и экономического потенциала и уровня его использования. При проверке финансовых результатов аудитору необходимо охарактеризовать запас финансовой прочности и установить реальные возможности маневра цены и расширения платежеспособности спроса в продукцию.

В период развития темпы роста продаж сильно увеличиваются, организация признается потребителями, поставщиками, кредиторами. Производство отлажено, затраты на него уменьшаются, каналы товародвижения и реклама налажены. Производство характеризуется усиленной модернизацией, повышается качество продукции. В этот период часть заемных средств в активах предприятия значительно уменьшается. Данные финансовой устойчивости и платежеспособности должны быть уже стабильны. Если они не стабилизировались, то это значит, что организация не достигла того уровня эффективного функционирования, который соответствует этому периоду. Необходимо пересмотреть маркетинговую стратегию и заемную политику организации.

На стадии развития важными становятся показатели оборачиваемости и рентабельности продаж. Чем выше эти показатели, тем лучше обстоят дела у компании. Уменьшение одного из коэффициентов должно анализироваться с целью оперативного принятия соответствующих мер по оздоровлению компании. К основным участкам аудита в этом периоде необходимо отнести циклы приобретения, изготовления и продаж, охватывающие хозяйственные операции, связанные с заготовлением товарно-материальных ценностей, выпуском и реализацией готовой продукции, получением дохода и формированием финансового результата.

Период зрелости начинается вследствие напряжения всех сил организации, а именно: при полной занятости всех ресурсов (рабочей силы, земель, мощностей, денежных средств, предпринимательской способности и т.п.) и

при максимально возможном объеме производства, что означает эффективное применение и распределение ресурсов. В данный период важными являются внутренние факторы, так как внешние условия благоприятствуют процветающему предприятию.

Важным сигналом, свидетельствующими об уменьшении эффективности деятельности предприятия в период зрелости может являться, в первую очередь, достижение определенного уровня морального и физического износа основных фондов, требующих привлечения дополнительных средств с целью своего обновления. В данной ситуации объектом аудиторской проверки станут основные средства предприятия. В случае, если восстановление основных средств происходит активно, то следует, в первую очередь, проконтролировать своевременность их постановки на учет, начала начисления амортизации и полноту оценки. В случае, если основные средства не обновляются, внимание аудиторов уделяется проверке операций по их ремонтным работам, своевременному списанию и переоценке основных фондов.

Период спада в жизненном цикле организации начинается, главным образом, за счет агрессивной политики конкурентов, а также из-за усиливающегося старения его ресурсов. Это относится как к материальным, так и к кадровым, информационным, организационным ресурсам. Для данной стадии свойственны слабый маркетинг и высокая доля заемных средств. Огромное воздействие на эффективность функционирования организации оказывают внешние факторы. В период спада происходит дестабилизация всех экономических и финансовых характеристик. Одной из задач аудиторской проверки в этот период считается анализ структуры заемного капитала организации, выделение особо экстренных и опасных, с точки зрения вероятности возбуждения дела о банкротстве, обязательств. Кроме того, нужно дать оценку своевременности в обслуживании обязательств, принимая во внимание, что факт просроченных обязательств — отрицательный признак с точки зрения возможности непрерывной деятельности организации. Оценивая денежные потоки компании, необходимо сравнить выручку предприятия и её расходы. Данное

сравнение предоставляет основания для оценки конкурентоспособности продукции, выпускаемой организацией, а кроме того ликвидности компании. Аудиторам нужно рассмотреть все показатели и создать комплекс мероприятий по финансово-экономическому оздоровлению компании. Таким образом, важным принципом поддержания эффективности функционирования компании в период спада считается постоянный контроль финансово-экономических показателей с целью раскрытия сигналов о надвигающемся уменьшении производительности и незамедлительной реакции на эти сигналы.

В наше время исключительно бухгалтерское подтверждение достоверности отчетности перестает удовлетворять её пользователей, которым нужна глубокая оценка достоверности отчетности с точки зрения целесообразности и эффективности совершения сделок и подтверждение гипотезы о непрерывности работы предприятия. Такого рода подход даст возможность: сформировать аудиторские предложения по совершенствованию организации производства и увеличению эффективности системы принятия решений; совершенствовать методику организации и увеличения качества аудита за счет раскрытия более значимых факторов аудируемого объекта и формирования более полной оценки их воздействия на отклонение результирующего показателя работы этого объекта. Помимо этого, это даст возможность без потери достоверности и полноты исследования сжать сроки и стоимость проведения аудита. А дальнейшее усовершенствование методологии аудита, направленной на интеграцию с экономическим анализом даст возможность применять выводы аудиторских проверок для обоснования управленческих решений.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Основным источником данных о финансовом состоянии каждого хозяйствующего субъекта считается бухгалтерская (финансовая) отчетность. Ведение бухгалтерского учета требует от бухгалтерских и финансовых служб непрерывного увеличения профессиональных навыков. Но эти службы не всегда объективно, достоверно и, главным образом, рационально отображают реальные финансово - хозяйственные процессы. В связи с этим появилась потребность формирования самостоятельных контрольных органов, которые, исполняя последующий контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета, подтверждают достоверность финансовой отчетности, оказывают квалифицированные консультационные услуги по части улучшения финансового состояния компании. Данные функции осуществляют специальные независимые аудиторские службы.

В Российской Федерации финансовый контроль осуществляется в виде государственного финансового контроля и аудиторской деятельности. Государственный финансовый контроль ведется как в масштабе Российской Федерации, так и в субъектах России. Кроме того, на уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль. Аудит - это предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) - законных участников экономической деятельности, направленная на подтверждение достоверности финансовой, бухгалтерской и налоговой отчетности, для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам.

Становление аудита в РФ и его нормативно правовое обеспечение стали следствием преобразований в экономике, связанных с отказом от командно-административных методов управления экономикой и ее переходом на

рыночную основу. По мере изменения основных нормативно-правовых актов, регламентирующих аудиторскую деятельность, и становления нормативного правового регулирования менялись не только формулировки аудиторской деятельности и аудита, но и сам подход к пониманию законодательства, регулирующего этот вид деятельности

Развитие бухгалтерского учета в нашей стране направлено на максимальное приближение к существующим международным научным принципам и действующей практике. Большую роль в этом играют международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Они обеспечивают возможность одинакового, независимого от национальной принадлежности организации формирования и раскрытия информации о текущем финансовом состоянии предприятия в его бухгалтерском балансе, финансовых результатах деятельности в отчете о прибылях и убытках, о динамике финансового состояния по данным отчета об изменении капитала и движения денежных средств.

Изучив природно-экономические и финансовые показатели деятельности ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ, было выявлено, что хозяйство имеет скотоводческую специализацию. Уровень специализации слабый. Уровень рентабельности в среднем по республике составляет 9,3%, а в 2016 - 21,9%. ООО «Цильна» является прибыльным хозяйством.

Показатели финансовой устойчивости дополняют показатели ликвидности. Если ликвидность недостаточна, но финансовая устойчивость не потеряна, то предприятие имеет шанс не стать банкротом.

Бухгалтерский учет в ООО «Цильна» осуществляется согласно Федеральному Закону РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [2] и другим нормативным документам.

В соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ ООО «Цильна» подлежит обязательному аудиту.

По результатам исследования необходимо отметить некоторые предпосылки для выделения предварительного планирования в самостоятельный этап аудиторской проверки конкретно для ООО «Цильна» Дрожжановского района РТ:

1) несоблюдение аудируемым лицом требований законодательных и нормативных актов, в том числе внутренних регламентов по бухгалтерскому учету. МВА 700 раскрывает некоторые обстоятельства несоблюдения ООО «Цильна» требований некоторых нормативно-правовых актов, например организацию информационной системы, которая не обеспечивает адекватных документальных свидетельств для аудита, наличие операций, не разрешенных руководством аудируемого лица или не учитываемых надлежащим образом;

2) несоблюдение в ООО «Цильна» оформления организационно-распорядительной документации или отсутствие графика документооборота ведут к несоблюдению требований положений, затрагивающих вопросы унификации документов, положений учетной политики организации, которая является локальным нормативным актом, и ряда других законодательно-нормативных документов.

По нашему мнению, в ООО «Цильна» несоблюдение требований нормативно-правовых актов, в частности положений организационно-технического аспекта учетной политики, свидетельствует об отсутствии условий или их недостаточности для формирования достоверной учетной информации. Использование процедур проверки по существу предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности на этапе предварительного планирования ООО «Цильна» вероятно и целесообразно. Информация о предполагаемом существовании основных предпосылок способствует снижению уровня аудиторского риска.

Исходя из вышеперечисленного, можно в обобщенном виде предложить следующие пути развития принципов составления финансовой (бухгалтерской) отчетности в России с учетом МСФО в целях

совершенствования аудита финансовой отчетности:

1) внести изменения в нормативное регулирование бухгалтерской деятельности в части состава финансовой (бухгалтерской) отчетности, предоставив всем составляющим финансовой (бухгалтерской) отчетности статуса самостоятельного отчета;

2) удовлетворение требований и интересов основных пользователей финансовой отчетности, пересмотр отношения к инвесторам, перенос акцента с надзорных функций фискальных органов на удовлетворение информационных интересов сторонних инвесторов как главных пользователей отчетности;

3) предоставление возможности российским компаниям в большей мере самостоятельно регулировать учетную политику, для своевременного реагирования на изменяющиеся обстоятельства ведения бизнеса. В настоящее время вопросам регулирования учетной политики в отечественной практике бухгалтерского учета посвящены Положение по бухгалтерскому учету 1/08 «Учетная политика организации».

В настоящее время потребность совершенствования и развития методологии аудита объединена с объективной потребностью увеличения его качества, не позволяющего в полном объеме удовлетворить потребности общества в достоверной информации о финансово-экономическом состоянии предприятий. С целью обеспечения качественного проведения аудита важно четко установить его цели, безошибочно выбрать объекты проведения исследования, правильно составить план своих действий, использовать эффективные методики аудита и собрать доказательства с целью формулирования объективного заключения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014 г.). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru>.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г.). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru>.
3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н (ред. от 24.12.2010 г.). Режим доступа: URL: <http://www.consultant.ru>.
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина России от 02.07.2010г. №66н (ред. 04.12.2012). URL: <http://www.consultant.ru>.
5. О введение в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на территории РФ Приказ Минфина РФ от 25.11.11 №160н (в ред. Приказа Минфина от 18.07.2012 №106н). URL: <http://www.consultant.ru>.
6. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов (утв. Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол N 25 от 22.04.2004). URL: <http://www.consultant.ru>.
7. Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация) (Одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол N 41 от 22.12.2005). URL: <http://www.consultant.ru>.
8. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных

запасов в бухгалтерской отчетности (утв. Минфином РФ 23.04.2004, одобрены Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол N 25 от 22.04.2004). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

9. Адамс Р. Основы аудита / Адамс Р.; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: «ЮНИТИ», 1995 - 398с.

10. Азарская М.А. Теоретические основы аудита: предмет и метод. // Экономические науки. – 2009. – № 07. – С. 297-301.

11. Алексеев А.П. Краткий философский словарь / А.П. Алексеев, Г.Г. Васильев и др. Под ред. А.П. Алексеева. Издание второе, переработанное и дополненное. - М.: Изд-во «Проспект», 2004. - 496 с.

12. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и Сервис, 2004, 464 с.

13. Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М. Основы аудита: Учебное пособие. - М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2001. - 224 с.

14. Алборов Р.А., Концевая С.М. Практический аудит курс лекций. М.: Дело и Сервис, 2011, 301 с.

15. Аренс А. Аудит / А.Аренс, Дж. Лоббек; пер. с англ. – гл.ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

16. Бырдина П.В. Информационная база аудита непрерывности деятельности организаций аграрного сектора // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 3. С. 45 - 54.

17. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. Издание 5-е, переработанное и дополненное. - М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 2011. - 275с.

18. Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Аудит. Серия Высшее образование.- Ростов н/Д: Феникс, 2012,-608с.

19. Бурцев В.В. Классификация внутреннего аудита. // Бухгалтерский учет. - 2012, № 7.

20. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита // Бухгалтерский учет, 2013, № 2

21. Бычков В. П., Лобачев П. Ф. Основные проблемы аудиторской деятельности и пути их решения в России // Сборник научных трудов по материалам международной заочной научно-практической конференции Актуальные направления научных исследований XXI века: теория и практика Направления научных исследований XXI века: теория и практика. 2014. - №3 часть 1. - С. 359.
22. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. – М.: Финансы и статистика, 1998.
23. Бычкова С.М. Практический аудит / С.М. Бычкова, Т.Ю. Фомина; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с.
24. Бычкова С.М. Развитие целей и приемов аудита. // Бухгалтерский учет, 2011, № 10.
25. Волков А.Г. Контроль и ревизия: учебное пособие / А.Г. Волков, Е.Н. Чернышева. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.
26. Волошина Е.И. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее аудит /Е.И. Волошина, М.И. Еримизина // Новое слово в науке: перспективы развития. 2015. – №.2(24). – С.321-323.
27. Жминько С.И. Теория аудита: учебное пособие / С.И. Жминько, О.И. Швырева, М.Ф. Сафонова, И.Н. Калинина. – Ростов н/Д: Феникс, 2013.– 443 с.
28. Закирова А.Р. МСФО – основа построения системы управленческого учета// Современные аспекты экономики. 2011. №9 (169). С. 95-98.
29. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2007. – 286 с.
30. Клычова Г.С. Методика аудита материально-технического обеспечения предприятия // Инновационное развитие экономики. – 2011. - № 5. – С. 82-87.
31. Клычова Г.С., Закирова А.Р. Совершенствование системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций в условиях

вступления в ВТО / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013 – №11. – С. 35-39.

32. Козменкова С.В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 45. С. 42 - 48.

33. Козменкова С.В., Краснов В.Д. Анализ деятельности аудируемого лица как основа суждения о непрерывности его функционирования // Международный бухгалтерский учет. 2013. N 47. С. 28 - 38.

34. Мельник М.В. Организация системы внутреннего аудита и контроля в крупных организациях / М.В. Мельник // Аудиторские ведомости. – 2012. – №1(2). – С. 118-13.

35. Макальская М.Л., Ковалева Н.И. Международные стандарты аудита: Учебное пособие. – М. : Дело и Сервис, 2014. С. 92.

36. Макарова Л.Г., Губочкина М.В. Заключение и отчеты по результатам аудита эффективности деятельности хозяйствующих субъектов // Международный бухгалтерский учет. 2012. N 35. С. 37 - 43.

37. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов: Монография. – Н.Новгород: изд-во Нижегородского госуниверситета им.Н.И. Лобачевского, 2013. – 336 с.

38. Новоселова С.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.А. Фофанов, М.В. Фофанов М.В, С.А. Новоселова, Н.А. Земцова – Саратов, 2015.

39. Остаев Г.А. Внутрихозяйственный контроль (аудит) как база управления сельскохозяйственной организацией / Г.Я. Остаев, С.М. Концевая, С.Р. Концевая // Проблемы и перспективы социально-экономического развития региона. Сборник всероссийской научно-практической конференции. 2015. – С. 195-198.

40. Подольский В.И. Аудит: учебник для бакалавров / В.И. Подольский, А.А. Савин. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИД Юрайт, 2013. – 587с.
41. Санникова М.О. Основы аудита: учебник для студентов высших учебных заведений – Саратов, 2015.
42. Скок Ю.А. Основные алгоритмы планирования аудиторской проверки / Ю.А. Скок // Экономика и предпринимательство. 2015. – №11-2(64-1). – С.616-618.
43. Шарикова И.В. Международные образовательные стандарты подготовки профессиональных бухгалтеров / И.В. Шарикова, А.В. Шариков, Т.А. Лысова // Прикладные экономические исследования, сборник статей сотрудников «Саратовского ГАУ». Саратов, 2014. С. 201-206.
44. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2011. - 410 с.
45. Шешукова Т.Г. Развитие методики применения аналитических процедур на этапе планирования аудиторской проверки / Т.Г. Шешукова, А.В. Береснева // Аудиторские ведомости. 2014. – №10. – С.45-60
46. Юдина Г.А., Черных М.Н. Основы аудита: учебное пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. - М.: КНОРУС, 2011. - 296 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Классификация внутреннего
контроля

Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Форма контроля	1. Внутренний аудит 2. Структурно-функциональная форма внутреннего контроля
Уровень автоматизации контроля	1. Неавтоматизированный внутренний контроль 2. Не полностью автоматизированный внутренний контроль 3. Полностью автоматизированный внутренний контроль
Методические приемы контроля	1. Общенаучные методические приемы контроля (анализ, синтез, индукция, дедукция, редукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, эксперимент и др.) 2. Собственные эмпирические методические приемы контроля (инвентаризация, контрольные замеры работ, контрольные запуски оборудования, формальная и арифметическая проверки, встречная проверка, способ обратного счета, метод сопоставления однородных фактов служебное расследование, экспертизы различных видов, сканирование, логическая проверка, письменный и устный опросы и др.) 3. Специфические приемы смежных экономических наук (приемы экономического анализа, экономико-математические методы, методы теории вероятностей и математической статистики)
Значимость субъектов внутреннего контроля	1. Контроль, осуществляемый субъектами внутреннего контроля 1-го, 2-го, 3-го, 4-го и 5-го уровней
Иерархичность объектов контроля	1. Контроль системы объектов в целом (всей коммерческой организации) 2. Контроль подсистем системы объектов 3. Контроль отдельных объектов
Стадии проведения контроля	1. Предварительный контроль 2. Промежуточный контроль 3. Конечный контроль
Функциональная направленность контроля	1. Администраторский контроль 2. Финансово-экономический контроль 3. Бухгалтерский контроль 4. Правовой контроль 5. Технический контроль 6. Технологический контроль 7. Кадровый контроль 8. Контроль, направленный на обеспечение безопасности коммерческой организации
Характер взаимоотношений контролирующего и контролируемого	1. Контроль, обусловленный отношениями подчиненности 2. Контроль, не обусловленный отношениями подчиненности
Признак классификации	Элементы класса внутреннего контроля
Временная направленность контроля	1. Стратегический контроль 2. Tактический контроль 3. Оперативный контроль

Пространственный аспект	1. Входной контроль 2. Процессный контроль 3. Выходной контроль
Величина (сложность) объекта контроля	1. Тематический контроль 2. Комплексный контроль
Источники данных контроля	1. Документальный контроль 2. Фактический контроль 3. Автоматизированный контроль
Способ взаимоотношений работников	1. Односторонний (функционально-принудительный) контроль 2. Взаимный (двусторонний или многосторонний) контроль
Этапы получения информации	1. Первичный контроль 2. Сводный контроль
Характер отношения к объекту	1. Направляющий контроль 2. Фильтрующий (этапный) контроль
Характер контрольных мероприятий	1. Плановый контроль 2. Внезапный контроль
Периодичность проведения контрольных мероприятий	1. Систематический контроль 2. Периодический контроль 3. Эпизодический контроль
Полнота охвата объекта контроля	1. Сплошной контроль 2. Несплошной контроль
Время осуществления контрольных действий	1. Предварительный контроль 2. Текущий контроль 3. Последующий контроль
Интенсивность проведения контроля	1. Контроль, осуществляемый в облегченном режиме 2. Контроль, осуществляемый в нормальном режиме 3. Контроль, осуществляемый в усиленном режиме
Фазы воспроизводственного цикла	1. Контроль снабженческо-заготовительной деятельности 2. Контроль производственной деятельности 3. Контроль финансово-сбытовой деятельности

Тест для определения эффективности работы системы внутреннего контроля

№ П/п	Элементы учетной политики, подлежащие тестированию	Результаты тестирования учетной политики	
		Элемент учетной политики имеется и соответствует правилам бухгалтерского учета (Да). Элемент учетной политики отсутствует или не соответствует правилам бухгалтерского учета (Нет). Элемент учетной политики отсутствует, но не применим к деятельности организации (Неприменимо)	Кратко суть нарушения со ссылкой на нормативный документ
1	2	3	4
1.	Ознакомительный этап		
	Организационно-распорядительная документация о принятии организацией учетной политики, об изменениях и дополнениях учетной политики (при наличии)	Да	
	Утвержденные в составе учетной политики: -реестры налогового учета	Да	
	Проверка обоснованности изменений учетной политики (при наличии)	Да	
2.	Основной этап. Проверка методики налогового учета		
2.1	Проверка методики учета доходов	Да	
	Метод применения доходов	Да	
	Способ распределения доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам и в случае если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем	Да	

Продолжение приложения В

1	2	3	4
	Способ распределения доходов по производствам с длительным (более одного налогового периода) технологическим циклом, в случае, если условиями заключенных договоров не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг)	Нет	
2.2	Проверка методики учета расходов	Да	
	Метод признания расходов	Да	
	Перечень прямых расходов	Да	
	Порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)	Да	
	Порядок признания прямых расходов, налогоплательщиками, оказывающими услуги	Да	
	Порядок признания расходов на приобретение права на земельные участки	Нет	
2.3	Проверка методики учета основных средств	Да	
	Метод начисления амортизации основных средств	Да	
	Порядок определения нормы амортизации по объектам основных средств, бывших в употреблении	Да	
	«Амортизационная премия»	Нет	
2.3	Проверка методики учета нематериальных активов	Да	
	Метод начисления амортизации нематериальных активов (при наличии)	Да	
2.5	Проверка методики учета материалов	Да	
	Метод оценки материалов при их списании	Да	

Продолжение приложения В

1	2	3	4
2.6	Проверка методики учета товаров	Нет	
	Метод оценки покупных товаров при их реализации	Да	
	Порядок формирования стоимости товаров	Нет	
2.7	Проверка методики учета расходов по кредитам и займам	Нет	
	Учет процентов по долговым обязательствам	Да	
2.8	Проверка методики учета финансовых вложений	Да	
	Метод списания стоимости выбывших ценных бумаг	Нет	

Приложение Г

№	Направление проверки	Аудиторская процедура	Проверяемые документы	Приемы получения аудиторских доказательств	Рабочие документы
1	2	3	4	5	6
1.	Проверка отражения в Учетной политике организации положений, определяющих особенности ведения бухгалтерского учета	Анализа и проверка документов до начала их официального использования в организации, актуализации и пересмотра документов уже используемых в организации, правила обозначения документов и идентификации каких-либо изменений в действующих документах.	Учетная политика организации, рабочий план счетов	Инспектирование, нормативная проверка, логическая проверка	РДВА-1
2.	Проверка реальности, полноты и своевременности отражения хозяйственных операций финансово-хозяйственной деятельности	2.1 Проверка и подтверждение полноты и правильности проводимых инвентаризаций	Приказы, акты инвентаризации, расчеты с поставщиками, покупателями и прочими дебиторами, кредиторами, справки к акту инвентаризации	Инспектирование, нормативная проверка, логическая проверка	РДВА-2

Продолжение приложения Г

		2.3. Формальная проверка наличия договоров по наиболее существенным контрагентам.	Договоры	Нормативная и законодательная проверка, инспектирование, сканирование	РДВА -2.3
		2.4. Выборочная проверка правильности оформления первичных документов и своевременности отражения хозяйственных операций в учете	Договоры, счета-фактуры выданные, счета-фактуры полученные, товарные накладные	Инспектирование, пересчет, сравнение, логическая проверка	РДВА-2.4
3.	Проверка своевременности списания активов	3.1. Сплошная проверка активов, подлежащих списанию. Проверка документов, подтверждающих правомерность списания активов.	Акты на списание активов	Инспектирование, аналитические процедуры, логическая проверка, нормативная законодательная проверка	РДВА-3
4.	Проверка осуществления безналичных платежей	4.1. Проверка соответствия первичных документов, подтверждающих факт совершения операций по безналичным платежам.	Договоры, акты сверок.	Нормативная и законодательная проверка, инспектирование, сканирование	РДВА-4.1

Продолжение приложения Г

1	2	3	4	5	6
5	Проверка порядка и своевременности переоценки основных средств	5.1. Проверка того, что в учете отражена правильная оценка основных средств.	Регистры синтетического и аналитического учета.	Опрос и подтверждение, нормативная и законодательная сверка.	РДВА-5.1
6.	Проверка правильности отражения штрафных санкций	6.1. Проверка правильного отражения штрафных санкций в «Отчете о прибылях и убытках» 6.2. Проверка правильного отражения на счетах.	Акты, договоры, рабочий план счетов.	Нормативная и законодательная сверка, логическая проверка	РДВА-6.1 РДВА-6.2
7.	Проверка расчетов с поставщиками, покупателями, разными дебиторами и кредиторами	7.1. Проверка и подтверждение полноты и правильности проводимых инвентаризаций расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами 7.2. Сверить сальдо на начало и конец проверяемого периода по балансу с главной книгой по счетам 60, 62, 63, 68, 69, 70, 71, 73, 75, 76, 79	Бухгалтерский баланс, Главная книга, Журналы-ордера.	Инспектирование, пересчет, сравнение.	РДВА-7.1 РДВА-7.2