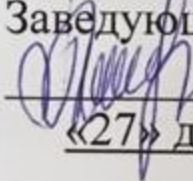


МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики

Направление подготовки 38.03.01 Экономика

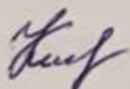
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите
Заведующий кафедрой
 Клычова Г.С.
«27» декабря 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

Совершенствование внутреннего контроля с целью предупреждения
искажений в бухгалтерской финансовой отчетности на примере общества
с ограниченной ответственностью «Содружество» Тетюшского района
Республики Татарстан

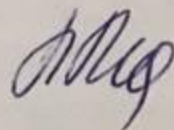
Обучающийся:



Кислова Надежда Алексеевна

Руководитель:

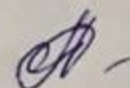
к.э.н., доцент



Мавлиева Лейсан Минагалиевна

Рецензент:

к.э.н., доцент



Савушкина Луиза Низамовна

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.
«26» декабря 2017 г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу
Кисловой Надежды Алексеевны

1. Тема работы: Совершенствование внутреннего контроля с целью предупреждения искажений в бухгалтерской финансовой отчетности на примере общества с ограниченной ответственностью «Содружество» Тетюшского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «27» декабря 2019 г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, результаты личных наблюдений и разработок

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: внутренний контроль и критерии его эффективности; классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности; методы внутреннего контроля в предотвращении мошенничества в финансовой отчетности; анализ деятельности ООО «Содружество» Тетюшского района РТ; оценка эффективности внутреннего контроля; оценка искажений бухгалтерской отчетности; совершенствование механизмов внутреннего контроля

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания «26» декабря 2017г.

Руководитель

Л.М. Мавлиева

Задание принял к исполнению

Н.А. Кислова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	16.10.18	
1. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	16.10.18	
1.1. Внутренний контроль и критерии его эффективности		
1.2 Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности		
1.3 Методы внутреннего контроля в предотвращении мошенничества в финансовой отчетности		
2. АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ	23.04.19	
2.1. Экономическая характеристика организации		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3 Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ	10.09.19	
3.1. Оценка эффективности внутреннего контроля		
3.2 Оценка искажений бухгалтерской отчетности		
3.3. Совершенствование механизмов внутреннего контроля		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	17.12.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	17.12.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	17.12.19	

Обучающийся

Н.А. Кислова

Руководитель

Л.М. Мавлиева

Аннотация к выпускной квалификационной работе бакалавра Кисловой Надежды Алексеевны на тему «Совершенствование внутреннего контроля с целью предупреждения искажений в бухгалтерской финансовой отчетности на примере общества с ограниченной ответственностью «Содружество» Тетюшского района Республики Татарстан»

Участвовавшая практика совершения умышленных действий со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, обуславливает необходимость в разработке методических подходов к организации системы внутреннего контроля. В нормативной литературе отсутствует информация о методике оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля, от своевременности осуществления которой во многом зависит достоверность бухгалтерской финансовой отчетности.

Во введении обосновывается актуальность выбранной темы, практическую значимость, определяет цель, задачи и объект выпускной квалификационной работы. Первая глава посвящена изучению теоретических аспектов внутреннего контроля как элемента обеспечения достоверности учета и отчетности. Во второй главе сделан анализ природно-экономических и финансовых условий хозяйствования ООО «Содружество» Тетюшского района РТ, по результатам которого автором даны рекомендации для оптимизации деятельности предприятия. В третьей главе рассматривается современное состояние организации внутреннего контроля и дается оценка его эффективности. По результатам выявленных недостатков предложены пути совершенствования.

В качестве совершенствования по исследуемой теме предложено разработать положение о внутреннем контроле и усилить механизмы внутреннего контроля, что позволит повысить достоверность формируемой учетно-аналитической информации. В работе решены поставленные вопросы.

Полученные результаты, выводы и предложения обоснованы и могут быть рекомендованы к внедрению в практическую деятельность сельскохозяйственных организаций.

Annotation to the final qualification work of the bachelor Nadezhda Alekseevna Kislova on the topic «Improving internal control in order to prevent distortions in the financial statements by the example of Sodruzhestvo Limited Liability Company of the Tetyushsky District of the Republic of Tatarstan»

The introduction substantiates the relevance of the chosen topic, practical relevance, determines the purpose, objectives and object of the final qualification work. The first chapter is devoted to the study of theoretical aspects of internal control as an element of ensuring the reliability of accounting and reporting. In the second chapter, an analysis is made of the natural-economic and financial conditions for the management of LLC Sodruzhestvo of the Tetyushsky District of the Republic of Tatarstan, according to the results of which the author gives recommendations for optimizing the activities of the enterprise. The third chapter examines the current state of internal control organization and evaluates its effectiveness. Based on the results of the identified shortcomings, ways of improvement are proposed.

As an improvement on the topic under study, it was proposed to develop a regulation on internal control and strengthen internal control mechanisms, which would increase the reliability of the generated accounting and analytical information. The work resolves the issues posed.

The obtained results, conclusions and suggestions are justified and can be recommended for implementation in the practical activities of agricultural organizations.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ.....	9
1.1. Внутренний контроль и критерии его эффективности	9
1.2 Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности	14
1.3 Методы внутреннего контроля в предотвращении мошенничества в финансовой отчетности	22
2. АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ.....	25
2.1. Экономическая характеристика организации.....	25
2.2. Анализ финансового состояния.....	32
2.3 Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля.....	35
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ	39
3.1. Оценка эффективности внутреннего контроля.....	39
3.2 Оценка искажений бухгалтерской отчетности	43
3.3. Совершенствование механизмов внутреннего контроля.....	52
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	56
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	59
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет – это единственный (уникальный) инструмент, обеспечивающий контроль наличия и состояния вложенного капитала во всех фазах его кругооборота в хозяйстве, а также его увеличения либо утраты в процессе хозяйственной и финансовой деятельности.

Данная система разрешает получить главную экономическую информацию об организации, которая доступна для пользователей. Под отчётностью в глубоком смысле предполагается комплекс всех учётных записей, который позволяет изучить хозяйственную деятельность предприятия. В более узком смысле отчётность - это система таблиц, которая отражает сводные сведения, при помощи которых можно установить финансовое состояние предприятия и эффективности её деятельности.

Перед каждой организацией минимум один раз в год появляется задача формирования полной и правдивой информации о своей финансово-хозяйственной деятельности, которая необходима внутренним и внешним пользователям. С увеличением среды пользователей учетной информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятий, существенно увеличивается внимание соучастников экономического процесса к справедливой и верной информации об их финансовом положении и деловой активности.

Показатели финансовой отчетности должны быть достоверными, что достигается за счет аудиторской проверки. Тем не менее, вопреки наличию скрупулезно разработанных аудиторских процедур контроля за достоверностью существующей отчетности, поставленная проблема корректной оценки финансовой отчетной информации полностью так и не решена. Вдобавок само отсутствие должного внимания со стороны законодательных органов, как и членов бизнес-сообщества, ежедневно принимающих соответствующие управленческие решения, может приводить к серьезным ошибкам, включая крупные финансовые потери как для самой

организации, так и для внешних пользователей ее отчетности, избежать которые можно на основе достаточной степени ее разработки в теоретическом и методическом аспектах.

Тема выпускной квалификационной работы выбрана не случайно. Среди проблем, выдвинутых практикой перехода к рыночной экономике, особую актуальность приобретает роль внутреннего контроля в выявлении искажений бухгалтерской отчетности.

Актуальность данной темы доказывается тем, что в специальных и научных изданиях вопросы, которые связаны с ошибками в бухгалтерской отчетности, способы выявления и роль внутреннего контроля в оценке достоверности, обсуждаются достаточно широко.

Нормативно-правовой и методической базой написания выпускной квалификационной работы служат: федеральные законы РФ, трудовой кодекс РФ, налоговый кодекс РФ, МСФО, приказы Минфина РФ, федеральные стандарты учета и отчетности, учебные издания и материалы периодических изданий: «Аудиторские ведомости», «Бухгалтерский учет», «Бухучет в сельском хозяйстве», а так же нормативные документы и регистры учета общества с ограниченной ответственностью «Содружество» Тетюшского района РТ.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение особенностей внутреннего контроля и его влияния на предотвращения искажений бухгалтерской отчетности на примере Общества с ограниченной ответственностью «Содружество» Тетюшского района РТ.

В соответствии с целью, которая была поставлена нами выделены следующие задачи:

- изучить сущность и процедуры внутреннего контроля, рассмотреть виды искажений бухгалтерской отчетности, ознакомиться с порядком раскрытия и исправления бухгалтерских ошибок;
- дать оценку деятельности ООО «Содружество» Тетюшского района;

– дать оценку эффективности системы внутреннего контроля, изучить выявленные искажения по результатам аудита бухгалтерской отчетности и предложить способы их минимизации.

Объектом исследования является бухгалтерская отчетность ООО «Содружество» Тетюшского района РТ.

Выпускная квалификационная работа выполнена с применением следующих методов и приемов экономических исследований: метод сравнительного анализа, диалектического, монографического, абстрактно-логического, балансового.

1. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ КАК ЭЛЕМЕНТ СИСТЕМЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДОСТОВЕРНОСТИ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

1.1. Внутренний контроль и критерии его эффективности

В условиях современных рыночных отношений очень важно сохранять свои позиции на рынке. А добиться этого можно, поддерживая конкурентоспособность. Хороших результатов предприятие сможет добиться при налаженном производстве, стабильных отношениях с поставщиками и обеспечении качественного внутреннего контроля или аудита. В экономически развитых государствах система внутреннего контроля давно «в почете». Она является залогом достоверности бухгалтерской отчетности, инструментом повышения эффективности предприятия и позволяет руководству отойти от повседневного контроля и заняться стратегическим управлением и выработкой целей предприятия.

Система управления предприятием состоит из таких взаимосвязанных между собой функций, как планирование, учет, анализ хозяйственной деятельности и принятие управленческих решений. При этом каждая функция находится в тесной взаимосвязи и взаимодействии с функцией контроля, пронизывающей всю организационную структуру предприятия, будь то производственная единица или бизнес-процесс. Любой сбой при обмене информацией в системе управления может привести к негативным последствиям различного характера и существенным нарушениям функционирования системы. Для обеспечения качества связи необходима организация системы внутреннего контроля. Внутренний контроль является необходимой частью управления предприятием и средством достижения его целей и играет ключевую роль в предотвращении финансовых потерь. Кроме того, «внутренний контроль - это комплекс бухгалтерского и управленческого контроля, который помогает обеспечить соответствие управленческих решений, принятых в организации, с целью реализации их на практике».

Исходя из целей и задач управления предприятием, контрольные мероприятия системы внутреннего контроля направлены, прежде всего, на создание необходимых предпосылок и повышение вероятности того, что этот процесс обеспечивает [37]:

- эффективность и результативность в различных сферах хозяйственной деятельности, в том числе, достижение финансовых и операционных показателей;
- сохранность активов предприятия; соблюдение соответствующих законодательных и нормативных, локальных актов при ведении учета;
- соблюдение требований политики руководства и подготовку предложений по ее совершенствованию;
- выявление и предотвращение случайных и системных искажений и ошибок, оказывающих существенное влияние на эффективность деятельности предприятия;
- соблюдение полноты, своевременности, прозрачности, достоверности и непротиворечивости информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности, снижение предпринимательских рисков и подготовку оперативных рекомендаций по их устранению.

Также важность системы внутреннего контроля заключается в том, что персонал не всегда может правильно понять и исполнять политику и процедуры работы предприятия. Кроме того, руководители предприятия не располагают достаточным временем для контроля работы персонала предприятия и часто не очень компетентны в этих вопросах. Служба внутреннего контроля призвана обеспечить защиту от ошибок и злоупотреблений, определить возможности устранения будущих недостатков, найти слабые места в системах управления, контролировать правильность и эффективность распределения полномочий и обязанностей персонала предприятия, разъяснять политику предприятия и др.

В России система внутреннего контроля на предприятиях и в профессиональном, и в законодательном, и в институциональном аспектах

находится еще на ранних этапах развития. После принятия Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ, где говорится об обязанности организовать внутренний контроль на всех предприятиях, эта тема стала особенно актуальной. В частности, статья 19 предписывает всем хозяйствующим субъектам осуществлять внутренний контроль фактов хозяйственной жизни, за исключением организаций, в которых обязанность ведения бухучета возложена на руководителя. Организациям, которые подпадают под обязательный аудит, необходимо также вести внутренний контроль ведения бухучета и составления отчетности.

Однако закон не определяет, что такое внутренний контроль и как правильно его организовать и документально оформить. Поэтому регламент организации, роль и функции внутреннего контроля руководство или собственник предприятия определяют самостоятельно, исходя из содержания и специфики деятельности, из собственных целей и опыта и руководствуются национальными стандартами, в основном касающиеся аудита, и рекомендациями Минфина России «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». В частности, в рекомендациях Минфина РФ раскрывается понятие внутреннего контроля, что он обеспечивает и чем ограничивается его эффективность. Внутренний контроль - это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает [20]:

- эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;
- достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов

хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета.

К элементам внутреннего контроля относятся: - контрольная среда;

- оценка рисков;
- процедуры внутреннего контроля;
- информация и коммуникация;
- оценка внутреннего контроля.

Все элементы внутреннего контроля должны быть раскрыты во внутренних документах предприятия. В основном это положение о стратегии, целях и ценностях предприятия; кодекс делового поведения; организационная структура предприятия; положения об отдельных подразделениях; учетная политика; кадровая политика; положение о бухгалтерской службе, положение о внутреннем контроле, должностные инструкции и другие документы, которые формируют контрольную среду предприятия.

Функции внутреннего контроля на предприятии могут выполнять [26]:

- специальные службы внутреннего контроля;
 - отдельные контролеры, состоящие в штате экономического субъекта;
 - ревизионные комиссии (ревизоры);
 - привлекаемые для целей внутреннего контроля сторонние организации;
- привлекаемые для целей внутреннего контроля внешние аудиторы.

Создание и функционирование системы внутреннего контроля на предприятии будет эффективным и результативным при соблюдении следующих основных принципов:

- принципа ответственности каждого субъекта внутреннего контроля за выполнение контрольных функций в соответствии с должностными обязанностями;
- принципа сбалансированности. Каждый субъект внутреннего контроля должен выполнять только те функции, которые обеспечены соответствующими организационными (приказ, распоряжение) и

техническими (программы, счетные и мерные устройства) средствами для их надлежащего исполнения;

- принципа своевременности. Информация о выявленных существенных отклонениях должна быть оперативно доведена до лиц, непосредственно принимающих решения по данным отклонениям;

- принципа соответствия контролирующей и контролируемой систем. Степень сложности системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна в каждый конкретный момент времени соответствовать степени сложности его бизнеса;

- принципа непрерывности и постоянства. Система внутреннего контроля должна действовать на непрерывной и постоянной основе, что позволит своевременно выявлять отклонения от плановых заданий и норм;

- принципа комплексности. Все объекты внутреннего контроля на предприятии должны быть охвачены его различными формами в зависимости от уровня риска;

- принципа распределения обязанностей. Функции работников аппарата управления должны быть рационально распределены без дублирования с обеспечением четкого выполнения требований формирования контрольной среды.

В российских нормативных актах определение термина «система внутреннего контроля» раскрыто в аудиторских стандартах. Наличие на предприятии службы внутреннего аудита позволяет выполнить контрольную функцию при подготовке достоверной отчетности и выявить бухгалтерские и налоговые риски.

Система внутреннего контроля включает в себя следующие элементы [27]: - контрольную среду;

- процесс оценки рисков;
- информационную систему, в том числе связанную с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- контрольные действия, мониторинг средств контроля.

Контрольная среда формируется руководством предприятия, подтверждается разработанной политикой (кадровой, дивидендной, кредитной, учетной) и включает в себя:

- организационную структуру, обеспечивающую делегирование полномочий, распределение ответственности как по предприятию в целом, так и в разрезе отдельных центров ответственности;
- систему контролируемых показателей и её формирование;
- компетентность и профессиональные знания, необходимые для обеспечения эффективного обмена информацией между подразделениями.

Оценка рисков. Для эффективного достижения своих целей необходимо всестороннее обоснование и анализ стратегических и текущих решений. Контрольные мероприятия призваны гарантировать, что предприятие принимает соответствующие меры и решения для управления выявленными рисками. Информационная система внутреннего контроля должна обеспечивать сбор и передачу внутренней и внешней информации в соответствующей форме и в сроки, чтобы сотрудники могли своевременно выполнять свои обязанности. При этом документы должны быть защищены от случайного изменения или удаления. Мониторинг средств контроля - организация регулярного процесса оценки эффективности и качества функционирования системы внутреннего контроля. За счет увеличения контрольных процедур и необходимости их тестирования на эффективность значительно ужесточаются требования к подготовке финансовой отчетности.

В любом случае при создании системы внутреннего контроля следует учитывать, что внутренний контроль должен осуществляться на всех уровнях управления, в нем должен быть задействован непосредственно весь персонал и такая система должна быть эффективной.

1.2 Классификация искажений финансовой информации в бухгалтерской и налоговой отчетности

Современные исследования бухгалтерской и налоговой отчетности

прямо указывают на снижение качественных характеристик финансовой информации.

Антагонистом качественной (достоверной) финансовой информации в бухгалтерской, налоговой и иной отчетности, является недоброкачественная информация, или информация, содержащая искажения (ошибки).

Вначале необходимо установить, что в экономической науке подразумевается под ошибкой, а что - под искажением.

По мнению Б. Нидлза и Х. Андерсена, под ошибкой понимается расхождение между вычисленным, наблюдаемым или измеренным значением или условием и истинным, заданным или теоретически правильным значением или условием. Таким образом, для констатации ошибки необходимо доказать, как минимум, две составляющие:

- 1) заданное значение (норма, истина, теоретически правильное значение);
- 2) наличие расхождения между полученным значением (результатом) и заданным значением в результате действий (бездействия) [29].

Таким образом, ошибка не может быть идентифицирована, если правила определения значения показателя отсутствуют либо «размыты».

Под искажением в Толковом словаре Ушакова понимается изменение, искажающее что-либо, изменение, погрешность, вульгаризация, деформация [39]. Таким образом, если в толковании ошибки присутствует контекст случайности, то искажение подразумевает, что продуцент информации (например, составитель отчетности) знает об истинном положении дел, но допускает изменение этой информации в силу существования предпосылок отступления от истины.

Впервые теория искажений в учете появилась в достаточно формализованном виде в 40-х годах XX века в связи с зарождением доктрины «достоверного и добросовестного взгляда» (true and fair view) [14].

Согласно словарю С.И. Ожегова (1900-1964), слово «достоверный» означает не истинный, как думают многие, а только надежный, т. е.

достаточный и для оценки и для принятия решений, а слово «добросовестный» трактуется более традиционно: «честно выполняющий свои обязательства, обязанности» [30]. В своей статье, посвященной проблемам добросовестности и достоверности статистической информации, Я.В. Соколов ставит обоснованный вопрос: что значит честно? «Слепое следование инструкции, как это обычно понимают обычные люди, или то, как до этого додумались статистики и бухгалтеры? Во всяком случае, следует подчеркнуть, что если вы все сделали по инструкции, вы поступили, конечно, добросовестно, но совсем не очевидно, что результаты вашей работы достоверны» [36].

Для целей понимания сущности искажений учетной информации как источника формирования бухгалтерской и налоговой отчетности, мы изучили ряд нормативно-правовых актов:

- Налоговый кодекс РФ;
- ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»;
- Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита»;
- Информацию Минфина РФ № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Сравнительный анализ нормативно-правовых и разъяснительных документов позволяет сделать вывод об отсутствии единства в категориальном аппарате признаков и условий недостоверности бухгалтерской и налоговой отчетности. Так, в современном нормативно-правовом поле регулирования бухгалтерского учета термин «искажение» отсутствует, определяется лишь термин «ошибка» (ПБУ 22/2010) [7]. А в Налоговом кодексе РФ (часть 1) искажение и ошибка употребляются в качестве синонимов, например, в ст. 54.1. В то же время в Письме ФНС Минфина РФ № ЕД-4-9/22123@ от 31.10.2017 термин «искажение» ассоциируется с «агрессивными

механизмами налоговой оптимизации», что, само по себе, исключает случайный характер возникновения некоторых нарушений.

Наиболее приближенное к общекультурному (языковому) и сущностному (по идентификационным признакам) понимание искажений, по нашему мнению, рассмотрено в международном стандарте аудита (МСА) 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита», который направлен на результат учетной работы - сформированную отчетность, содержащую или не содержащую искажения [11].

Мы предприняли попытку учесть все существенные признаки искажений, изложенные в нормативноправовых актах, и разработать максимально полную классификацию (приложение А).

По классификационному признаку характера искажений можно выделить ошибки и недобросовестные действия. Эта классификация имеет «аудиторские корни», так как наиболее близкую к предлагаемым верификационным характеристикам трактовку содержат МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» и МСА 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»: « ... Искажения в финансовой отчетности могут возникать либо вследствие недобросовестных действий, либо вследствие ошибки. Решающим фактором, позволяющим отличить недобросовестные действия от ошибки, является умышленность или неумышленность тех действий, которые в итоге привели к искажению финансовой отчетности».

Классификация ошибок (как фактов случайного, неумышленного нарушения концепции формирования отчетности) представлена в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»: « ... Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (далее - ошибка) может быть обусловлено, в частности:

- неправильным применением законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;

- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности» [7].

В этом же списке в стандарте приводятся и недобросовестные действия, однако в целях разрабатываемой классификации по характеру нарушений, их необходимо отнести в другую группу.

В группе недобросовестных действий, обуславливающих искажения в учете и отчетности, можно выделить два основных способа: «прямое» искажение, которое проявляется в отражении мнимых или притворных объектов учета либо в исключении из учетной системы отдельных фактов хозяйственной жизни и других объектов, существование которых не позволяет достичь противозаконных целей нарушителя, и действия «на грани» закона, т. е. использование неточностей, противоречий требований нормативно-правовых актов для формирования «удобных» показателей в бухгалтерской и налоговой отчетности.

В таблице 1 обобщены основные термины и определения, относящиеся к искажениям отчетности в результате недобросовестных действий [41].

Можно констатировать, что большинство способов фальсификации отчетности не имеют точного определения.

С точки зрения влияния на достоверность отчетности, можно выделить существенные и несущественные ошибки (искажения в результате недобросовестных действий).

Таблица 1 - Виды искажений, связанных с недобросовестными действиями, и предпосылки их возникновения

Группа	Категория	Определение	Нормативно-правовой источник	Примеры
«Прямое» искажение данных	Мнимые объекты учета	Мнимая сделка, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна	Ст. 170 НК РФ	«Обналичивание» денежных средств посредством мнимых расходных сделок. Отражение мнимых расходных сделок для целей завышения расходов в целях налогообложения прибыли и/или возмещения НДС. Списание активов как результат порчи или излишнее списание на расходы в целях сокрытия хищения. Отражение приема на работу фиктивных работников (т.н. «мертвые души»).
		Определение других видов мнимых объектов (активов, капитала, обязательств) отсутствует.		
	Притворные объекты учета	Притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна	Ст. 170 НК РФ	Прикрытие незаконных сделок посредством документального отражения законной реализации, представление в искаженном виде вида реализованного актива (работы, услуги) и/или суммы оплаты за него.
		Определение других видов притворных объектов (активов, капитала, обязательств) отсутствует.		
	Неотражение объектов учета	Нарушение порядка сплошного непрерывного отражения фактов хозяйственной жизни в документах и регистрах учета	Употребляется как нарушение ст. 10 ФЗ «О бух-галтерском учете» № 402-ФЗ	Неполное отражение (неотражение) поступления выручки, наличных денежных средств в целях сокрытия объекта налогообложения «реализация». Зарплата «в конвертах».
Манипулирование учетными данными	Нетиповые бухгалтерские записи	Ошибки в корреспонденции счетов, приводящие к нарушениям классификационного характера	Употребляется как нарушение Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н).	Подмена доходов и расходов по обычным видам деятельности прочими и наоборот. Отражение расходов периода на счете 97 («перенос» расходов). Подмена текущих затрат капитальными и наоборот. Подмена краткосрочных обязательств долгосрочными. Использование для нецелевых расходов «мусорных» счетов (57, 76, 94)
	Скрытые резервы	Неприменение принципа осмотрительности при оценке реальной стоимости активов и суммы обязательств	Нет	Несоздание (недостаточное формирование) резервов под обесценение запасов, финансовых вложений, по сомнительным долгам. Несоздание (недостаточное формирование) оценочных обязательств
	Непоследовательное применение расчетных оценок	Непоследовательное применение способов учета, предусмотренных в учетной политике. Необоснованное изменение учетной политики	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Изменение способа учета выручки, амортизации, списания запасов из года в год в целях «управления» стоимостью соответствующих активов и суммой доходов (расходов). Необоснованная переоценка активов.

Наиболее точное определение существенного искажения дано в МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита»: « ... Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности ... Суждения о том, какие именно вопросы являются существенными для пользователей финансовой отчетности, формируются с учетом общих потребностей в финансовой информации среди пользователей как представителей единой группы. Не принимаются во внимание возможные последствия искажений для отдельных конкретных пользователей, чьи информационные потребности могут значительно отличаться» [38].

Стандарт аудита предусматривает это определение для использования существенности как критерия качества внешней аудиторской проверки, а не для целей внедрения этого критерия в учетную деятельность экономического субъекта. Вместе с тем, ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» содержит значительно различающиеся инструкции для исправления существенных и несущественных ошибок, игнорируя необходимость определения данного термина и методики его установления. Следовательно, возможность последовательного применения данного учетного стандарта может быть реализована только при условии установления методики расчета существенности в учетной политике экономического субъекта.

ПБУ 22/2010 предусматривает разный порядок отражения исправления ошибок не только в зависимости от их существенности для пользователей, но и от периода их выявления. Вследствие этого предложена новая классификационная группа «по периоду обнаружения». При этом «временными точками», ограничивающими интервалы в которых произошла, выявлена и исправляется ошибка, от которых зависит, как эта корректировка будет отражена на счетах и по периодам, являются:

- отчетная дата (как правило, 31 декабря отчетного года);
- дата подготовки отчетности (как правило, не позднее 31 марта следующего за отчетным года);
- дата выпуска отчетности (на которую отчетность представляется широкому или ограниченному кругу пользователей; для публичных компаний отчетность должна быть размещена на Федеральном информационном ресурсе не позднее трех рабочих дней со дня подготовки отчетности);
- дата утверждения отчетности (для акционерных обществ - дата утверждения годовым общим собранием акционеров, для других организаций - в зависимости от процедуры, предусмотренной учредительными документами).

Для временных интервалов, ограниченных этими датами, необходимо выделить следующие классификационные группы:

- 1 - искажения, выявленные до даты подписания (выпуска) отчетности;
- 2 - искажения, выявленные после даты выпуска, но до утверждения отчетности;
- 3 - искажения, выявленные после утверждения отчетности.

Данная классификация значительно влияет на методику исправления ошибок, так как ПБУ 22/2010 в отношении первых двух групп устанавливает обязательную корректировку отчетным периодом, для искажений третьего вида - запрет на корректировки отчетным периодом. И здесь могут возникать значительные несоответствия с корректировками налоговым деклараций, в которые должны быть внесены корректировки в любом случае.

Как следует из п. 4 ПБУ 22/2010 любая выявленная ошибка и ее последствия должны быть исправлены, вне зависимости от существенности. Практически такое же требование содержит ст. 54 НК РФ, при условии, что неправильное отражение или неотражение фактов хозяйственной деятельности привело к ошибкам (искажениям) в исчислении налоговой базы, относящимся к прошлым налоговым (отчетным) периодам.

Не менее важным аспектом идентификации искажений нам представляется понимание причин их появления в системах бухгалтерского и налогового учета.

1.3 Методы внутреннего контроля в предотвращении мошенничества в финансовой отчетности

Внутренний контроль и другие виды контроля должны разрабатывать и описывать методы борьбы с преступной деятельностью. Это очень важно для предотвращения мошенничества, потому что все участвующие субъекты информированы о том, как бороться с мошенничеством. Документирование будет поддерживать надзор за профилактическими мерами или предполагать, что такие меры контроля неэффективны. Тестирование процедур, обеспечивающих адекватную работу профилактического контроля и их результатов, должно быть подробно задокументировано. Наиболее важным является то, что документация содержит подробное описание элементов, используемых для предотвращения мошенничества с финансовой отчетностью, с акцентом на роли и обязанности всех участвующих сторон [28].

Когда компании оценивают программы управления для борьбы с мошенничеством или пытаются улучшить такие программы, им также следует оценивать методы предотвращения мошенничества. Поэтому компания должна с помощью внутренних и внешних аудиторов периодически оценивать превентивные методы, чтобы убедиться, что ни один из элементов превентивного контроля не был деформирован. Внутренний контроль дает возможность дополнительного процесса оценки и превентивных методов внешними аудиторами и судебными бухгалтерами, которые подробно анализируют их и отчитываются в случае, если конкретные программы не соответствуют предполагаемым или их последовательная реализация принесет больше ущерба, чем пользы [40]. Одним из лучших способов предотвращения мошенничества с финансовой

отчетностью является создание контрольной среды, которая включает в себя:

- кодекс поведения, этическая политика для установления правильного отношения к предотвращению мошенничества на высшем уровне организационной структуры,
- этические и предупреждающие программы связи для оповещения и сообщения о выявленных отклонениях,
- инструкции, практика и вознаграждения для работников,
- контроль со стороны ревизионной комиссии и правления,
- расследование зарегистрированных случаев и устранение любого подтвержденного мошенничества.

План, подход и объем мониторинга мошенничества в финансовой отчетности должны быть задокументированы и обновлены в каждой компании. Принимая во внимание все стороны, которые участвуют в оценке процесса риска и впоследствии разрабатывают контрольные мероприятия, очень неудобно требовать, чтобы независимый орган регулярно отслеживал меры по предотвращению мошенничества. Дополнительная проверка должна проводиться отдельно от любой плановой или плановой проверки. Судебные бухгалтеры, как особый вид контролера, должны заниматься непрерывным внутренним контролем, и положительный результат может быть гарантирован. Перед любым пересмотром программы такие проблемы, как существенные изменения в организации и их риски, изменения в ответственности за реализацию мероприятий, а также результат предыдущего расследования, будут определять степень изменения масштаба текущего расследования [23]. Каждая оценка должна содержать доказательства того, что руководство активно вовлечено в риск мошенничества со стороны руководства и что корректирующие меры были приняты вовремя.

Динамичный рост рынка способствовал усилению конкуренции, заставляя компании приспосабливаться к меняющимся требованиям. Отвечая на сложные потребности рынка, компании подвергаются многочисленным

внутренним и внешним воздействиям, некоторые из которых могут нанести значительный ущерб. Чтобы избежать этого, компании стремятся создать эффективную систему внутреннего контроля. Основная задача внутреннего контроля заключается не в том, чтобы найти причину мошенничества, а в том, чтобы обнаружить и остановить дальнейшее распространение мошенничества. Система внутреннего контроля, если она хорошо спроектирована и функционирует, обеспечивает ее успешность во всех сегментах. Однако даже тогда случается, что внутренний контроль не может найти решение проблемы мошенничества. Для преодоления таких проблем внутренний контроль должен взаимодействовать с другими средствами контроля (внешний аудит и судебные бухгалтеры) и, насколько это возможно, внедрять новые методы и методы предотвращения мошенничества. Превентивные методы, используемые внутренним контролем, облегчают обнаружение мошенничества. Эти методы являются необходимой частью общего процесса, потому что при правильно м использовании вероятность обнаружения мошенничества возрастает. Профилактические методы не новы, они всегда присутствовали внутри компании, но в другой форме. К ним следует относиться с большим вниманием, потому что их адекватная реализация повышает качество ведения бизнеса и контроля. Внутренний контроль должен постепенно внедрять новые методы предотвращения мошенничества. Тем не менее, внутренний контроль должен, по крайней мере, консультироваться с другими средствами контроля при борьбе с мошенничеством, чтобы повысить качество защитных механизмов компании. Рассмотренные методы внутреннего контроля для предотвращения мошенничества могут быть практически реализованы только в том случае, если в компании имеется развитая система внутреннего контроля, которая регулярно осуществляет процесс контроля. Многие компании имеют внутренний контроль, но его роль в предотвращении мошенничества маргинализирована, особенно когда менеджеры лично участвуют в мошенничестве.

2. АНАЛИЗ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Экономическая характеристика организации

Тетюшский район расположен в юго-западной части Республики Татарстан на правом берегу Куйбышевского водохранилища. В южной части район граничит с Ульяновской областью, в западной части - с Буинским районом, в северной части - с Апастовским и Камско-Устьинским районами РТ.

В 2010 году ЗАО «Стелз –Агро-Т» стал банкротом и в 2011 году он переименовался на ООО «Содружество», и ведет свою деятельность на базе ЗАО «Стелз-Агро-Т».

Общество с ограниченной ответственностью «Содружество» создано по решению единственного Участника Общества 13 апреля 2011 года, в соответствии с Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью», с целью ведения предпринимательской деятельности и получения прибыли. ООО «Содружество» является юридическим лицом, действует на основании Устава и закона РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации.

Участниками Общества являются граждане Российской Федерации.

Полное фирменное наименование — Общество с ограниченной ответственностью «Содружество». Сокращенное наименование – ООО «Содружество».

Климат района позволяет возделывать все сельскохозяйственные культуры, произрастающие в Татарстане. Средне годовая температура в Тетюшах 22 С, осадков выпадает 473. Климат – умеренно-континентальный с достаточным увлажнением, с продолжительной и суровой зимой, жарким летом, частыми осенними и весенними заморозками, летними засухами.

Преобладающими почвами в районе являются почвы лесные светло-серые , на втором месте дерново-подзолистые. Самыми плодородными почвами являются темно-серые лесные, но их удельный вес незначителен.

В ООО «Содружество» занимается возделыванием зерновых, зернобобовых и технических культур, а также развито мясо-молочное направление.

Под сельскохозяйственными угодьями понимаются земли систематически используемые для определения сельскохозяйственных целей.

Структура сельскохозяйственных угодий представляет собой процентное соотношение отдельных видов сельхозугодий в общей площади (табл. 2)

Таблица 2 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016-2018 гг.

Виды угодий	ГОДЫ						В среднем по РТ за 2018 г.	
	2016		2017		2018			
	Пло щадь, га	Струк тура, %	Пло щадь, га	Струк тура, %	Пло щадь, га	Струк тура, %	Пло щадь, га	Струк тура, %
Всего земель	22174	х	22168	х	22202	х	6654	х
в т.ч. сельхозугодий	21232	100	21224	100	21258	100	6442	100
из них пашня	18856	88,8	18848	88,8	18882	88,8	5650	87,7
сенокосы	678	3,2	678	3,2	678	3,2	157	2,4
пастбища	1684	7,9	1684	7,9	1684	7,9	620	9,6
Процент распаханности	-	88,8	-	88,8	-	88,8	-	87,7

Из таблицы 2 видно, что состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий ООО «Содружество» Тетюшского района РТ не меняется в динамике по годам, изменения составляют -8 га пашни к 2018 году и +34 га пашни к 2019 году. Площадь сенокосов и пастбищ не изменяется.

Наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий занимает площадь пашни. Пашня является наиболее продуктивным видом

угодий. Также пашня характеризует % распаханности. Чем выше этот показатель, тем больше у хозяйства возможности получить больше продукции с единицы сельхозугодий. Процент распаханности в хозяйстве к 1 января 2019 года составил 88,8%, что на 1,1 пункта выше среднего по республике.

Результаты хозяйственной деятельности во многом зависят от уровня специализации и концентрации производства. Специализация и концентрация сельскохозяйственного производства развиваются под воздействием двух тенденций: с одной стороны, углубление общественного разделения труда содействует более узкой специализации, а с другой – особенности сельскохозяйственного производства (сезонность, особая роль земли и тесная связь растениеводства и животноводства) вызывают необходимость развития многоотраслевых предприятий.

Основным показателем, характеризующим специализацию сельскохозяйственных предприятий, является структура товарной продукции. Рассчитаем структуру товарной продукции в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ в таблице 3.

Таблица 3 - Структура товарной продукции в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016-2018 гг

Виды продукции	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.			Структура товарной продукции, %		
	2016	2017	2018	2016	2017	2018
Зерно	2993,5	3863,3	1991,0	41,9	47,8	35,2
Сахарная свекла	3594,3	3633,4	2736,5	50,3	45,0	48,4
Рапс	0,0	0,0	344,9	0,0	0,0	6,1
Молоко	401,8	426,2	403,0	5,6	5,3	7,1
КРС	155,0	154,0	180,5	2,2	1,9	3,2
Итого	7144,7	8076,8	5656,0	100,0	100,0	100,0

Анализ таблицы 3 «Структура товарной продукции» показывает, что в изучаемом хозяйстве в 2018 году произошли изменения в составе товарной

продукции, а именно появились масличные культуры – рапс. Наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает производство сахарной свеклы - 48,4%. Далее наибольший высокий показатель зерно – 35,2%, удельный вес скотоводства составляет 10,3%.

Итак, по полученным данным мы можем сказать, в хозяйстве ООО «Содружество» Тетюшского района РТ сахароводческая специализация с развитым производством зерна т.к. удельный вес производства зерна и сахарной свеклы составляет 83,6%, что свидетельствует требованию т.е. больше 50%.

Для оценки уровня (глубины) специализации производства рассчитывают коэффициент специализации. Величины их определяется по формуле предложенной профессором Поповичем И.В.:

$$K_c = 100 / \sum P(2i-1), \quad (1)$$

где K_c - коэффициент специализации;

P - удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

i - порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего.

Величины коэффициентов в интервалах до 0,20 свидетельствуют о слабом уровне специализации хозяйств, от 0,20 до 0,40 - о среднем, от 0,40 до 0,60 - о высоком, и свыше 0,60 - о глубоком.

$$K_c = 100 / (48,4(2 \cdot 1 - 1) + 35,2(2 \cdot 2 - 1) + 10,3(2 \cdot 3 - 1) + 6,1(2 \cdot 4 - 1)) = 0,40$$

Коэффициент специализации в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ равен 0,40 что свидетельствует о среднем уровне специализации.

Уровень оснащенности сельхоз предприятий основными фондами характеризует следующие показатели:

Фондооснащенность – стоимость ОПФ сельскохозяйственного назначения в расчете на единицу площади сельскохозяйственных угодий.

Фондовооруженность - стоимость ОПФ сельскохозяйственного назначения в расчете на работника, занятого в сельском хозяйстве

Таблица 4 - Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016-2018 гг.

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	145756	178070	193864	308432
Площадь сельхозугодий, га	21232	21224	21258	6442
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	242	239	235	98
Фондооснащенность на 100 га сельскохозяйственных угодий, тыс. руб.	686,5	839,0	912,0	4787,8
Фондовооруженность труда на 1 работника, тыс. руб.	602,3	745,1	825,0	3142,6

Как видно из таблицы 4, фондооснащенность увеличивается в динамике по годам, если сравнить 2016 год с 2017 годом, то можно сказать, что рост составил 22%, 2017 по 2018 год всего лишь на 8,7%. Фондовооруженность также возрастает. Однако необходимо отметить, что и фондооснащенность и фондовооруженность по сравнению с республиканскими данными меньше на 3875,8 тыс.руб. и 2317,6 тыс.руб., соответственно. Для достижений их оптимальных значений нужно эффективнее использовать имеющиеся ресурсы.

Энергооснащенность – количество энергетических мощностей на единицу посевной площади.

Энерговооруженность – количество потребляемой на производственные нужды электроэнергии в расчете на 1 среднегодового работника, занятого на производстве.

Таблица 4 показывает, что с ростом энергетических мощностей увеличиваются такие количественные показатели, как энергооснащенность на 100 га пашни и энерговооруженность на одного работника. Значительного роста энергооснащенности за исследуемый период не наблюдается – за весь период на 14 л.с. на 100 га пашни, это свидетельствует о том, что идет увеличение производительности труда.

Сравнивая с республиканскими данными меньше на 25,6 л.с. Энерговооруженность с 2016 по 2018 год также увеличилась на 13,3 л.с., если сравнить с республиканскими данными данный показатель напротив выше в хозяйстве на 3 л.с. на 1 работника.

Чем выше энергооснащенность и энерговооруженность, тем, как правило, выше производительность труда. С ростом энерговооруженности труда сокращаются общие затраты на единицу продукции (табл.5.).

Таблица 5 - Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016-2018 гг.

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	18457	20563	21135	7769
Площадь пашни, га	18856	18848	18882	5650
Число среднегодовых работников, чел.	242	239	235	98
Энергооснащенность на 100 га пашни, в л.с.	97,9	109,1	111,9	137,5
Энерговооруженность на 1 работника, в л.с.	68,9	78,5	82,2	79,2

Производительные силы, кроме МТБ, включают также трудовые ресурсы. Рациональное использование трудовых ресурсов, уровень обеспеченности ими сельхоз предприятия влияет на увеличение объема производства продукции, т.к. от обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами и эффективности их использования зависят своевременность выполнения сельскохозяйственных работ, эффективность использования техники. В конечном счете это обеспечивает рост объема производства сельхоз продукции, снижение ее себестоимости (табл. 6.)

Таблица 6 – Годовой запас труда и уровень его использования в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016 – 2018 гг.

Показатели	ГОДЫ			В среднем по РТ за 2018 год
	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников хозяйства, чел.	268	262	257	105
Годовой запас труда, тыс. чел.-дней	516	504	495	191

Фактический отработано тыс. чел.-дней	520	513	504	207
Уровень использования запаса труда, в %	100,8	101,7	101,8	108,7

По данным таблицы 6 видно, если среднегодовое число работников хозяйства с 2016 года по 2018 год снижается на 11 человек, соответственно, наблюдается снижение годового запаса труда. Уровень использования трудовых ресурсов находится в пределах нормативов – 100%.

Оценка экономической эффективности производств сельскохозяйственной продукции в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ

Таблица 7 - Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2016-2018гг.

ПОКАЗАТЕЛИ	ГОДЫ			В среднем по РТ за 2018 г.
	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	119,4	142,3	81,6	246,2
1 среднегодового работника, тыс.руб.	29,0	35,8	21,0	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	5,3	5,3	2,8	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	1,8	2,2	1,5	1,9
Стоимость валового дохода в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	2250,7	1227,6	997,3	1992,1
1 среднегодового работника, тыс.руб.	547,7	309,1	256,5	335,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	100,7	45,5	34,1	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	34,8	18,7	18,0	15,7
Сумма прибыли в расчете на:				
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	1705,1	930,0	755,5	503,6
1 среднегодового работника, тыс.руб.	414,9	234,2	194,3	84,6
100 руб. основных производственных фондов, руб.	76,3	34,5	25,8	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	26,4	14,2	13,6	4,0
Уровень рентабельности (убыточности),%	32,4	21,1	15,4	5,8

На основании таблицы 7 можно сделать вывод, что стоимость валовой продукции в расчете на: 100 га соизмеримой пашни колеблется по годам: с 2017 по 2018 год наблюдается уменьшение на 60,7 тыс.руб. Данные 2018 года ниже республиканских в 3 раза; аналогичная тенденция наблюдается и по остальным показателям. Исключение составляют показатели

эффективности использования основных фондов, которые выше среднереспубликанских данных. Показатели рентабельности по хозяйству имеют четкую тенденцию снижения по годам. В 2018 году показатель составил 15,4%, что на 9,6 пункта выше показателя в среднем по республике.

2.2. Анализ финансового состояния

Анализ финансового состояния предприятия в условиях рыночных отношений играет большую роль. Это связано с тем, что предприятие, приобретая самостоятельность, несет полную ответственность за результаты своей деятельности (прежде всего, перед своими работниками, банком, финансовыми органами и кредиторами).

Финансовое состояние предприятия определяется способностью погасить свои долги и обязательства.

Основным источником информации о финансовой деятельности предприятия является бухгалтерская отчетность. Финансовое состояние предприятия – комплексное понятие, которое характеризуется системой показателей, отражающих наличие, размещение и использование финансовых ресурсов предприятия. Финансовое состояние предприятия характеризуют показатели ликвидности и финансовой устойчивости.

Проанализируем ликвидность баланса. Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в денежном выражении соответствует сроку погашения обязательств. Задача анализа ликвидности баланса возникает в связи с необходимостью давать оценку платежеспособности. Построим таблицу.

По данным таблицы 8 следует, что баланс не является абсолютно ликвидным т.к. наиболее ликвидные активы, не покрывают наиболее срочные обязательства.

Для оценки текущей платежеспособности используются относительные коэффициенты ликвидности, посредством которых определяется степень и качество покрытия краткосрочных долговых обязательств ликвидными активами. Иначе говоря, предприятие считается ликвидным, когда оно в состоянии выполнить свои краткосрочные обязательства, реализуя текущие активы.

Таблица 8 - Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2018 год

Актив	на начало	на конец	Пассив	на начало	на конец	Платежные излишки, недостатки(+,-)	
						на начало	на конец
Наиболее ликвидные активы (А1)	110	119	Наиболее сроч-ные обязатель-ства (П1)	855801	687145	-855691	-687026
Быстрореализу-емые активы (А2)	1108484	1302803	Краткосрочные пас-сивы (П2)	49466	231378	1059018	1071425
Медленнореализу-емые активы (А3)	171128	206807	Долгосрочные пас-сивы (П3)	24486	40531	146642	166276
Труднореализу-емые активы (А4)	119673	120591	Устойчивые пас-сивы (П4)	469642	671266	-349969	-550675
Баланс	1399395	1630320	Баланс	1399395	1630320	X	X-

Для анализа платежеспособности организации рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности, которые представлены в таблице 9.

Таблица 9 - Финансовые коэффициенты платежеспособности ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2018 год

Наименование показателя	Значение показателя		Изменение (±)	Нормальное ограничение	Соблюдение нормального ограничения	
	На начало	На конец			На начало	На конец
L1	0,68	0,88	0,19	$L1 \geq 1$	-	-
L2	0,00	0,00	0,00	$L2 \geq 0.2 - 0.5$	-	-
L3	1,22	1,42	0,19	$L3 \approx 1$	+	+
L4	0,32	0,36	0,04	$L4 \approx 1.5$	-	-

L5	0,46	0,35	-0,11	L5 – чем меньше, тем лучше	-	+
L6	0,91	0,93	0,01	$L6 \geq 0.5$	+	+
L7	0,27	0,36	0,09	$L7 \geq 0.1$	+	+

По рассчитанным данным, которые приведены в таблице 8 следует, что предприятие ООО «Содружество» – находится в состоянии не платежеспособности, это характеризует показатель общей платежеспособности $L_1=0,88$. Следующим финансовым коэффициентом является – коэффициент абсолютной ликвидности $L_2=0$. Он свидетельствует о недостаточности денежных средств и наиболее ликвидных краткосрочных финансовых вложений для погашения текущих обязательств. Коэффициент критической оценки $L_3=1,42$ имеет вполне положительный результат, что отражает потенциал достижения желаемого уровня. Коэффициент текущей ликвидности $L_4 = 0.7$ позволяет установить, в какой кратности текущие активы покрывают краткосрочные обязательства. За период 2018 года данный показатель не соответствует оптимальному значению. Это главный показатель платежеспособности. Таким образом, можно сделать вывод о том, что за 2018 году бухгалтерский баланс оптимизировал показатели и в данный период является весьма неплохим.

Финансовая устойчивость – это характеристика стабильности финансового положения предприятия, обеспечиваемая высокой долей собственного капитала в общей сумме используемых финансовых средств. Используют следующие коэффициенты оценки финансовой устойчивости, которые приведены в таблице 10.

Таблица 10 – Коэффициенты финансовой устойчивости ООО «Содружество» Тетюшского района РТ за 2018 год

Наименование коэффициента	Значение коэффициента		Изменение ($\pm$)	Нормальное ограничение	Соблюдение нормального ограничения	
	На начало	На конец			На начало	На конец
Коэффициент капитализации U_1	1,98	1,43	-0,55	$\leq 1,5$	-	+

Коэффициент обеспеченности U2	0,27	0,36	0,09	$\geq 0,5$ $\geq 0,1$	-	-
Коэффициент финансовой независимости U3	0,34	0,41	0,08	$\geq 0,4$ – 0,6	-	+
Коэффициент финансирования U4	0,51	0,70	0,19	Опт. знач. =1,5	–	–
Коэффициент финансовой устойчивости U5	0,73	0,76	0,03	$\geq 0,6$	+	+

По данным таблицы 10 следует, к примеру, коэффициент капитализации подтверждает вывод о возрастании удельного веса собственного капитала. В данном случае это свидетельствует о том, что на конец периода 2018 года заемные средства превышали собственные на 1,4 раза. Коэффициент обеспеченности собственными источниками формирования характеризует недостаток собственного капитала, на это также указывает отрицательная величина коэффициента. Коэффициент финансовой устойчивости позволяет сделать вывод об улучшении финансовой ситуации в рассматриваемом предприятии.

2.3 Организация бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменение, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т.е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий. Бухгалтерский учет в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ вводится согласно учетной политики, которая составляется главным бухгалтером Батталовой А.Р. и утверждается руководителем Сабиловым Р.Х. Содержание учетной политики оформляется специальным документом – приказом об учетной политике. Учетная политика с каждым годом уточняется главным бухгалтером.

Учет в хозяйстве осуществляется по плану счетов финансово – хозяйственной деятельности организации, так как, при функциональной

организации бухгалтерии структурные подразделения создаются по участкам учетной работы или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности, организационная структура бухгалтерии ООО «Содружество» имеет функциональный вид. Отметим также то, что в хозяйстве учет специализирован.

В бухгалтерии ООО «Содружество» работают главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера. Главный бухгалтер хозяйства на правах главного специалиста является руководителем и организатором всей работы по бухгалтерскому учету и отчетности в хозяйстве. Он обеспечивает правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, осуществляет контроль над сохранностью и правильным расходованием денежных средств и материальных ценностей, соблюдением режима экономии и хозяйственного расчета.

Бухгалтер по растениеводству согласно должностной инструкции ведет учет затрат и выхода продукции растениеводства, составляет отчетную калькуляцию продукции растениеводства и др.

Бухгалтер по животноводству согласно должностной инструкции ведет учет затрат и выхода продукции животноводства, составляет отчетную калькуляцию продукции животноводства. Составляет бухгалтерскую справку о закрытии счета «Расходы будущих периодов» и др.

Бухгалтер по заработной плате ведет работу по учету кадров, начислений и удержаний из заработной платы, а также другие учетные процессы согласно должностной инструкции.

Бухгалтер по учету товарно-материальных ценностей производит оценку материалов, осуществляет контроль за сохранностью материальных ценностей, списанием согласно норм естественной убыли, участвует в составлении форм годового отчета, а также другие учетные процессы согласно должностной инструкции.

Первичный учет в хозяйстве является фундаментом бухгалтерского учета, от того, как полно и правильно на фермах, в мастерских и бригадах

выполняются первичные документы, зависит дальнейший как аналитический, так и синтетический учет в центральной бухгалтерии. Первичный учет в хозяйстве организован согласно графику документооборота, который составляют и применяют в бухгалтерии предприятия. Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. Он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив.

Учет в ООО «Содружество» ведется частично, с применением компьютерной системы обработки данных по программе «1С: Бухгалтерия 8.2». Сведения, содержащиеся в принятых к учету первичных документах, накапливаются и систематизируются в информационной базе данных программы «1С: Бухгалтерия 8.2», самостоятельно настроенной и внедренной Предприятием. Данная форма учета повышает контрольное значение учета. Отличительной особенностью этой формы является использование средств сбора и регистрации информации, накопление в памяти ЭВМ условной постоянной информации для многократного ее использования, позволяет исправлять ошибки на всех стадиях обработки информации. Преимуществом этой формы является то, что информация может высвечиваться на экране или распечатываться. Однако надо отметить, что данная версия уже считается устаревшей.

Учет в хозяйстве осуществляется по плану счетов, утвержденному 31.10.2000 г. Приказом Министерства Финансов Российской Федерации № 94 Н (с изменениями).

Движение первичных документов в бухгалтерском учете (создание или получение от других предприятий, учреждений, принятые к учету, обработка, передача в архив) регламентируется Графиком документооборота.

Непосредственный контроль ведения бухгалтерского учета осуществляется Главным бухгалтером хозяйства. Также бывают плановые и

внеплановые проверки контрольной службы МСХиП РТ в части правильности ведения учета и отчетности, материально-ответственных лиц.

В целом организация бухгалтерского учета в ООО «Содружество» соответствует требованиям ФЗ «О бухгалтерском учете». В качестве рекомендации следовало бы усилить службу внутреннего контроля для сохранности материальных ценностей, повышения ответственности работников за выполняемые работы, работникам бухгалтерской службы необходимо проходить курсы повышения квалификации и по возможности обновить программный продукт по бухгалтерскому учету на предприятии до версии 1С: Бухгалтерия 8.3.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени (Приложение Б).

Таким образом, можно сделать вывод о гармоничной и оправданной структуре бухгалтерии, в которой каждый работник занимает свое место и выполняет возложенные на него функции (Приложение В).

В Коллективном договоре организации имеется раздел по охране труда, разработка которого (вместе с другими разделами) осуществляется совместной комиссией работодателя и профсоюзного комитета с учетом Рекомендаций по улучшению условий и повышению безопасности труда в организациях на основе коллективных договорных отношений (постановление Министерства труда и социальной защиты от 28.05.2007 №73).

Выполнение мероприятий, включенных в раздел по охране труда, а также программы (планы) в области охраны труда, берется под контроль трудового коллектива, и их выполнение не реже одного раза в год рассматривается на собрании трудового коллектива.

Также для работников предприятия проводятся инструктажи:

Руководитель предприятия непосредственно обеспечивает работников средствами индивидуальной и коллективной защиты (Приложение Г).

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ООО «СОДРУЖЕСТВО» ТЕТЮШСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Оценка эффективности внутреннего контроля

Для оценки эффективности внутреннего контроля необходимо оценить дизайн внутреннего контроля и его операционную эффективность. С этой целью мы предлагаем использовать заранее разработанные тестовые опросы персонала экономического субъекта, по результатам которых следует сформировать контрольные листы, в которых тестовые вопросы группируются по соответствующим контрольным направлениям с присвоением им экспертной оценки, соответствующей уровню надежности контроля (от 5 до 95%) (таблице 11).

Таблица 11 - Итоговый контрольный лист по оценке эффективности системы внутреннего контроля

Направление оценки	Оценка в текущем периоде, %	Оценка в предыдущем периоде, %
1. Контроль эффективности учетного направления (с учетом рисков)	от 5 до 95	от 5 до 95
2. Контроль правильности входящей информации	от 5 до 95	от 5 до 95
3. Контроль своевременности и полноты отражения первичных данных в бухгалтерском учете и процесса их обработки	от 5 до 95	от 5 до 95
4. Контроль обеспечения экономической и информационной безопасности	от 5 до 95	от 5 до 95
5. Контроль исполнения текущих и стратегических задач	от 5 до 95	от 5 до 95

Значения экспертных оценок могут варьироваться от 0 до 30% и соответствовать диапазону от самой низкой оценки системы внутреннего контроля до наиболее высокой до 95% (таблица 12).

Все тестовые вопросы необходимо заранее составить таким образом, чтобы в них отражалась информация по основным элементам внутреннего контроля экономического субъекта:

а) контрольная среда;

- б) контрольные действия;
- в) мониторинг средств контроля;
- г) информация и коммуникация;
- д) оценка рисков.

Таблица 12 - Интерпретация экспертных оценок

Оценка	Содержание
До 20%	Отсутствует внутренний контроль за совершением бизнес-процесса; руководство не информировано о протекающих существенных процессах; имеются нарушения во входящей и исходящей информации; наблюдается фактическое несоответствие между данными первичных документов и данными бухгалтерского учета; неэффективно используются средства организации; имеют место злоупотребления со стороны лиц, ответственных за корпоративное управление
От 21% до 30%	Выявленные нарушения оказывают влияние на реализацию бизнес-процесса и могут привести к негативным последствиям. Внутренний контроль осуществляется, но частично, не по всем существенным направлениям. Не обнаружены показатели непрерывности внутреннего контроля
От 31% до 60%	Выявлены незначительные нарушения во внутреннем контроле, последствия которых не оказывают существенного влияния на достоверность информации и эффективность бизнес-процесса. Данные нарушения могут быть быстро исправлены
Свыше 61%	Внутренний контроль находится на высоком уровне, все исполнители находятся на связи с руководителем бизнес-процесса, деятельность всех исполнителей полностью соответствует утвержденным целям, нормам, этике, задачам бизнес-процесса

На примере организации рассмотрим вопросы тестирования ее средствами внутреннего контроля в приложении Д, присвоив максимальное и минимальное количество баллов для отрицательных и положительных ответов соответственно.

По итогам тестирования системы внутреннего контроля организации нами было принято решение о том, что мы не можем на нее полагаться.

Надежность системы внутреннего контроля оценивается на среднем уровне 48% (1 - 45 : 86) и, следовательно, можно сделать вывод, что в организации выявлены незначительные нарушения во внутреннем контроле, последствия которых не оказывают существенного влияния на достоверность

информации и эффективность бизнес процесса. Данные нарушения могут быть быстро исправлены.

Для повышения надежности системы внутреннего контроля в организации следует разработать следующие мероприятия:

- создать службу внутреннего контроля;
- перераспределить контрольные функции между сотрудниками (подразделениями);
- сформировать комиссию по внутренним проверкам;
- ввести в штат контролера, трудовые функции которого должны соответствовать профессиональному стандарту «Специалист по внутреннему контролю».

Далее необходимо разработать порядок внутренних проверок и оформить его локальным актом - положением о внутреннем финансовом контроле. В данном документе отразить следующие моменты:

- общую часть (принципы, цели, задачи внутреннего контроля);
- организацию контроля (объекты проверок, их виды, количество и сроки проведения);
- права и обязанности субъектов проверок;
- оценку эффективности системы внутреннего контроля;
- заключительную часть (порядок оформления итогов проверок, устранения нарушений).

План проверок, который мы предлагаем в табл.13, необходимо также включить в положение о внутреннем контроле. Ежегодно этот план необходимо обновлять. Новые объекты и предметы внутреннего контроля предлагаем с учетом их актуальности [20].

В положении следует также прописать обязанность работников представлять письменные объяснения. Они являются основанием для применения к нарушителям дисциплинарного взыскания.

Таблица 13 - План проведения мероприятий по внутреннему контролю

Мероприятие по внутреннему контролю	Дата проведения
Контроль за отражением хозяйственных операций в программе «1С: Бухгалтерия: 8.2»	Постоянно
Инвентаризация кассы для определения фактического наличия денежных средств	Ежемесячно
Контроль за наличием остатков материально-производственных запасов	Постоянно
Своевременное и правильное составление первичных документов и представление их в бухгалтерию	Ежеквартально
Своевременное оприходование полученных материальных запасов, а также их списание на основании представленных ответственными лицами документов	Постоянно
Своевременное оприходование полученных основных средств, а также их списание на основании представленных ответственными лицами документов	Постоянно
Инвентаризация основных средств, материальных запасов, средств и расчетов	Ежегодно, по состоянию на 1 ноября
Проверка архива	1 раз в год
Контроль за достоверностью и правильностью ведения учета и отчетности	Постоянно
Последующий контроль за своевременным, целевым и рациональным использованием средств	Постоянно
Сопоставимость штатного расписания, тарификации, приказов по личному составу на календарный год	Сентябрь
Проверка Положения об оплате труда	Август - сентябрь
Проверка правильности отражения в учете поступления списания ГСМ	Сентябрь
Проверка ведения операций по расчетным счетам	Ежемесячно
Проверка правильности начисления заработной платы, единовременных выплат	Ежемесячно, до 20-го числа месяца, следующего за отчетным
Выборочная проверка начисления и выплат пособий по временной нетрудоспособности	Октябрь
Проверка ведения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками	Еженедельно, путем формирования оборотно-сальдовой ведомости по расчетам. На 1 ноября и 1 января с составлением акта сверки расчетов
Проверка ведения учета расчетов с подотчетными лицами, расчетов с покупателями	Еженедельно, путем формирования оборотно-сальдовой ведомости по расчетам
Проверка правильности отражения в учете поступления и выбытия ОС	Декабрь
Проверка оборотов в «1 С 8» по счетам учета перед составлением годовой отчетности	Декабрь

По итогам предварительного и текущего контроля мы предлагаем составлять служебную записку на имя руководителя организации, а результаты проверки оформлять отчетом. Итоги последующего контроля оформляются актом. В нем отражается следующая информация: программа проверки, анализ соблюдения законодательства, выводы о результатах проверки, размеры ущерба, виновных лиц и другие нарушения.

Все указанные ранее и разработанные нами мероприятия, по нашему мнению, повысят контроль за совершением корпоративных мероприятий, предотвращением недобросовестных действий как со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, так и со стороны сотрудников организации, что создаст условия ее для экономической безопасности.

3.2 Оценка искажений бухгалтерской отчетности

В период подготовки годовой бухгалтерской отчетности внимание традиционно концентрируется на стандартах бухгалтерского учета, которые, несмотря на применение в российской практике, приобретают все большее значение по мере внедрения Международных стандартов финансовой отчетности. Это стандарты, нацеленные в первую очередь не на собственно учетный процесс, а на подготовку бухгалтерской отчетности, качественные характеристики которой обеспечивают информационные интересы пользователей такой отчетности.

К таким стандартам можно отнести и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Несмотря на то, что в ПБУ 22/2010 рассматриваются и вопросы бухгалтерского учета, по моему мнению, его положения в первую очередь очень важны для обеспечения соответствия бухгалтерской отчетности базовым принципам, предъявляемым к ней нормативными правовыми актами сферы регулирования бухгалтерского учета.

Под бухгалтерской отчетностью понимается информация об имуществе по составу и размещению и источникам его формирования, также о

результатах хозяйственной деятельности за отчетный период. Бухгалтерская финансовая отчетность выступает завершающим этапом в бухчете и играет важную роль. Поэтому необходимо следить за правильностью составления отчетности и вовремя исправлять найденные ошибки. Сами отчетные формы, которые и представляют собой внешний вид бухгалтерской отчетности, содержатся в приказе Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» и различаются для организаций - субъектов малого предпринимательства и остальных организаций.

ПБУ 22/2010 подразделяет ошибки на следующие виды:

- 1) существенные - ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один отчетный период искажает какой-либо показатель отчетности более чем на 5 %;
- 2) несущественные - если ошибка не соответствует критериям существенности, то она является несущественной.

Ошибки в первичных документах исправляются следующим образом (см. таблицу): нужно зачеркнуть неверную запись одной чертой и сделать правильную запись, указать дату совершения исправления, должность того, кто внес исправление, и его подпись.

Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.

Рассмотрим порядок исправления некоторых ошибок на конкретных примерах. В результате допущенной ошибки в учете организации в феврале 2018 г. повторно были отражены расходы по услугам сторонних организаций в общей сумме 200 000 руб. Ошибка обнаружена при составлении акта сверки и предоставлении его контрагенту в ноябре 2018 г. В бухгалтерском учете в феврале 2018 г. были сделаны следующие записи:

Дт 44 Кт 60 - 100 000 руб. - отражены расходы на услуги сторонних организаций; Дт 19 Кт 60 - 18 000 руб. - отражен НДС по услугам;

Дт 68 Кт 19 - 18 000 руб. - принят НДС к налоговому вычету;

Дт 44 Кт 60 - 100 000 руб. - отражены расходы на услуги сторонних организаций; Дт 19 Кт 60 - 18 000 руб. - отражен НДС по услугам;
Дт 68 Кт 19 - 18000 руб. - принят НДС к налоговому вычету.

Таблица 14 – Порядок исправления ошибок, выявленных в бухгалтерском учете и отчетности

Дата выявления ошибки	Порядок исправления ошибки	
	существенная	несущественная
Ошибка отчетного периода		
Ошибка выявлена до окончания отчетного года	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце, в котором была выявлена ошибка	
Ошибка выявлена после окончания года, но до даты подписания отчетности	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года	
Ошибка предшествующего периода		
Ошибка выявлена после подписания отчетности, но до даты ее предоставления пользователям	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. Составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлены ошибки
Ошибка выявлена после подписания отчетности, но до даты ее утверждения	Исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная отчетность заменяет первоначально представленную, а также об основаниях предоставления пересмотренной отчетности	
Ошибка выявлена после утверждения отчетности	Исправляется: 1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде; 2) путем пересчета сравнительных показателей отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности за текущий год	

Независимо от существенности ошибки исправительные записи про изводятся в момент ее обнаружения (п. 5 ПБУ 22/2010). Данную ошибку можно исправить методом красного сторно. В ноябре 2018 г. в учете были сделаны следующие записи:

Дт 44 Кт 60 - (-100000 руб.) - отражены услуги;

Дт 19 Кт 60 - (-18000 руб.) - отражен НДС по услугам;

Дт 68 Кт 19 - (-18000 руб.) - принят НДС к налоговому вычету.

Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Используем условия примера выше, но ошибка обнаружена не в ноябре 2018 г., а в январе 2019 г. Независимо от существенности ошибки исправительные записи датируются 31 декабря 2018 г. (п. 6 ПБУ 22/2010) методом красного сторно. В учете 31 декабря 2018 г. произведены такие записи:

Дт 44 Кт 60 - (-100 000 руб.) - отражены расходы на услуги сторонних организаций; Дт 19 Кт 60 - (-18000 руб.) - отражен НДС по услугам;

Дт 68 Кт 19 - (-18000 руб.) - принят НДС к налоговому вычету.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты ее представления акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Аудит финансовой отчетности выявил следующие ошибки: при организации баланса возник вопрос, который связан с классификацией активов и обязательств в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

Так, при раскрытии дебиторской задолженности в ООО «Содружество» ее не подразделяют на краткосрочную и долгосрочную,

аргументируя тем, что в форме бухгалтерского баланса, утвержденной приказом Минфина России от 2.07.10 г. № 66н, такого разделения, в отличие от прежней формы, нет.

Однако в настоящее время продолжает применяться ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», которое утверждено приказом Минфина России от 06.07.99г. №43н, согласно положениям п.19 которого в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока погашения (обращения) на краткосрочные и долгосрочные.

Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

При этом необходимо также помнить о том, что в соответствии с п.11 ПБУ 4/99 показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны представляться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Таким образом при наличии у организации существенной долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности данные суммы нужно раскрывать в бухгалтерском балансе, выделяя их отдельной строкой в составе показателя по строке 1230 «Дебиторская задолженность».

Если бы в «Содружество» сумма долгосрочной кредиторской задолженности превышала 5 % от общей суммы баланса 84367 тыс. руб., тогда кредиторскую задолженность мы должны будем разделить на долгосрочную кредиторскую задолженность и краткосрочную кредиторскую задолженность.

Таблица 15 – Бухгалтерский баланс «Содружество» на 31.12.2018
(тыс.руб.) – до исправления ошибок, за 2018 год

Статьи баланса	Код	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2016
<...>				
Кредиторская задолженность	1520	286712	58603	59637
<...>				
Баланс	1700	1 687 344	1 421 171	969 427

Таблица 16 - Бухгалтерский баланс «Содружество» на 31.12.2018
(тыс.руб.) – с учетом отражения последствий исправления ошибки, за 2018
год

Статьи баланса	Код	31.12.2018	31.12.2017	31.12.2016
<...>				
Долгосрочная кредиторская задолженность	1440	40501	24486	29406
<...>				
Краткосрочная кредиторская задолженность	1520	246211	34117	30231
<...>				
Баланс	1700	1 687 344	1 421 171	969 427

Так как в «Содружество» долгосрочная кредиторская задолженность, которая составляет 40501 тыс. руб., не превышает 84367 тыс. руб. (5%), деление кредиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную не обязательно. Следовательно, данное искажение не является существенным.

Отдельно следует отметить, что при выдаче авансов и предварительной оплате работ и услуг, связанных, например, со строительством объектов основных средств, погашение стоимости которых осуществляется в сроки, превышающие 12 месяцев, суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском разделе I «Внеоборотные активы» независимо от сроков погашения контрагентами обязательств по выданным им авансам (предварительной оплате). Данная

позиция, в частности, содержится в письме Минфина России от 11.04.11 г. №07-02-06/42.

При формировании отчета о финансовых результатах также возникают некоторые вопросы, например, раскрытие управленческих расходов в отчете о финансовых результатах.

Организация в соответствии с учетной политикой учитывает свои управленческие расходы путем включения в себестоимость продукции, работ, услуг (списывает со счета 26 в дебет счетов 20, 23, 29) и при этом отражает их в отчете о финансовых результатах по строке 2120 «Себестоимость продаж».

Организация ссылается на п.9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99г. №33н, согласно которому коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Однако надобно отметить, что указанный пункт определяет порядок признания коммерческих и управленческих расходов в бухгалтерском учете, но не их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно п.21 ПБУ 10/99 расходы организации подлежат отражению в отчете о финансовых результатах с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы. Обособленное раскрытие числового показателя управленческих расходов предусмотрено также п. 23 ПБУ 4/99, а также в формах бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России №66н.

Следовательно, если управленческие расходы представляют существенную величину, то они независимо от порядка отражения в бухгалтерском учете должны отражаться в отчете о финансовых результатах отдельной строкой 2220 «Управленческие расходы».

При применении ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» также встречаются некоторые ошибки.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. При этом в ПБУ 15/2008 не указано, какое время считать длительным и какие расходы – существенными.

Встречается некорректное понимание условий включения процентов по займам (кредитам) в стоимость инвестиционного актива. Пункт 9 ПБУ 15/2008 устанавливает условия, при которых проценты по займам (кредитам) включаются в стоимость инвестиционного актива, а именно:

- а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Первое условие предусматривает, что расходы, финансирование которых осуществляется за счет привлечения кредитов и займов, должны формировать первоначальную стоимость основных средств (нематериальных активов и т.п.). Данное условие определяет не момент признания данных расходов, а требования к составу расходов, финансируемых за счет заемных средств. Таким образом, в случае, когда поставщику (подрядчику) за счет заемных средств перечислен аванс на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива, но сами расходы будут признаны в бухгалтерском учете позднее, проценты по займу (кредиту) следует включать в стоимость инвестиционного актива при условии выполнения двух остальных требований п. 9 ПБУ 15/2008, а не с момента выдачи аванса.

Второе условие устанавливает, что расходы по займам и (кредитам) возникают и подлежат признанию в бухгалтерском учете в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету и исходя из условий соответствующих договоров.

Третье условие определяет необходимость начала работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива для включения процентов в стоимость инвестиционного актива, но не устанавливает, что именно считать началом этих работ.

Для объектов строительства можно руководствоваться Строительными нормами и правилами СНиП 1.04.03-85 «Нормы продолжительности строительства и задела в строительстве предприятий, зданий и сооружений», утвержденными постановлением Госстроя СССР и Госплана СССР от 17.04.85 г. №51/90. В соответствии с указанными СНиП нормы продолжительности строительства объектов охватывают период от даты начала выполнения внутриплощадных подготовительных работ, состав которых установлен СНиП 3.01.01-85, до даты ввода объекта в эксплуатацию.

Дата начала строительства объекта оформляется актом, составленным заказчиком и подрядчиком. Начало и окончание работ по монтажу оборудования оформляются отдельными актами, составленными генподрядчиком, субподрядными организациями и заказчиком. Однако в случае, если до момента начала строительства организация несет какие-то другие расходы на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива (например, на подготовку проектной документации, на получение разрешения на строительство и другие расходы, которые подлежат включению в первоначальную стоимость основных средств в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету), то дату начала работ следует определять не по формальным признакам, а с учетом всех обстоятельств в комплексе, свидетельствующих о том, что инвестиционный актив будет создан и процесс по его созданию начался.

Дата начала работ может также косвенно подтверждаться деловой перепиской, служебными записками ответственных лиц и т.п.

И так, при определении того, является ли актив инвестиционным, а также выполнении условий включения процентов в стоимость инвестиционного актива следует понимать суть деятельности организации, ее особенности, а не устанавливать какие-то лимиты и потом формально следить за их выполнением.

Все формы бухгалтерской (финансовой) отчетности в составе бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним должны быть подписаны руководителем организации. Причем подпись руководителя должна содержать дату подписания.

Искажения, выявленные при аудите финансовой отчетности, являются несущественными, так как не влияют на достоверность бухгалтерской отчетности, не прослеживаются элементы фальсификации и вуалирования. Выявленные ошибки в учете отчетности ведутся правильно, только в отчете неверно отражены, поэтому они не столь существенны.

Таким образом, можно сделать вывод, что своевременное нахождение и исправление ошибок в бухгалтерском учете и финансовой отчетности очень важно для бухгалтера. Ошибки имеют обширную классификацию, необходимо уметь различать их и знать, каким образом исправляется та или иная ошибка.

3.3. Совершенствование механизмов внутреннего контроля

Внутренний контроль на предприятии основывается на цели, которую перед собой ставит компания. Традиционно этой целью является преумножение собственного капитала и сохранение стабильности в условиях рыночной экономики. Для функционирования системы внутреннего контроля должны быть созданы определенные условия: контрольная среда, оценка рисков, средства контроля, информация и коммуникация, мониторинг.

Предметом для системы внутреннего контроля является оценка

эффективности хозяйственной деятельности, оценка финансовой отчетности и оценка соблюдения норм законодательства. Система внутреннего контроля не должна лишь обеспечивать достоверность и достаточность информации. Она должна быть направлена также и на выявление отклонений в фактических показателях и их причины, тем самым, обеспечив руководству своевременной базой для принятия управленческих решений.

В нормативно-правовых актах внутренний контроль определен как важнейшая часть системы управления, позволяющая предупреждать, выявлять недостатки и нарушения, а также своевременно устранять их последствия. Значение внутреннего контроля трудно переоценить, так как он позволяет повысить управляемость компании и соответствие его деятельности поставленным целям и задачам. Однако, несмотря на прогресс в развитии внутреннего контроля, были и остаются некоторые проблемы в этом вопросе. Среди ключевых моментов можно выявить неэффективность служб внутреннего аудита, несовершенство регламентов в области внутреннего корпоративного контроля, несоответствие при взаимодействии системы внутреннего контроля с менеджментом компании, промахи в обеспечении контроля над структурными подразделениями, несоответствующий контроль за бизнес-процессами и рисками, характерными для области деятельности компании, частые случаи мошенничества. Таким образом, для компании необходимо соблюдение принципов эффективности внутреннего контроля, а также специфичных рекомендаций по организации внутреннего контроля. В совокупности данные мероприятия помогут в создании эффективной системы контроля, обеспечивающую максимальную прозрачность и защиту от мошенничества в финансовой- хозяйственной деятельности.

Рассмотрим подробнее мероприятия по совершенствованию системы внутреннего контроля. В первую очередь, любое предприятие должно провести анализ всех бизнес-процессов компании. Данный анализ должен быть проведен с целью выявить ключевые риски бизнеса и определить, какие

контрольные процедуры должны быть проведены на данном этапе. Затем должна идти оценка достаточности контрольных процедур в зависимости от уровня и критичности выявленных рисков. Исходя из показателей предыдущих этапов, выявляется необходимость разработки и внедрения новых и обновление старых контрольных процедур. Такая систематическая оценка эффективности проводимого внутреннего контроля проводится для того, чтобы определить, насколько вообще надежна данная система и насколько эффективна для высшего менеджмента в плане принятия решений в области управления рисками бизнеса.

Эффективной методикой внутреннего контроля может стать абстрактно-логический метод исследования отдельных операций компании. Если есть сомнения о законности проведения какой-либо операции, то контролер или бухгалтер в компании принимает решение согласно своему профессиональному суждению о целесообразности проведения той или иной операции. Однако данный метод должен быть использован лишь в том случае, когда проведен экономический анализ и есть основания, подтвержденные фактами хозяйственной деятельности [2].

Также на практике для усовершенствования системы внутреннего контроля на предприятии могут быть использованы корректирующие действия. Как пример основных действий, корректирующих можно назвать изменение самих правил, стандартов или норм. Это предложение объясняется тем, что иногда ошибки или отклонения бывают результатом того, что принятые правила, стандарты или нормы ошибочны, или изложены нечетко, следствием чего является их двоякое толкование и невозможность использования. В таких случаях коррекции требуют сами принятые правила, стандарты или нормы, а не рабочие процессы. Однако это достаточно трудная задача для высшего менеджмента предприятия - пересмотр ранее утвержденных правил, стандартов или норм.

К корректирующим действиям по результатам контрольных процедур можно отнести:

- направление предписания руководителю подразделения, в котором

выявлены ошибки или отклонения, с требованием их устранения в определенные сроки (применяется в том случае, если контрольный орган наделен таким правом);

- подготовка предложений руководству предприятия по устранению выявленных ошибок или отклонений;

- направление претензий руководителям подразделений, в которых выявлены ошибки или отклонения (применяется в том случае, если подразделения функционируют как обособленные единицы).

Процесс разработки корректирующих действий состоит из нескольких этапов. На первом этапе идентифицируются основные ошибки и отклонения. Затем происходит их оценка в натуральных и денежных измерителях. После проведенных процедур выясняются причины отклонений, и разрабатывается план по внедрению корректирующих действий и выбора наиболее оптимальных методов в управлении. Данные корректирующие действия внедряются лишь на уровне менеджмента компании, перед которыми в свою очередь стоит задача понять: по какой причине и насколько фактические показатели объекта контроля отклоняются от установленных правил, стандартов и норм, и только после этого принимать соответствующие корректирующие действия к источнику ошибки или отклонения.

Исходя из исследования, можно сделать вывод, что система внутреннего контроля играет очень важную роль в организации эффективного управления компанией, и как следствие, необходимо постоянное совершенствование ее механизмов, применяемых на практике. Решением на пути к совершенной модели управления лежит в разработке новых организационных механизмов, способных скоординировать работу всех подструктур предприятия. Выработанные критерии оценки ошибок и отклонений помогут понять, в чем заключается корень проблемы. И на основе более детального экономического анализа специалист может сделать выводы о деятельности компании и рисках, существенных на данном этапе жизненного цикла компании, тем самым выявить резервы для покрытия дальнейших «стрессовых» ситуаций в

компании. Необходимо выработать критерии оценки результативности и эффективности корректирующих действий.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Участвовавшая практика совершения умышленных действий со стороны лиц, отвечающих за корпоративное управление, обуславливает необходимость в разработке методических подходов к организации системы внутреннего контроля. В нормативной литературе отсутствует информация о методике оценки эффективности функционирования системы внутреннего контроля, от своевременности осуществления которой во многом зависит экономическая безопасность предприятия. В работе изучено современное состояние системы внутреннего контроля и предложены пути совершенствования методики внутреннего контроля, как элемента обеспечения достоверности учета и отчетности организации.

Вопросы, которые связаны с ошибками в бухгалтерской отчетности, способы выявления и роль внутреннего контроля в оценке достоверности, обсуждаются достаточно широко, но единой методики выявления искажений и их исправления не разработаны.

Теоретические аспекты рассмотренные в первой главе выявили, что в нормативных актах содержатся требования к составлению отчетности и нормы ведения бухгалтерского учета, выполнение которых приведет к формированию достоверной экономической информации. Одновременно нормативные правовые акты предусматривают порядок внесения исправлений в регистры бухгалтерского учета и в отчетность. Следовательно, ошибки и нарушения в учете являются не исключительным случаем, а рядовым событием, если предусмотрены способы внесения исправлений.

Проблемы повышения достоверности отчетности были рассмотрены на примере ООО «Содружество» Тетюшского района РТ. Специализация хозяйства – скотоводческая, молочного направления. Хозяйство платежеспособно и находится в устойчивом финансовом состоянии. Для соблюдения своего финансового состояния хозяйству следует более полно и

интенсивно использовать земельные ресурсы, ускорить оборачиваемость капитала за счет интенсификации производства и т. п.

Бухгалтерский учет в ООО «Содружество» частично автоматизирован: применяется программа «1С: Бухгалтерия 8.2». Данная программа вполне упрощает выполнение работы. Служба внутреннего контроля в организации создана, но внутренний контроль ограничивается проведением инвентаризации, и то не по всем объектам учета. По итогам тестирования системы внутреннего контроля организации нами было принято решение о том, что мы не можем на нее полагаться. В целях устранения данного недостатка как одного из пунктов обеспечения достоверности отчетности нами предложено ввести в штат должность внутреннего аудитора и службу стратегии и внутреннего контроля. Основные функции которой заключаются в области внутреннего контроля и организационного развития.

Надежность системы внутреннего контроля оценивается на среднем уровне 48% (1 - 45 : 86) и, следовательно, можно сделать вывод, что в организации выявлены незначительные нарушения во внутреннем контроле, последствия которых не оказывают существенного влияния на достоверность информации и эффективность бизнес процесса. Данные нарушения могут быть быстро исправлены.

Для повышения надежности системы внутреннего контроля в организации следует разработать следующие мероприятия:

- создать службу внутреннего контроля;
- перераспределить контрольные функции между сотрудниками (подразделениями);
- сформировать комиссию по внутренним проверкам;
- ввести в штат контролера, трудовые функции которого должны соответствовать профессиональному стандарту «Специалист по внутреннему контролю».

Далее необходимо разработать порядок внутренних проверок и оформить его локальным актом - положением о внутреннем финансовом контроле.

Своевременное нахождение и исправление ошибок в бухгалтерском учете и финансовой отчетности очень важно для бухгалтера. Ошибки имеют обширную классификацию, необходимо уметь различать их и знать, каким образом исправляется та или иная ошибка.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011, в ред. от 28.12.2013 – режим доступа, <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=156037>, свободный
2. «Об аудиторской деятельности» [Электронный ресурс]: Федеральный закон № 307 - ФЗ от 30.12.2008, в ред. от 04.03.2014 N 23-ФЗ – режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=159785>, свободный
3. Российская Федерация. Законы. Налоговый Кодекс Российской Федерации. [Электронный ресурс]: Налоговый кодекс РФ от 05.08.2000, в ред. от 25.12.2012 N 33-П - режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=161251>, свободный
4. «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]: ПБУ 1/08 06.10.2008 , в ред. от 18.12.2012 N 164н -режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=142566>, свободный
5. «Бухгалтерская отчетность организации» [Электронный ресурс]: ПБУ 4/99 от 06.07.1999 №43н, в ред. 08.11.2010 N 142н - режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=107971>, свободный
6. «Учет расходов по займам и кредитам» [Электронный ресурс]: ПБУ 15/08 от 06.10.2008 № 107н, в ред. от 27.04.2012 № 55н – режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131607>, свободный
7. «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [Электронный ресурс]: ПБУ 22/10 от 28.06.2010 № 63н, в ред. от 27.04.2012 № 55н – режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=131610> , свободный

8. «О формах бухгалтерской отчетности» [Электронный ресурс]: Приказ от 02.07.10 №66н, в ред. от 04.12.2012 № 54н– режим доступа <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=141042>, свободный

9. Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: <http://www.minfin.ru>

10. Приказ Минтруда России от 22.04.2015 NQ 236н «Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.05.2015 №37271).

11. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (утв. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ). [Электронный ресурс]. Режим доступа: www.consultant.ru;

12. Википедия [Электронный ресурс]: Свободная общедоступная мультязычная универсальная интернет-энциклопедия - режим доступа <http://ru.wikipedia.org>

13. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов/ Ефимова О.В. [и др.]; - 6-е изд., испр. и доп. – М.: Омега-Л, 2017. - 451с.

14. Баранов П.П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: pro et contra / П.П. Баранов // Международный бухгалтерский учет. – 2017. - Т. 20, вып. 1. - С. 16-34.

15. Борискова Е.О. Бухгалтерские ошибки и их влияние на достоверность финансовой отчетности // Современный специалист-профессионал: теория и практика. – 2017. – № 1. – С. 180-182.

16. Герасимова А.Р. Актуальные замечания по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности за 2018 г. / А.Р. Герасимова//

Аудиторские ведомости. – 2019. – №4. - С.61-68

17. Карзаева Н.Н. Признание и классификация ошибок для целей формирования бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2011. - №10. – С. 29-34.

18. Карзаева Н. Н. Система внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. - № 10. - С. 65-77

19. Карзаева Н.Н. Проблемы формирования достоверной бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве – 2014. - №12. – С. 47-53.

20. Касьянова С.А. Внутренний контроль как элемент системы экономической безопасности организации / С. А. Касьянова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. - 14 (2018). - С. 34-41

21. Клычова Г.С., Юсупова А.Р. Формирование внутренней управленческой отчетности сельскохозяйственных организаций с использованием информационных технологий. – Вестник Казанского ГАУ. - 2017. - № 1(143). - С. 93-99.

22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб.- М.: ТК Велби, Проспект, 2010. - 448 с.

23. Кругляк З. И. Развитие системы качественных характеристик финансовой информации / З. И. Кругляк, О. И. Швырева // Международный бухгалтерский учет. - 2017. - Т. 20. - № 18(432). - С.

24. Куликов А.М. Типичные ошибки бухгалтерской отчетности за 2012 г./ А.М. Куликов// Аудиторские ведомости. – 2013. - №8. – С.74-84.

25. Львова И.Н. Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности / И.Н. Львова // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве – 2017. - №5. – С. 9-16.

26. Люльков Р.Н. Внутренний контроль в системе управления экономическим субъектом и обеспечении его устойчивости развития / Р.Н.Люльков, С.Ш.Палфёрова, Е.А Санникова / Вестник НГИЭИ. - 2016. - N23 (58). - С. 94-100.

27. Мельник М.В. Ревизия и контроль / М. В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин - М.: ИДФБК-ПРЕСС. 2005. 520 с.;
28. Миронова О.А. Внутренний контроль в организациях: проблемы и перспективы совершенствования /О.А. Миронова// Вопросы экономики и права. - 2013.-№3.С.120-123
29. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета: Учебник / Б. Нидлз, Д. Колдуэлл, Х. Андерсен. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 496 с.
30. Ожегов С. И. Словарь русского языка / Гл. ред. С. П. Обнорский. 50000 слов. - М.: Гос. изд. иностр. И нац. словарей, 1949. ХУІІІ. - 968 с.
31. Петрова А.Н. Оценка показателей финансовой отчетности. /А.Н.Петрова // Вопросы экономики и права. – 2018.-№3.С.139-143
32. Печерская Л.В. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Вопросы применения на практике [Электронный ресурс]. Электрон. дан. Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/reporting/a5/669136.html>. Загл. с экрана.
33. Ровенских В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник для бакалавров/ В.А.Ровенских, И.А.Слабинская.- М.: Дашков и К°, 2013.- 364с.
34. Савин А. А. Мотивы фальсификации финансовой отчетности и методы ее выявления в ходе аудита / А. А. Савин, У. Б. Цороев // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2019. - Т. 6. - №5. - С. 239-242.
35. Слотова О.Л. С чего начать при использовании программы IT Аудит: Аудитор/ О.Л. Слотова // Аудиторские ведомости. - 2017. - №2. - С.68-71
36. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: учебник / Я.В.Соколов, Т.О. Терентьева. - М.: Экономика, 2009.- 438 с.
37. Сотникова А.А. Внутренний контроль в системе устойчивости развития бизнеса /А.А. Сотникова // Вестник ОрелГИЭТ. - 2019. - №24 (38). - С. 30-33.

38. Старовойтова Е.В. Исправление ошибок как инструмент обеспечения сопоставимости бухгалтерской отчетности. / Е.В.Старовойтова // Аудиторские ведомости. - 2017. - №2. - С. 62-78

39. Толковый словарь русского языка / Под ред. Д.Н. Ушакова. - М.: Гос. ин-т «Сов. энцикл.» ОГИЗ; Гос. изд-во иностр. И нац. слов., 1935-1940. (4 т.).

40. Ушакова Д.Г. Необходимость создания системы внутреннего аудита на предприятии // Образование и наука без границ: социально-гуманитарные науки. - 2019. - № 8. - С. 175-179.

41. Швырева О. И. Методика комплексной диагностики средств контроля экономического субъекта / О. И. Швырева, А. В. Петух, М. В. Петух // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. - 2018. - № 3(58). - С. 197-209.

42. Штефан М.А., Волкова Д.П. Аудит финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО: понятие, цели, задачи и методы. / М.А.Штефан, Д.П.Волкова// Аудиторские ведомости. - 2016. - №11. - С.21-30

43. Klychova G.S. Development of accounting and financial reporting for small and medium-sized businesses in accordance with international financial reporting standards / G.S. Klychov., E.N. Fakhretdinova, A.S. Klychova, N.V.Antonova // Asian Social Science. – 2015. – № 11. – С. 318-322.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации ООО «Содружество» Тетюшского района РТ и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность

Инструкция по охране труда в ООО «Содружество» Тетюшского района РТ

1. ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ ОХРАНЫ ТРУДА

- 1.1. Настоящая инструкция предусматривает воздействие опасных и вредных производственных факторов. Бухгалтера может привести к травме неосторожная работа с приспособлениями.
- 1.2. К работе допускаются лица, прошедшие инструктаж по охране труда и имеющие 1 группу по электробезопасности.
- 1.3. В процессе выполнения работы бухгалтер должен соблюдать правила внутреннего трудового распорядка, использовать средства индивидуальной защиты, другие предохранительные приспособления в соответствии с действующими нормами их выдачи.
- 1.4. Бухгалтер обязан соблюдать инструкцию по пожарной безопасности, способствовать предотвращению пожаров.
- 1.5. Бухгалтер должен знать и соблюдать правила личной гигиены, проходить профилактическое медицинское обследование в установленном порядке.
- 1.6. Бухгалтер несёт персональную ответственность за нарушение требований настоящей инструкции. Лица, допустившие невыполнение или нарушение инструкций по охране труда, подвергаются дисциплинарному взысканию в соответствии с правилами внутреннего распорядка и, при необходимости, внеочередной проверке знаний вопросов охраны труда.

2. ТРЕБОВАНИЯ ОХРАНЫ ТРУДА ПЕРЕД НАЧАЛОМ РАБОТЫ

- 2.1. Бухгалтер обязан подготовить своё рабочее место к безопасной работе, привести его в надлежащее санитарное состояние.
- 2.2. Перед началом работы должен проверить исправность оборудования, компьютера, электрических розеток, освещения и других приспособлений.
- 2.3. На рабочем месте не должны находиться посторонние предметы.

3. ТРЕБОВАНИЯ ОХРАНЫ ТРУДА ВО ВРЕМЯ РАБОТЫ

- 3.1. Во время работы бухгалтер должен быть внимательным, не допускать спешки и выполнять работу с учётом использования безопасных методов.
- 3.2. При использовании электронных устройств нужно руководствоваться правилами (инструкциями), изложенными в технических паспортах, прилагаемых к аппаратам. Бухгалтер не должен пользоваться оборудованием без предварительного обучения работе с ним.

3.3. Перед использованием лестниц-стремянки необходимо предварительно проверить их исправность. Запрещается применять случайные подставки (ящики, стулья и т.д.). Лестницы-стремянки должны иметь на тетивах резиновые башмаки.

3.4. Бухгалтер должен постоянно поддерживать своё рабочее место в надлежащем санитарном состоянии.

4. ТРЕБОВАНИЯ ОХРАНЫ ТРУДА В АВАРИЙНЫХ СИТУАЦИЯХ

4.1. Бухгалтер, как очевидец несчастного случая, немедленно должен известить руководителя, сохранить до расследования обстановку на рабочем месте и состояние оборудования таким, каким оно было в момент происшествия, если это не угрожает жизни и здоровью окружающих и не приведёт к аварии.

4.2. В случае возникновения пожара бухгалтер должен принять меры по ограничению его распространения (отключить электроприборы и аппараты и воспользоваться огнетушителями), созданию условий для его тушения, обеспечению безопасности людей и сохранению материальных ценностей.

4.3. В случае аварийных ситуаций бухгалтер должен принять меры к эвакуации материальных ценностей в соответствии с планом эвакуации на случай пожара или других стихийных бедствий.

5. ТРЕБОВАНИЯ ОХРАНЫ ТРУДА ПО ОКОНЧАНИИ РАБОТЫ

5.1. Бухгалтер должен отключить все приборы и аппараты, кроме холодильника, в том числе кассовый аппарат.

5.2. В конце рабочего дня он должен тщательно вымыть руки и выполнить все требования личной гигиены сотрудников.

5.3. В случае выявления в процессе работы недостатков эксплуатации или неисправности аппаратов, приборов и оборудования, бухгалтер должен известить об этом главного бухгалтера и администрацию.

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Пример тестирования средств внутреннего контроля организации

Тестовый вопрос	Баллы		
	2	0	1
1. Контрольная среда			
1. Наблюдаются ли личный пример руководства своим сотрудникам в следовании честности и другим этическим ценностям?	2		
2. Разработаны ли этические и поведенческие стандарты в организации и осознаются ли они работниками организации?	2		
3. Масштаб вовлечения в деятельность собственника или его представителей велик?		0	
4. Достаточно ли внимания уделяется руководством уровню профессиональных знаний, необходимых конкретному работнику: высоки ли квалификационные требования при приеме на работу новых сотрудников, проводятся ли мероприятия по повышению квалификации работников организации т.п.?			1
5. Осуществляется ли надзор за эффективностью и работоспособностью системы внутреннего контроля?	2		
6. Соответствует ли система, в рамках которой планируется, осуществляется, контролируется и отслеживается деятельность экономического субъекта, его потребностям?		0	
7. Осуществлено ли разделение ответственности и полномочий между сотрудниками?			1
8. Хорошо ли разработана кадровая политика? (Присутствует инструктаж при приеме на работу, подготовка, обучение, консультирование, продвижение по службе, вознаграждение сотрудников?)			1
9. Способствует ли организационная структура предприятия достижению поставленных перед ним целей, налажено ли взаимодействие различных подразделений (отделов и т.п.) предприятия, осуществляющих планирование, контроль т.д.?	2		
2. Контрольные действия			
1. Включает ли в себя проверка выполнения как контрольное действие - сопоставление внутренних данных со сведениями, полученными из внешних источников информации?	2		
2. Включает ли в себя проверка выполнения как контрольное действие - сравнения показателей в динамике?	2		
3. Применимы ли общие средства контроля к компьютерам?		0	
4. Существуют ли средства контроля за изменением программного обеспечения?	2		
5. Выполняют ли контрольные действия функцию сохранения активов?			1
6. Осуществляется ли проверка арифметической точности бухгалтерских записей сплошным методом?			1
7. Имеют ли право акционеры, в некоторых случаях, связанных с крупными приобретениями или выбытиями, осуществлять контроль за санкционированием (одобрением руководства)?		0	
8. Проводятся ли инвентаризации?			1
9. Применяется ли тестирование компьютером вводимых данных или контроль сквозной нумерации с последующей выдачей персоналу сообщений или справок о выявленных несоответствиях?	2		

Тестовый вопрос	Баллы		
	2	0	1
3. Мониторинг средств контроля			
1. Мониторинг включает в себя, помимо регулярных мероприятий, отдельные про верки?2	2		
2. Могут ли менеджеры по продажам, закупкам и производству влиять на мониторинг?		0	
3. Непрерывный мониторинг в большей степени является формальным или не формальным?	2		
4. Непрерывный мониторинг проводится руководством организации?			1
5. Могут ли мониторинговые мероприятия использовать информацию, полученную извне?			1
6. Проводятся необходимые корректирующие мероприятия в отношении средств контроля?	2		
7. Могут ли менеджеры по продажам, закупкам и производству влиять на мониторинг?	2		
4. Информация и коммуникация			
1. Все ли технические средства функционируют в полном объеме?		0	
2. Персонал учетной службы имеет навыки пользования техническими средствами и их программным обеспечением?		0	
3. Хозяйственные операции регистрируются автоматически?		0	
4. Обработка данных производится автоматически?		0	
5. Присутствует ли в отчетности информация об операциях или другая полезная информация?		0	
6. Функционирует ли система информирования персонала, связанная с применением системы внутреннего контроля?			1
7. Доводится ли информация до сведения сотрудников устно?			1
8. Обеспечена ли защита базы данных?			1
9. Доведение информации для сведения сотрудников происходит с использованием средств электронной почты?	2		
5. Оценка рисков			
1. Разработаны ли предприятием методы по оценке вероятности рисков и управлению ими, применяется ли составление планов и программ для этих целей?	2		
2. Происходили ли изменения в макросреде, способные привести к значительному изменению рисков (например, изменение политики в отношении отрасли или категории, к которой принадлежит данная организация и т.п.)?		0	
3. Наблюдалось ли значительное расширение масштабов деятельности организации, которое могло бы привести к росту риска ослабления контроля на фоне увеличения объемов деятельности?		0	
4. Уделяется ли достаточное внимание процессу внедрения новых технологий и информационных систем, адаптации к ним сотрудников, и т.д.?		0	
5. Вносились ли существенные изменения в учетную политику организации?			1
6. Расширяла ли организация ассортимент товаров?			1
7. Принимались ли новые учетные принципы? Изменялись ли ранее принятые?	2		
8. Осуществляются ли операции за рубежом?		0	
9. Является ли организация крупным предприятием с развитым формализованным подходом к оценке рисков?	2		