

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

ИНСТИТУТ ФИНАНСОВ, ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

(наименование института полностью)

Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

(наименование кафедры полностью)

38.04.01 «Экономика»

(код и наименование направления подготовки, специальности)

Учет, анализ и аудит

(направленность (профиль))

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему «Методические основы бухгалтерского учета расчетов по
обязательствам и совершенствования внутреннего аудита в строительной
компании»

Студент	<u>Дарья Алексеевна Погосова</u> (И.О. Фамилия)	_____	(личная подпись)
Научный руководитель	<u>Ольга Владимировна Шнайдер</u> (И.О. Фамилия)	_____	(личная подпись)
Консультанты	_____	_____	(личная подпись)
	_____	_____	(личная подпись)

Руководитель программы к.э.н., доцент О.В. Шнайдер
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия) _____
(личная подпись)
« ____ » _____ 2017 г.

Допустить к защите

Заведующий кафедрой к.э.н., доцент М.В. Боровицкая
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия) _____
(личная подпись)
« ____ » _____ 2017 г.

Тольятти 2017

Содержание

Введение	3
1. Теоретические основы организации внутреннего аудита предприятия	8
1.1. Сущность, значение и роль аудита в финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Виды аудита	8
1.2. Виды бухгалтерской отчетности и ее особенности	24
1.3. Методы, принципы построения отчетности. Потребность в информационных потоках	35
2. Организация внутреннего аудита в строительной организации ООО «Строитель»	42
2.1. Экономическая сущность и классификация обязательств в соответствии с национальной и международной практикой учета	42
2.2. Техничко-экономическая характеристика ООО «Строитель»	46
2.3. Учет расчетов по товарным обязательствам в денежной форме на примере ООО «Строитель»	52
2.4. Учет прочих обязательств в соответствии с РСБУ и МСФО	58
3. Методические основы совершенствования внутреннего аудита в строительной организации	70
3.1. Аудит расчетов по кредитам и займам ООО «Строитель»	70
3.2. Методика составления отчетности в различных организационно-правовых формах	77
3.3. Совершенствование методики проведения внутреннего аудита	82
Заключение	89
Список использованных источников	95
Приложения	102

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях постоянного экономического развития происходит рост потребности в развитой системе внутреннего и внешнего контроля по отношению к экономическому субъекту, поскольку состояние обязательств и расчетов наиболее точно отражает уровень организации производственно-хозяйственной и торговой деятельности, а также бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов.

По структуре обязательств, срокам их возникновения и погашения, причинам возникновения и деловым партнерам можно судить об эффективности использования организацией имеющихся ресурсов, о рациональности условий заключенных договоров и ряде других показателей. Анализ состояния кредиторской задолженности по внутренним и внешним расчетам дает представление о том, насколько эффективно используются организацией устойчивые пассивы, а также позволяет определить степень обеспеченности организации собственными средствами, а, следовательно, и оценить финансовую устойчивость организации.

Учет расчетов и обязательств является одним из наиболее сложных в системе бухгалтерского учета. В то же время от состояния учета и внутреннего контроля обязательств и расчетов непосредственно зависит применение к предприятию финансовых санкций за невыполнение условий хозяйственных договоров, вероятность разногласий с налоговыми и иными органами, выполняющими контрольные функции.

Данное обстоятельство непрерывно связано с усложнением контрольной среды предприятия, под которой обычно понимают уровень осведомленности сотрудников предприятия и действия руководства, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля. Система внутреннего контроля является частью внутреннего аудита организации, который следует рассматривать как определенную

управленческую деятельность, осуществляемую непосредственно уполномоченными сотрудниками организации.

Осуществлять планирование, финансирование и контролирование деятельности экономической системы становится возможным при условии функционирования органов внутреннего контроля. Перечисленным выше целям и отвечает внутренний аудит.

В настоящее время приобретает особую популярность такое направление бизнеса, как образование связанных между собой экономически, но, в тоже время имеющих собственную самостоятельность, организаций, имеющих название «холдинг». Холдинг устроен таким образом, что в своем составе имеет одну головную фирму (материнскую), которой, в свою очередь, подчиняются несколько других фирм (дочерних предприятий). Создание холдингов, или как их еще называют, концернов, имеет ряд преимуществ:

- предприятия, образующие группу, получают доступ к новым технологиям, что благотворительно сказывается на их коммерческой деятельности;

- идет процесс укрепления инвестиционного потенциала холдинга;

- повышается рост производства;

- сокращение налоговых потерь и т.д.

Бухгалтерская отчетность конкретного предприятия дает информацию для анализа деятельности только самого предприятия, для анализа деятельности холдинга такой информации недостаточно, она не даст адекватной картины дел, так как после образования группы, возникает самостоятельная единица, в которой зависимые организации представляют собой уже экономически зависимые подразделения. При таком раскладе не получится просто сложить балансы всех организаций, составляющих группу, так как операции, проводимые внутри фирмы, будут удваивать результаты. Поэтому, чтобы получить достоверную картину о результатах хозяйственной деятельности группы, нужна особая – консолидированная отчетность,

исключающая общие статьи и двойной счет. Что касается российской практики по применению данного вида отчетности, то в настоящее время данный вид отчетности еще мало известен, и правила ее составления не в полной мере урегулированы нормативной базой.

Осуществление аудита такой отчетности приобретает особую значимость. Холдинг, как было отмечено выше, образуют несколько компаний, имеющих собственные бухгалтерские службы. Соответственно при составлении отчетности бухгалтерская служба каждого предприятия руководствуется собственными правилами по ведению учета, что уже представляет собой проблему по формированию консолидированной отчетности. Также негативно сказывается, при формировании отчетности, сжатые сроки по ее подготовке. Данное обстоятельство влияет на перегрузку работников и приводит к ухудшению качества отчетности. Все это дает картину необходимости и важности проведения аудита в консолидированных группах.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в исследование теоретических, методических и практических вопросов выбранной темы внесли такие известные ученые как А.М. Гершун, С.Н. Карельская, Л.А. Парамонова, В.Д. Андреев, А.А. Хрусталева, Т.Ю. Серебрякова, Г.Я. Гольдштейн, Е.В. Алтухова, Д.Ю. Трапезникова, Л.В. Панферова, Мельник М.В., Суйц В.П., Соколова Я.В., Панкова Д.А. и другие.

Цель и задачи исследования. Целью магистерской диссертации является исследование бухгалтерского учета расчетов по обязательствам и совершенствования внутреннего аудита в строительной компании на примере Общества с ограниченной ответственностью «Строитель». Исследование проводилось на основе действующей национальной законодательно-нормативной базы, а также в свете международных стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности (далее – МСФО) и составлении рекомендаций по совершенствованию аудита на предприятии.

Для достижения цели в работе поставлен следующий круг задач:

- понять сущность, значение и роль аудита в финансово – хозяйственной деятельности предприятия;
- описать и сравнить порядок оценки обязательств в национальной и международной практике учета;
- рассмотреть действующую методику учета расчетов по товарным операциям в денежной форме на примере ООО «Строитель»;
- разработать основные мероприятия, направленные на совершенствование методики проведения аудита строительной организации, учитывающие специфику деятельности.

Предметом исследования является комплекс теоретических и практических проблем, связанных с методическими основами бухгалтерского учета расчетов по обязательствам и совершенствования внутреннего аудита в строительной компании ООО «Строитель».

Объектом исследования выступает практика учетно-аналитического обеспечения расчетов по обязательствам ООО «Строитель».

Теоретическую основу магистерской диссертации составили труды как российских, так и зарубежных ведущих ученых, в области аудита, бухгалтерской отчетности и непосредственно в области такого вида бухгалтерской отчетности как консолидированная отчетность, нормативно-правовые акты, регулирующие вопросы по организации, проведению аудита, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и отчетности в РФ, а также бухгалтерская отчетность предприятия ООО «Строитель», материалы периодических изданий и сети Интернет.

Методы исследования. В работе использовался комплекс общенаучных методов, таких как: наблюдение, сравнение, классификация, обобщение, группировка, анализ и синтез, исторический метод.

Научная новизна исследования состоит в систематизации, обосновании и решении теоретических и методических проблем, связанных с организацией и проведением аудита в коммерческой организации, совершенствованием методов аудита качества строительных работ.

К основным научным результатам диссертационного исследования относятся:

- выявлены факторы, позволяющие провести отличие внутреннего аудита от внешнего аудита и контрольной среды предприятия;
- обоснованы признаки, отличающие консолидированную бухгалтерскую отчетность от сводной бухгалтерской отчетности;
- предложен вариант по усовершенствованию методики проведения аудита в строительной организации.

Теоретическая значимость магистерской диссертации состоит в совершенствовании отдельных положений, касаемых вопросов по организации и проведению внутреннего аудита в консолидированной группе.

Практическая значимость работы заключается в том, что основные результаты исследования могут быть использованы в практической деятельности коммерческих организаций.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения диссертации получили положительную оценку на научных и научно-практических конференциях.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования отражены в двух опубликованных научных работах.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, имеет приложения в виде таблиц и схем.

1. Теоретические основы организации внутреннего аудита предприятия

1.1. Сущность, значение и роль аудита в финансово – хозяйственной деятельности предприятия. Виды аудита

На всех этапах развития национальной экономики России объективно проявляются изменения как внутренних, так и внешних условий хозяйствования экономических субъектов. При этом происходит развитие не только учетных систем организации (признание статистического, финансового, управленческого и налогового учета) и усложнение отчетной информации, формируемой с ориентиром на запросы различных групп пользователей, но и рост потребности в развитии системы внутреннего и внешнего контроля по отношению к экономическому субъекту.

При рассмотрении сущности внутреннего аудита, его целей, задач и функций, необходимо провести его сравнение с внешним аудитом.

На наш взгляд, сравнение внешнего и внутреннего аудита целесообразно представить в виде сравнительной таблицы. Сравнительная характеристика внутреннего и внешнего аудита представлена в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Сравнительная характеристика аудита

№ п./п	Признак сравнения	Внутренний аудит	Внешний аудит
Различия			
1	Заказчик	Руководство предприятия, организации, учреждения	Органы государственного контроля, владельцы средств, банки, страховые организации
2	Периодичность проведения	В период осуществления хозяйственной деятельности	По истечении отчетного периода
3	Ограничения осуществления аудита	Ограничивается потребностями самой организации	Ограничивается законодательством РФ
4	Квалификация проверяющего	Определяется по усмотрению управленческой структуры	Строго регламентируется государством и закреплено в нормативных актах, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ

Окончание таблицы 1

1	2	3	4
5	Цели проведения аудита	Определяются руководством организации	Проистекают из законоположений, и интерпретаций судебных инстанций и других внешних потребностей
6	Уровень независимости	Структурное подразделение предприятия, подчиняется руководству	Как материально, так и организационно не зависит от аудируемого лица.
7	Выполнение поставленных задач	Подготовка информации о финансово-экономической деятельности предприятия для своего руководства	Подготовка аудиторского заключения для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности
Сходства			
1	Методы проведения аудита	Применяются одни и те же методы в ходе проверки. Различия существуют на детальном уровне и в степени точности.	
2	Используемые	Используются одни и те же данные бух.учета и отчетности.	

Традиционно вопросы аудита, в том числе и внутреннего, рассматривают как выражение мнения о достоверности финансовой отчетности. На самом деле, понятие аудита в настоящее время может иметь более широкую трактовку и классификацию.

Примером могут являться виды аудита, определяемые в зарубежной практике:

1. Аудит на соответствие требованиям (комплаенс-аудит) - определение соблюдения в хозяйственной системе клиента тех специфических процедур и правил, которые предписаны персоналу и администрации предприятия.

2. Аудит финансовой отчетности – установление или выявление факта соответствия финансовой отчетность проверяемого предприятия определенным критериям, правилам и принципам, которым она должна соответствовать.

3. Управленческий аудит - направлен на проверку исполнения политики и процедур, определенных высшим руководством. По сути,

проверка эффективного использования ресурсов, результативности в достижении целей бизнеса и соответствия политике предприятия.

Для отечественной модели аудита более характерна следующая схема, представленная в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Классификация аудита в трудах отечественных экономистов

ВИДЫ АУДИТА	№ п/п	Понятие вида аудита	Определение вида аудита
	1	2	3
	1.	Операционный аудит	Представляет собой аудит бизнес-процессов (операционной деятельности) хозяйствующего субъекта. Направлен на повышение эффективности деятельности хозяйствующего субъекта, рост его конкурентоспособности
	2.	Функциональный аудит	Проводится для оценки производительности и эффективности в любом функциональном разрезе, например, проверки каких-либо операций, проводимых подразделением
	3.	Аудит на соответствие предписаниям	Проверка на предмет соблюдения: установленных внешними полномочными органами законов, подзаконных актов, стандартов (правил, методик); предписанных органами управления формальных правил, заданий и т.п.
	4.	Аудит на соответствие целесообразности	Выражает процедуры аудиторской проверки должностных лиц (субъектов управления на предмет целесообразности (рациональности, разумности, обоснованности, полезности) ее продуктов (принятых решений)
	5.	Всесторонний аудит системы производства и управления организацией	Предполагает проведение аудиторских проверок всех видов деятельности организации, всех звеньев систем производства и управления
	6.	Аудит видов деятельности	Предполагает объективное обследование и всесторонний анализ определенных видов деятельности, областей бизнеса
	7.	Организационно-технологический аудит систем производства и управления	Выражает проводимый аудиторами контроль разнообразных звеньев систем производства и управления на предмет организационной и технической целесообразности их функционирования

Рассмотренная классификация может быть в полной мере применена и к внутреннему аудиту. Так, внутренний аудит в своем эволюционном развитии становится более ориентирован на нужды управления и сближается

с управленческим учетом, то есть по классификации МСА он все более приближен к операционному аудиту.

Исходя из вышеизложенного, деятельность внутреннего аудита следует рассматривать как определенную управленческую деятельность, осуществляемую непосредственно уполномоченными сотрудниками организации (с возможным приглашением внешних специалистов), предусматривающую специальные процедуры с целью повышения качества информационного пространства, на котором базируются управленческие решения менеджеров организации, направленные на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности. При этом аудитор должен сохранять свою независимость и ориентировать информацию не узкому кругу менеджеров организации, а действовать в интересах всей организации.

Организационные модели построения системы контроля и организации контрольной среды предприятия находятся в прямой зависимости от его организационной структуры, уровня подготовки управленческого персонала.

Таким образом, усложнение системы управления в конечном итоге приведет к усложнению его контрольной среды. Как правило, под контрольной средой понимают уровень осведомленности сотрудников предприятия и действия руководства, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также осознание ими возможности такой системы [12].

Понятие внутреннего контроля отсутствует в официальной нормативно-законодательной базе, при этом задачи его развития и совершенствования закреплены в Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

Принципы организации системы внутреннего контроля представлены вна рисунке 1.1.



Рисунок 1.1 - Принципы организации системы внутреннего контроля

Упрощенно внутренний контроль на практике часто отождествляют с внутренним аудитом.

В экономической литературе внутренний аудит определяют не только как форму, часть и способ организации внутреннего контроля на предприятии, но и как средство для выявления и оценивания рисков.

Внутренний аудит во всех перечисленных определениях выступает как элемент управления предприятием. Например, Г.Я. Гольдштейн определяет его как независимую оценочную функцию, целью которой является помощь штабу в эффективной разгрузке его ответственности. Для этого внутренние аудиторы снабжают штаб анализом, оценками и рекомендациями по соответствующим видам активности [31].

В.Д. Андреев считает, что внутренний аудит – элемент системы внутреннего контроля, необходимый для крупных хозяйствующих субъектов, в основном негосударственного сектора экономики, чтобы с его помощью успешно конкурировать на рынке за счет роста качества, снижения

себестоимости продукции, знания потребностей рынка и, таким образом, повышения эффективности работы [19].

Приведенные выше определения носят обобщающий характер, и не раскрывают в полной мере сущность и специфику внутреннего аудита на современном этапе развития национальной экономики.

В документах Международного института внутренних аудиторов (The Institute of Auditors) дано определение цели организации внутреннего аудита как «оказание помощи сотрудникам в эффективном выполнении своих функций» [12]. То есть внутренний аудит рассматривается как деятельность внутри организации, осуществляемая в ее же интересах с целью оценки эффективности по различным направлениям. При этом может возникнуть определенная проблема с обеспечением независимости и нейтральности внутренних аудиторов.

Рассматривая внутренний аудит, Хрусталева А. А. дал следующие его характеристики:

- осуществляется сотрудниками предприятия, что не исключает возможность привлечь сторонние организации на договорной основе;
- осуществляется в интересах высшего руководства и собственников;
- осуществляется в постоянном режиме;
- повышает эффективность работы системы внутреннего контроля;
- функции внутреннего аудита не дублируют функции внешнего или внутреннего контроля, однако его результаты могут быть использованы внешними аудиторами [71].

Понятия внутреннего и внешнего аудита как основные формы организации финансового контроля за достоверностью отчетных данных рассматриваются в национальных стандартах различных стран, а также на уровне международных стандартов. При этом данная классификация, как правило, представлена на уровне базовых понятий и концептуальных основ аудиторской деятельности, а непосредственно в аудиторских стандартах о специфике организации и проведения внутреннего аудита акцент не

делается. Это справедливо при условии, что стандарты аудита, регулируя вопросы внешнего аудита, применимы в полной мере и к внутреннему аудиту. Так, к примеру, согласно МСА № 610 под внешним аудитом понимается оценочная деятельность, основанная на риске, осуществляемая внутри экономического субъекта и представляющая собой услугу. При этом можно предположить, что внутренний аудит – это также особая деятельность, основанная на риске, осуществляемая внутри экономического субъекта, но являющаяся элементом системы менеджмента компании, осуществляемого на постоянной основе.

Таким образом, оба вида аудита определяются во взаимосвязи с аудиторским риском, при этом под термином «аудиторский риск» понимается риск (вероятность, угроза) выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утвержденное постановлением Правительства РФ от 04 июля 2003 г. №405 в редакции от 19.11.2008 № 863, разработанное с учетом Международных стандартов аудита, устанавливает единые требования к пониманию аудиторского риска и его составных частей.

Рассматривая понятие аудиторского риска и его составных частей, которое дано в Федеральном правиле (стандарте), указанном выше, необходимо провести его сравнение с Международным стандартом аудита (МСА) 200, представленное в таблице 1.3.

Таблица 1.3- Аудиторский риск в определениях МСА и ФП(С)АД

Международный стандарт аудита 200 (МСА)	Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8
Аудиторский риск – это риск выражения аудитором ненадлежащего мнения, в случае, если финансовая отчетность искажена.	Под термином «Аудиторский риск» понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения.

Признавая практическое отсутствие различий в данных определениях, следует отметить, что применительно к практике внутреннего аудита объектом выражения мнения может быть не только показатели финансовой отчетности, но и иные направления, процессы и объекты. Поэтому определение аудиторского риска при внутреннем аудите следует трактовать более расширено, как риск выражения ошибочного мнения при проверке определенных процессов, показателей и объектов на соответствие действующим в настоящее время стандартам и правилам.

Рассмотрим методы оценки аудиторского риска, которые могут быть применимы и к внутреннему аудиту:

1) оценочный (интуитивный) риск - наиболее широко применяется на практике российскими аудиторскими фирмами, когда аудиторы определяют аудиторский риск как высокий, вероятный и маловероятный, исходя из собственного опыта и знания клиента, на основании показателей отчетности в целом или применительно к отдельным группам операций;

2) количественный метод - предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска.

Масштабы аудиторского риска зависят от:

- оценки финансового положения клиента;
- степени, в которой пользователи полагаются на финансовую;
- отчетность в процессе принятия решений;
- распределения собственности.

При оценке аудиторского риска применительно к внутреннему аудиту следует отметить, что возникает дополнительный фактор – оценка степени независимости внутреннего аудитора при выражении своего мнения (давление менеджеров на аудитора - наемного работника). Также имеет значение установившиеся отношения между проверяемыми и проверяющими как членами единого коллектива (человеческий фактор) и постоянство периодически повторяющихся проверок по одним и тем же направлениям,

когда аудитор может потерять определенную бдительность. В любом из указанных случаях аудиторский риск при внутреннем аудите возрастает.

В таких случаях, устанавливая возможную взаимосвязь внутреннего и внешнего аудита, можно признавать риск неэффективности внутреннего контроля (внутреннего аудита), предопределяя вероятность того, что клиент (аудируемое предприятие), проводя определенную политику контроля и осуществляя соответствующие процедуры внутреннего аудита, не может выявить существенных ошибок в учетной системе.

На практике распространена оценка эффективности внутреннего аудита во взаимосвязи с оценкой эффективности внутреннего учета. При этом низкая оценка качества системы внутреннего аудита проявляется, как правило, только при последующих выявлении ошибок или нарушений, например, при внешнем аудите.

Внутренний аудит связан с реализацией не только контрольной, но и методологической функции, так как внутренний аудитор, осуществляя на системной основе контроль качества учетной среды хозяйствующего субъекта и выявляя существенные ошибки, дает рекомендации по совершенствованию учетного процесса и формирования показателей финансовой отчетности.

Поэтому аудиторский риск применительно к внутреннему аудиту можно сформулировать не только как риск выражения ошибочного мнения о достоверности данных финансовой отчетности, но и риск ошибочных предложений по оптимизации учетной политики и в целом учетной среды организации.

Под классификацией в науке понимается распределение объектов, явлений, категорий по классам (разрядам, группам и другим подразделениям) в зависимости от их общих признаков, характеризующих связи между классифицируемыми объектами в единой системе соответствующей области знаний или практической деятельности. Научно обоснованная

классификация позволяет всесторонне разобраться и понять специфику внутреннего аудита как важнейшей составной части понятия.

Многие отечественные авторы стремились к тому, чтобы дать детальную классификацию внутреннего контроля. Тем не менее, эта область недостаточно разработана, что выражается в отсутствии единства выбора признаков для классификации и отсутствии комплексности в подходах. Но на наш взгляд, можно выделить следующие классификационные группы:

1. Внешний и внутренний аудит. В основе данной классификации лежит аспект отношения к пользователям информации.

Внутренний аудит неразрывно связан с понятием внутреннего контроля на предприятии и является его частью. Согласно Федеральному правилу аудиторской деятельности № 29 "Рассмотрение работы внутреннего аудита", утвержденный 25.08.2006 за № 523 внутренний аудит – контрольная деятельность, осуществляемая внутри аудируемого лица его подразделением – службой внутреннего аудита.

Внешний аудит, а если быть точнее, его стоимость напрямую зависит от организации внутреннего контроля на предприятии, его эффективности. Аутсорсинг представляет собой полную передачу функций внутреннего аудита специализированной компании или внешнему консультанту, что может быть использовано как один из вариантов организации внутреннего аудита. Еще один вариант – косорсинг. Его смысл заключается в создании службы внутреннего аудита в рамках компании, но с возможностью привлечения экспертов специализированной компании или внешнего консультанта.

2. В зависимости от требования законодательства можно выделить аудит обязательный и инициативный.

Согласно ст. 5 Федерального закона "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 № 307-ФЗ обязательно проводится в следующих случаях:

1) организация является акционерным обществом;

2) ценные бумаги организации допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг;

3) организация является кредитной, страховой, клиринговой и т.п.;

4) объем выручки от реализации продукции организации (за исключением организаций не ведущих продаж) за предшествовавший отчетному году превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 млн руб.;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

б) в иных случаях, установленных федеральными законами [4].

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25%, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Договор на проведение обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, в уставном (складочном) капитале которой доля государственной собственности составляет не менее 25%, а также на проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности государственной корпорации, государственной компании, государственного унитарного предприятия или муниципального унитарного предприятия

заключается по итогам размещения заказа путем проведения торгов в форме открытого конкурса.

Признаками обязательного аудита в России являются:

- обязательность проведения аудита закрепляется лишь федеральным законом и иными нормативно-правовыми актами Российской Федерации;
- законом закреплена особая процедура по отбору аудиторских организаций, но только для ряда организаций, закрепленных в законе;
- институты публичной власти являются непосредственными пользователями результатами обязательного аудита;
- обязательный аудит в идеале должен проводиться ежегодно;
- организации, уклоняющиеся от проведения или препятствующие проведению аудита, подлежат публичной ответственности.

Следует отметить, что вышеуказанные признаки только в своей совокупности присущи обязательному аудиту. Отсутствие хотя бы одного из признаков не дает права называть аудит обязательным.

Также аудит является инициативным. Он представляет собой добровольное заключение гражданско-правового договора между организацией и квалифицированным специалистом – аудитором или же фирмой, оказывающей аудиторские услуги.

Добровольный аудит или как его называют – инициативный, подразделяется на тематический и комплексный, что подразумевает под собой проверку и анализ лишь отдельных разделов учета.

Данное утверждение можно разобрать на примере налогового аудита, когда проверка может проводиться по всем налогам и сборам, так и по отдельным их видам. Мало того что аудит может проводиться как комплексно, так и тематически, различной может быть и глубина проверки. Аудиторская проверка может быть полная и сплошная проверка. В данном случае она начинается проводиться с первичных документов, проводится инвентаризация активов и обязательств. Также она может быть и

выборочной, что включает в себя лишь проверку первичных данных, либо данных, содержащихся в учетных регистрах и отчетности.

Большинство коммерческих предприятий, относящихся к категории организаций, подпадающих под обязанность проведения ежегодной аудиторской проверки, пришли к выводу о положительном влиянии, на их коммерческую деятельность, данного вида контроля. Поэтому в настоящее время идет положительная тенденция у компаний на заключение договор по проведению аудита. При заключении договора на проведение анализа организации руководствуются тем обстоятельством, что аудит является эффективным инструментом по улучшению их деятельности и финансового состояния.

3. В зависимости от назначения, аудит подразделяется на аудит финансовой отчетности и специальный аудит.

Деятельность аудитора по проверке финансовой отчетности сводится к проверке отчетных документов организации для заключения о соответствии данной отчетности общепринятым правилам и критериям бухгалтерского учета. Международный стандарт аудита 200 определяет аудит финансовой отчетности как процесс, в ходе которого аудитор выражает свое мнение о подготовке и соответствии отчетности всем аспектам в соответствии с основами финансовой отчетности.

Аудит финансовой отчетности может быть как частью «общего» аудита, так и существовать самостоятельно. Этот вид аудита проводится сторонними аудиторами, которые приглашены компанией, чья отчетность и проверяется. Специальный аудит представляет собой деятельность по проверке не только отдельных направлений деятельности предприятия, но и проверку по соблюдению методов, процедур, норм и правил функционирования предприятия, для оценки его производительности и эффективности. Данный вид аудита можно эффективно использовать для проверки выполнения смет, бизнес-планов и т.д. Специальный аудит, в свою

очередь, в зависимости от целей можно подразделить на следующие его виды:

- аудит на соответствие требованиям. Данный вид аудита представляет собой анализ финансовой, хозяйственной деятельности организации для определения этой деятельности общепринятым правилам и законам;

- производственный аудит, имеющий так же и другое название – управленческий. Это деятельность, представляющая собой комплексную проверку деятельности по управлению предприятием, включающая как проверку эффективности производства, так и рациональность использования денежных средств, направленных на выпуск продукции.

На данном этапе главная задача управленческого аудита – повышение его качества, так как в данный момент данный вид аудита не позволяет пользователям отчетности в полном объеме удовлетворить их потребности о достоверности информации, касающейся управленческой деятельности предприятия.

- проверка обоснованности установления той или иной цены на заказ называется ценовым аудитом. Ценовой аудит находит свое применение в развитых странах при проверке обоснованности бюджетных средств.

К документам, подлежащим проверке при данном виде аудита, относятся такие как сметы, калькуляции себестоимости продукции и т.п. Методы проведения ценового аудита зависят исключительно от сложившихся традиций менеджмента, регламента по проведению аудиторской деятельности.

Ценовой аудит в современных условиях является очень важным, так как во времена сегодняшнего кризиса прозрачность финансовой отчетности просто необходима. Ведь в условиях кризисной обстановки и расцветает такое явление как ценовой демпинг.

- аудит хозяйственной деятельности организации проводится как по заказу администрации, третьей стороны и даже по требованию

государственных органов. Этот вид аудита проводится по средствам определенных процедур для анализа деятельности хозяйствующего субъекта.

Процедуры, применяемые в ходе проведения аудита хозяйственной деятельности предприятия, представляют собой расчеты и сопоставления. Смысл их применения заключается в выявлении негативных тенденций деятельности предприятия. К ним относятся и динамика кредитоспособности, снижение оборачиваемости средств, ликвидности и др.

Применение данных процедур дает возможность обнаружить условия, события, указывающие на возможность несостоятельности (банкротства) аудируемой организации. Событиями, указывающими на возможность признания организации банкротом, могут быть резкое падение объема продаж, из чего следует и потеря доходов, нарушение условий по долговым обязательствам, разрыв отношений с поставщиками и покупателями. Эти обстоятельства не являются исчерпывающими. Этот список могут пополнить различные факторы, в том числе и последствия техногенных последствий.

4. Аудит, в зависимости от времени проведения, делится на: первоначальный, согласованный (повторяющийся), оперативный.

Первоначальный аудит, исходя из его определения, аудитором проводится в первый раз на конкретном предприятии, что, в свою очередь, увеличивает не только трудоемкость, но и риски при его проведении. Это связано с отсутствием у аудиторов необходимой информации о деятельности хозяйствующего субъекта и организации его внутреннего контроля.

Повторяющийся аудит. При его проведении работа аудитора облегчается, так как данный вид аудита проводится повторно, что в свою очередь означает, что аудитор уже владеет информацией о специфике организации деятельности предприятия, обо всех сильных и слабых сторонах организации внутреннего контроля.

Оперативный аудит представляет собой аудиторскую проверку, носящую кратковременный характер. Проводится такой аудит в целях вынесения общей оценки деятельности организации.

5. Классификация аудита, исходя из характера проверки, дает возможность подразделить его на подтверждающий; системно-ориентированный; аудит, базирующийся на риске.

Подтверждающий аудит характеризуется тем, что при его проведении аудитор-бухгалтер не только проверяет, но и подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности.

Системно-ориентированный - направлен на наблюдение систем, контролирующих выполнение операций, что приводит к необходимости проведения экспертизы, руководствуясь системой внутреннего контроля. Если система внутреннего контроля хорошо организована и правильно работает, то, в свою очередь, облегчается и проведение аудита.

Аудит, базирующийся на риске, за основу исходных данных берет, в основном, критические точки работы предприятия. И соответственно проводится он выборочно.

Поскольку экономическое развитие не стоит на месте, постоянно развивается и претерпевает изменения, появляются и новые виды аудита. Например, такие как:

1. Аудит информационных систем (ИТ). Данный вид аудита направлен на проверку не только безопасности информационных систем предприятия, но и на рациональность и, соответственно, эффективность использования данных систем.

2. Аудит персонала – представляет собой взаимосвязанную и организованную систему по консультированию, проведению аналитической оценки и экспертизы кадрового потенциала предприятия.

3. Антикризисный аудит. Такой вид аудита, в современных реалиях, очень важен, так как с его помощью можно минимизировать прогнозируемые риски и максимально уменьшить влияние кризиса на деятельность организации. Включает в себя следующие осуществляемые мероприятия: всесторонний анализ деятельности предприятия, экспресс-анализ

предприятия, разработка антикризисной маркетинговой стратегии и правовой экспресс-аудит предприятия.

4. Аудит в условиях несостоятельности (банкротства) предприятия - это системный процесс, направленный на накапливание и обработку информации, в целях проведения оценки причин возникновения, почему возник и насколько глубок кризис на предприятии. Также проводятся мероприятия по разработке контроля, антикризисной программы и оценки эффективности ее выполнения.

1.2. Виды бухгалтерской отчетности и ее особенности

Исторические предпосылки появления отчетности связано с деятельностью купцов. Однако актуальным направлением в современном ведении бизнеса является формирование консолидированной отчетности, возникшей гораздо позже. Первые упоминания о консолидированной отчетности уходят в 1903 год.

А.М. Грибановский в своей работе «Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось» [32], выделяет следующие этапы становления и закрепления консолидированной финансовой отчетности. На первом месте находится США. Консолидированная отчетность в этой стране начинает появляться в конце 19 века. На втором месте идет Великобритания и Нидерланды. Данный вид отчетности появляется там, в 1920-е 1940-е года двадцатого столетия. Далее идет Германия – 1930-е 1960-е года, потом Франция и Япония. Годы формирования консолидированной отчетности с 1930 по 1970 года. На последнем месте в работе Грибановского занимает Россия. В России первые зачатки консолидированной отчетности относятся к 1990-м годам двадцатого века.

Карельская С.Н. в своей работе «Бухгалтерские балансы российских компаний XIX – XX вв.» отмечает, что упоминание о консолидированной (сводной) бухгалтерской отчетности появляется в России еще в начале XX

века, например, в 1909-1910 годах публиковались сводные балансы с выделением рубрик для правления, отделений, агентств и всего Северного банка на 01 января 1909 года [41].

В СССР впервые о консолидированной отчетности отмечается в 1930 году в работе Николая Блатова «Классификации балансов». В период приватизации государственных предприятий в России, перестройка экономики, и как в следствии формирование холдингов, появляется необходимость в составлении консолидированной отчетности.

В середине 90-х годов закрепились практика по созданию холдингов в результате реорганизации предприятий путём разделения и выделения. Другие предприятия выбирали такой вид создания холдинга, как объединение несколько самостоятельных экономических единиц в одну. Лишь в 1996 году в России законодательно были утверждены Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, а именно Приказ Министерства Финансов РФ от 30 декабря 1996 г. №112 «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности», которые закрепили обязанность по составлению консолидированной финансовой отчетности, которая имела название «сводная финансовая отчетность».

Потребность в консолидированной отчетности возникает вследствие того, что группа компаний, по сути, является единым экономическим объектом управления, и поэту у потенциальных инвесторов появляется необходимость в получении обобщенных данных о финансовой деятельности группы и перспективы их развития. Поскольку отчетность конкретной, отдельно взятой организации, такую информацию дать не может, возникает объективная потребность в составлении специальной отчетности, которая обобщает финансовую информацию всех компаний, входящих в группу, в единое целое. Данным видом отчетности и является консолидированная финансовая отчетность.

В настоящее время российской экономической литературе и нормативно-правовых актах, регулирующих вопросы бухгалтерского учета и отчетности, встречаются два понятия "сводная отчетность" и "консолидированная отчетность".

Эти два понятия следует отличать друг от друга. Сводная отчетность представляет собой некую систему показателей, отображающих финансовое положение группы взаимосвязанных компаний на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период, что очень похоже на определение консолидированной отчетности, закрепленной в Международном стандарте формирования отчетности № 27.

Консолидированная финансовая отчетность обрисовывает финансовую ситуацию на отчетную дату и финансовые результаты деятельности за отчетный период связанных между собой компаний и формируется на основе данных бухгалтерской отчетности каждой организации, составляющих группу.

Консолидированная отчетность преследует собой цель по отображению результатов финансово-хозяйственной деятельности всей группы инвесторам, а также другим заинтересованным лицам. У консолидированной отчетности есть своя исключительная особенность - элиминирование отдельных показателей организаций, составляющих группу.

Элиминирование в переводе с латинского языка означает изгонять, и представляет собой процесс, связанный с исключением из рассмотрения в процессе анализа, расчета, контроля признаков, факторов, показателей, заведомо не связанных с изучаемым, анализируемым, контролируемым процессом, явлением с целью исключения повторного счета в итоговом (консолидированном) отчете группы.

Сводная отчетность составляется для группы компаний, не являющихся самостоятельными юридическими лицами и являющихся собственностью одного владельца. Сводная финансовая отчетность от консолидированной отчетности отличается способом их формирования.

Сводная отчетность формируется путем объединения и сложения одинаковых показателей отчетности компаний, составляющих группу, а консолидированная отчетность формируется посредством консолидации показателей отчетности участников группы, т.е. происходит сложение одинаковых показателей отчетности, также как и при составлении сводной отчетности, но с одновременным исключением внутренних взаимосвязей, взаимоотношений между участниками группы.

В результате данного обстоятельства консолидированная отчетность являет собой показатели деятельности как бы единой крупной организации, в то время как участники группы являются юридически самостоятельными предприятиями и осуществляют свою хозяйственную деятельность часто не только на территории одной страны, но и на территории других государств, взаимодействуя при этом между собой. Другими словами, консолидированная отчетность отображает финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты деятельности за отчетный период консолидированной группы, которая рассматривается как единое целое и включает в себя ряд предприятий, взаимодействующих между собой.

Также отличительной особенностью консолидированной финансовой отчетности является принцип отражения в консолидированном балансе имущества, находящегося под контролем группы, поскольку, как было отмечено выше, каждая организация, входящая в группу, является самостоятельным юридическим лицом и обладает обособленным имуществом.

1. Составителями сводной отчетности являются федеральные органы исполнительной власти. Отчетность составляется на основании предоставленной индивидуальной бухгалтерской отчетности подчиненных организаций. На данный момент, нормативно-правовым актом, регулирующим процесс составления сводной отчетности, является Порядок составления и представления сводной годовой бухгалтерской отчетности федеральными министерствами и другими федеральными органами

исполнительной власти Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 15.01.97г. №3 «О Порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами [14].

Сводную отчетность рекомендовано формировать по таким основным видам деятельности компаний, как: научная деятельность, торговля и общепит, строительные, монтажные, ремонтно-строительные работы, сельскохозяйственная деятельность, деятельность ЖКХ и т.д. Данный перечень не является исчерпывающим и может расширяться федеральными органами исполнительной власти.

Федеральные органы исполнительной власти также самостоятельно устанавливают порядок формирования сводной отчетности. На практике встречаются два известных метода: фабрично-заводской и отраслевой. Арифметическое суммирование отчетов подчиненных производственных объединений и организаций при составлении сводной отчетности называется фабрично-заводским методом. При отраслевом методе название говорит само за себя.

Сводный отчет составляется исходя из отраслевой принадлежности. Исследование, сопоставление принципов и методов формирования консолидированной финансовой и сводной бухгалтерской отчетности обозначает неправомерность отождествления данных видов отчетности.

На наш взгляд также необходимо провести различие между консолидированной финансовой отчетностью и одиночной финансовой отчетностью. Данные сравнительной характеристики приведены в таблице 1.4.

Согласно п.1 ст. 25.1 Налогового Кодекса Российской Федерации консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение налогоплательщиков налога на прибыль организаций на основе договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков в порядке и на условиях, которые предусмотрены настоящим Кодексом, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом

совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков [3].

Таблица 1.4 - Отличия одиночной финансовой отчетности от консолидированной

№ п/п	Признаки	Финансовая отчетность	Консолидированная финансовая отчетность, составленная по МСФО
1	Требования раскрытия	Существуют определенные обязательные требования по законодательству РФ к раскрытию ФО	Максимальная прозрачность и логическая обоснованность раскрытия отчетных данных
2	Форма представления		
3	Обязательность составления	Обязательна для составления в соответствии с действующим законодательством	Необязательна для составления на данном этапе развития бухгалтерского учета в РФ.
4	Пользователи отчетности Внешние	Налоговые органы, органы статистики, контрагенты, кредитные и банковские организации	Контрагенты, кредитные и банковские организации
	Внутренние	Руководство компании и собственники и акционеры	и управленческий персонал,
5	Законодательная и иная нормативная и регулирующая база, лежащая в основе составления отчетности	Четырехуровневая система: - законы - методические указания - ПБУ - учетная политика	Двухуровневая система: - МСФО - учетная политика
6	Периодичность составления	В соответствии с законодательством РФ (за отчетные периоды – 3, 6, 9, 12 месяцев)	Не реже 1 раза в год

Впервые понятие о консолидированной группе налогоплательщиков (сокращенно - КГН) было введено в 2012 года федеральным законом от 16.11.2011 N 321-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков». Создание консолидированной группы налогоплательщиков выгодно тем, что внутренние операции (операции между организациями группы) не

облагаются налогом на прибыль. Такое объединение платит налог на прибыль как единая организация с системой филиалов (обособленных подразделений). Кроме того, цены сделок между компаниями группы не подлежат налоговому контролю на основании пп. 1 п. 4 ст. 105.14 НК РФ (Трансфертное ценообразование) [2].

Смысл создания КГН заключается в том, что налог на прибыль исчисляется исходя из совокупного результата всех участников КГН. То есть налог на прибыль исчисляется примерно так, как если бы все участники КГН составляли единую организацию. Это позволяет суммировать прибыли и убытки в рамках одной КГН, что дает выгоду при налогообложении.

Среди всех участников один назначается как ответственный участник КГН, который осуществляет исчисление налога на прибыль по КГН, представление налоговой декларации, уплату налога.

Правом на создание консолидированной группы налогоплательщиков в России обладают только очень крупные налогоплательщики, удовлетворяющие критериям, установленным в ст. 25.2 Налогового Кодекса Российской Федерации. И так, чтобы получить право на создание КГН должны быть выполнены следующие финансовые условия:

1) совокупная сумма НДС, акцизов, налога на прибыль организаций и налога на добычу полезных ископаемых должна составлять не менее 10 миллиардов рублей за календарный год, предшествующий году представления документов на создание КГН. В этой сумме не учитываются суммы налогов, уплаченных в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза.

2) суммарный объем доходов должен составлять не менее 100 миллиардов рублей (по данным бухгалтерской отчетности) за календарный год, предшествующий году представления документов на создание КГН.

3) совокупная стоимость активов должна составлять не менее 300 миллиардов рублей (по данным бухгалтерской отчетности) за календарный год, предшествующий году представления документов на создание КГН.

Все эти три условия должны быть выполнены одновременно. При расчете указанных выше показателей они суммируются по всем организациям, которые планируется включить в КГН.

Кроме финансовых, установлены и иные условия для создания КГН, которые также перечислены в ст. 25.2. НК РФ. Так, для создания КГН необходимо, чтобы доля участия одной организации в уставном капитале другой была не менее 90% (п. 2 ст. 25.2 НК РФ).

Организация - сторона договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков должна соответствовать следующим условиям:

1) организация не находится в процессе реорганизации или ликвидации;

2) в отношении организации не возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве);

3) размер чистых активов организации, рассчитанный на основании бухгалтерской отчетности на последнюю отчетную дату, предшествующую дате представления в налоговый орган документов для регистрации договора о создании (изменении) консолидированной группы налогоплательщиков, превышает размер ее уставного (складочного) капитала [2].

КГН создается на основании договора, который заключают участники будущей КГН. Этот договор регистрируется налоговым органом, только при соблюдении всех условий, необходимых для создания КГН. Договор о создании КГН заключается исходя из положений Гражданского кодекса и положений Налогового кодекса Российской Федерации. Договором определяется ответственный участник КГН, который организует расчет налоговых обязательств и уплату налога на прибыль группой.

Консолидация отчетности включает в себя два этапа:

- первичная консолидация (при составлении консолидированной отчетности ранее независимых организаций);

- последующая консолидация (при составлении консолидированной отчетности группы, образованной ранее и уже осуществлявшей взаимные операции).

В международной практике выделяют несколько методов при первоначальном объединении юридических лиц в консолидированную группу.

Первый метод носит название метод покупки. Сущность данного метода заключается в том, что инвестор приобретает долю в капитале (или всех 100% акций), в результате чего он обретает возможность по осуществлению контроля над нетто-активами и результатами деятельности инвестируемой организации. Итогом проведения такого метода может явиться прекращение деятельности приобретенной компании как самостоятельного юридического лица.

При таком раскладе дел проводится только первичная консолидация в момент полного поглощения компанией-покупателем покупаемой компании. Компании становятся единым юридическим лицом, и отпадает необходимость в осуществлении вторичной консолидации. Изложенный выше метод подразумевает также сохранение юридического статуса приобретаемой организации и возникновение материнско-дочерних взаимоотношений между покупателем и приобретенной компанией. Поглощение может быть как полным, так и частичным. При полном поглощении приобретается 100% всего капитала приобретаемой компании, а при частичном приобретается менее 100%, но более 50%. В случае сохранения у приобретаемой компании юридического статуса проводится как первичная, так и вторичная консолидация.

После проведения первичной консолидации показателей бухгалтерской отчетности появляется необходимость консолидирования показателей в последующие периоды деятельности организаций, составляющих консолидированную группу. Естественно происходит усложнение процедуры консолидации, что вызвано элиминированием статей, содержащих взаимные

операции внутри группы. Перед составлением консолидированной отчетности необходимо провести сверку взаимных расчетов и остатков задолженностей. Порядок объединения долговых обязательств имеет особое значение при составлении консолидированного баланса. С точки зрения права группа юридических лиц не может иметь задолженности по отношению к самой себе. Взаимному исключению подвергаются такие статьи как:

- задолженности по взносам в уставный капитал предприятий внутри группы;
- взаимная дебиторская и кредиторская задолженность по внутренним операциям, включая задолженность по продажам, авансам, займам, облигациям;
- прибыли и убытки в балансовых остатках от внутригрупповых операций, включенные в стоимость имущества (при наличии операций продажи или обмена между компаниями группы основных средств, материалов, товаров, готовой продукции);
- задолженности по дивидендам внутри группы и др.

Процесс по составлению консолидированной отчетности в Российской Федерации регламентируется Гражданским Кодексом, иными нормативно-правовыми актами, содержащими ключевые понятия, касающиеся вопроса консолидации, а также приказом Министерства Финансов РФ "О методических рекомендациях по составлению и представлению консолидированной бухгалтерской отчетности", регламентирующими методику консолидации показателей организаций, составляющих группу.

Консолидация показателей осуществляется на основе следующих правил:

- показатели активов и пассивов бухгалтерских балансов участников групп построчно суммируются;
- в отчетности показывается инвестиционная деятельность консолидированного объединения в целом, поэтому инвестиции,

направленные участниками в компании группы, и доли в их уставных капиталах в отчетности не показываются;

- показатели баланса и отчета о прибылях и убытках, являющиеся итогом операций внутри группы, в отчетность не включаются;

- в развернутом виде показываются прибыли и убытки каждого участника группы;

- показатели подлежат отражению в отчетности с даты создания (регистрации) группы предприятий;

- при наличии в ФПГ кредитных организаций, страховых или инвестиционных институтов (за исключением центральной компании) их показатели приводятся в отдельной консолидированной отчетности по видам деятельности этих организаций.

На данном этапе развития методологические и методические критерии составления консолидированной отчетности находятся на этапе развития, и использование опыта международных стандартов поможет устранить некоторые пробелы, возникающие в вопросах теории и практики консолидации.

Консолидированные организации, в зависимости от специфики их деятельности, как показала практика, могут быть двух видов.

К первому типу относятся организации, объединенные по вертикали. Эта организация представляет собой объединение предприятий, занимающихся разными стадиями производства какого-либо товара. Все эти организации объединены единым контролем. То есть в своей совокупности данные предприятия представляют собой взаимосвязанную систему от добычи сырья и до выпуска и реализации готовой продукции. Объединяясь по вертикали под единым контролем, организации, преследуют своей целью повышение эффективности взаимосвязи на рынке.

Второй способ организации консолидированных предприятий называется горизонтальным. В отличие от организации по вертикали, где каждый участник КГН занимается конкретной стадией производства, при

горизонтальной организации предприятия, объединенные под единым контролем, занимаются полным производственным циклом по выпуску продукции, причем в нескольких отраслях. Данный момент можно объяснить, как стремление укрепить свои позиции на рынке в связи с ростом и развитием различных отраслей производства. Поэтому и происходит включение новых видов производства в уже сформировавшийся круг КГН.

Указанные выше виды организации консолидированных групп встречаются на практике. Но в экономической литературе можно встретить такое понятие как «конгломераты». Конгломератом называется такой вид организации, при котором объединяющиеся организации никак технологически между собой не связаны, осуществляют свою деятельность в различных отраслях и на разных стадиях. При данном виде объединения организации, входящие в КГН, преследуют своей целью развитие холдинга и повышение уровня прибыли путем перенесения всех затрат, понесенных при заключении контрактов, на одну из организаций, входящую в состав холдинга. По сути, конгломераты можно рассматривать и как разновидность организации предприятий по горизонтали, так и по вертикали.

1.3. Методы, принципы построения отчетности. Потребность в информационных потоках

Пользователи консолидированной отчетности имеют возможность принимать обоснованные решения в отношении КГН благодаря тому, что головная компания, контролирующая дочерние организации, может совершать такие сделки, которые способны исказить не только действительное финансовое положение группы, но и реальные результаты финансовой деятельности. Поскольку финансовая отчетность каждой компании, входящей в группу, в отдельности не позволяет выявить и, соответственно, оценить влияние операций, происходящих в группе, это дает возможность к манипуляции доходами и расходами отдельных компаний.

Время не стоит на месте, происходят постоянные реформы в различных отраслях. Не является исключением и система бухгалтерского учета. В настоящее время очень важно закрепить на законодательном уровне методику по подготовке консолидированной финансовой отчетности и соответственно придание этим мероприятиям официального статуса, так как использование международных стандартов финансовой отчетности пока никак законодательно не регулируется.

Основная задача в области консолидированной финансовой отчетности - обеспечение гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

После принятия закона организации, находящиеся на территории Российской Федерации будут вести бухгалтерский учет исходя из положений российского законодательства, поскольку только та отчетность будет признана официальной, которая будет составлена в соответствии с нормативно-правовыми актами, регулирующими бухгалтерский учет, Российской Федерации. Специфика консолидированной отчетности заключается в том, что она отражает финансовое положение на отчетную дату не только головной компании, но и всех контролируемых ею организаций, которые в совокупности рассматриваются как единое целое.

В системе международных стандартов финансовой отчетности имеются правила, посвященные методам составления консолидированной отчетности.

В настоящее время к международным стандартам финансовой отчетности, регулирующих порядок составления, формирования консолидированной отчетности:

- МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
- ПКИ12 «Консолидация компании специального назначения»;
- МСФО 27 «Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность»;

-МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Международный стандарт № 27 закрепляет в себе основные понятия, с помощью которых и раскрываются отношения внутри группы. К данным понятиям относятся: объединение компаний, покупка, объединение интересов, дата покупки, материнская компания, дочерние предприятие и т.д.

МСФО 28 устанавливает систему учета и фиксирования данных об ассоциированных компаниях.

Ассоциированная компания это компания, в которой инвестор обладает значительным влиянием. Влияние может быть признано влиятельным, если в собственности инвестора имеется не менее 20% акций компании, при условии, что акции имеют право голоса. Также влияние может быть признано при наличии совершения крупных операций между инвестором и компанией. Этот перечень не является исчерпывающим. Для признания влияния значительным достаточно одного из условий.

Международный стандарт за № 27 используется не только для составления консолидированной отчетности всей группы, но и для учета отдельных, дочерних, организаций, входящих в группу.

В российских условиях при формировании консолидированной отчетности возникает ряд проблем. Это связано с тем, что группу образуют компании с различной учетной политикой. У компаний совершенно разные способы ведения бухгалтерского учета на предприятии, и, соответственно разные способы отражения результатов их деятельности.

Учитывая вышесказанное, при формировании отчетности группы, возникают вопросы, связанные с данным процессом, которые условно можно разделить на три группы:

-первая группа касается вопросов по группировке, в соответствии с международным стандартом, данных отчетности головной и дочерних организаций;

-вторая группа вопросов связана с порядком расчета показателей консолидированной отчетности;

-третья группа вопросов посвящена методам по исключению оборотов по внутригрупповым операциям.

Как уже было сказано выше, консолидированная отчетность представляет собой обобщенность результатов финансовой деятельности предприятий, которые рассматриваются как единая единица.

Исходя из положений международных стандартов финансовой отчетности, в основе построения консолидированной отчетности лежит семь принципов:

1. Принцип полноты, который содержит требование о включении всех активов, обязательств, расходов и доходов будущих периодов. В балансе отдельной статьей показывается доля меньшинства.

2. Принцип справедливой и достоверной оценки. Данный принцип гласит, что консолидированная отчетность обязательно должна иметь удобную форму для понимания, и самое важное – отображать действительную картину финансового положения компаний (активов, пассивов, прибылей, убытков и т.д.).

3. Принцип собственного капитала. Под собственным капиталом в КГН понимается капитал, определяемый по балансовой стоимости акций и финансовых результатов деятельности предприятий, входящих в группу.

4. Принцип постоянства использования методов консолидации и оценки и принцип функционирующего предприятия. Это напрямую означает, что методика по составлению консолидированной отчетности обязательно должна применяться долгое время при условии, но только при условии функционирования предприятия. Исключения допустимы лишь в определенных случаях, которые должны иметь свое отражение в приложениях к отчетности с соответствующим обоснованием. Данный принцип распространяется и на методы, и на формы составления консолидированной отчетности.

5. Принцип существенности информации. Данный принцип содержит требование в соответствии с которым, консолидированный отчет должен

содержать только ту информацию, которая является существенной для пользователей. Например, в законодательстве Российской Федерации предусмотрены случаи, когда дочернее предприятие может быть не включено в группу. Такое предприятие должно отвечать ряду условий:

- уставный капитал предприятия не превышает 3% величины капитала всей группы;

- в сумме с капиталом других дочерних организаций, входящих в состав группы, не будет превышать 10 % капитала группы. Эти условия действуют только в своей совокупности.

6. Единые методы оценки. Данный принцип подразумевает под собой не только полноту учета всех активов, пассивов организаций, их будущих доходов и расходов, но также обязательен учет затрат всей группы. Важным моментом является принцип единства методики оценки, при консолидации, активов и пассивов головной компании и дочерних предприятий.

7. Единая дата составления. Отчетность составляется на дату головной компании, соответственно финансовые показатели дочерних предприятий также пересчитываются на дату консолидированной отчетности.

Все перечисленные выше принципы составления консолидированной отчетности должны применяться в совокупности, в противном случае, она не будет считаться таковой.

В обязательном порядке при формировании отчетности консолидированной группы учитывается доля участия головного предприятия в деятельности дочерних предприятий. От этого зависит, какие методы будут применяться при ее составлении. Зависимость методов составления консолидированной отчетности от доли участия головного предприятия в деятельности дочернего представлено в таблице 1.5.

В отличие от отчетности отдельных организаций, чья отчетность формируется на основании бухгалтерского учета, консолидированная отчетность формируется на основе данных отчетности организаций, входящих в состав группы, что является ее отличительной чертой.

Таблица 1.5 - Зависимость методов составления консолидированной отчетности от доли участия головного предприятия в деятельности дочернего

Доля участия	Предполагаемое влияние	Метод учета	Стандарт МСФО	Комментарий
1	2	3	4	5
100 %	Исключительный контроль	Метод полной интеграции счетов	МСФО 27 "Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании"	100% право собственности.
75 %	Полный контроль	Метод приобретения	МСФО 27 "Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании"	Обеспечивается изменение устава, реорганизация и ликвидация общества. Возникают определенные ограничения: при ликвидации дочернего предприятия Группа будет иметь право лишь на 75% стоимости чистых активов дочерней фирмы, то же самое касается доходов и дивидендов
51%	Гарантированный контроль	Метод приобретения	МСФО 27 "Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании"	Такой пакет достаточен для формирования органов управления дочернего общества и надежного контроля. Позволяет иметь решающий голос при персональных назначениях на ключевые должности компании
33%	Существенное влияние или ограниченный контроль	Метод долевого участия (метод учета по слиянию долей и метод учета по поглощению долей)		Возможно управление и влияние на финансово-хозяйственную политику зависимого общества через совместный контроль, осуществляемый ограниченным числом участников, но недопустимо принятие принципиально важных решений без единогласного решения

1	2	3	4	5
20%	Несущественное или совместное влияние	Метод учета пропорциональной консолидации (совместная деятельность)	МСФО 39 "Финансовые инструменты: признание и оценка"	Возможность участвовать в финансовой и операционной политике совместно с другими

Поэтому не требуется ведение бухгалтерского учета для группы. «Применение консолидированной отчетности в качестве источника информации о финансовом положении группы предприятий обусловливается концепцией единого экономического субъекта».

Для пользователей отчетности, как внутренних, так и внешних, существует ряд преимуществ в составлении консолидированной отчетности.

Первым преимуществом является форма представления этой отчетности. Форма ее представления весьма ясно отражает финансовую и хозяйственную деятельность компании.

Второй особенностью, при составлении отчетности по международным стандартам, является применение принципов, таких как: осмотрительность в отчетности, приоритет содержания над формой, признание доходов и расходов, составленной по МСФО. Соблюдение вышеуказанных принципов, при составлении отчетности по МСФО применимо в большей степени, чем в отчетности, составленной по российским стандартам.

2. Организация внутреннего аудита в строительной организации ООО «Строитель»

2.1. Экономическая сущность и классификация обязательств в соответствии с национальной и международной практикой учета

В процессе финансово-хозяйственной деятельности организация обязательно производит расчеты как внутренние, так и внешние, приводящие к признанию и погашению обязательств. Расчеты, производимые внутри организации, связаны с поставками продукции, выполнением работ, оказанием услуг, закупки сырья и материалов, уплатой налогов в бюджеты различных уровней, получением и возвратом заемных средств и др.

В своей работе М.В. Мельник подчеркивает, что обязательства подлежат признанию в балансе в том случае, когда весьма высока вероятность того, что потребуется отказ от потенциального дохода или будущих экономических выгод, при этом величину обязательства можно достоверно измерить [35].

В соответствии с параграфом 60 Концептуальных основ МСФО обязательства определяются как обязанность или ответственность действовать, или поступать определенным образом. В более широком понимании обязательства – это текущая задолженность предприятия, возникающая в результате предшествующих событий и погашение которой, как можно ожидать, приведет к уменьшению ресурсов предприятия, воплощающих экономическую выгоду.

Признание обязательств как объектов учета связано с применением в методологии учета метода начисления, что приводит к возникновению во времени разрыва между моментом признания обязательств и их погашением. Данное условие неизбежно приводит к признанию кредиторской задолженности, то есть обязательств.

Канадский институт присяжных бухгалтеров определяет обязательства как подлежащий уплате долг, а для целей учета как стоимостное выражение

подлежащих возмещению расходов по выполнению обязательств. В США обязательства определяются как возможный отказ от экономической выгоды в будущем, обусловленный ныне существующими обязательствами организации в связи с получением актива или потреблением услуг других хозяйствующих субъектов.

В системе МСФО особое внимание уделяется необходимости различать текущие и будущие обязательства. Решение руководства организации приобрести в будущем активы сами по себе не ведет к возникновению обязательств. Но возможно при заключении соглашений в будущем признание штрафных санкций, что неизбежно приведет к выбытию ресурсов в пользу контрагента.

Для целей бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности обязательства организации можно классифицировать по степени срочности погашения как долгосрочные и краткосрочные (текущие). При этом текущие обязательства, как правило, рассматриваются в национальной практике экономического анализа как источники формирования оборотных средств организации. Аналогичное деление применяют для обязательств и в зарубежной практике.

Признание в отчетности краткосрочной кредиторской задолженности (обязательств) производится по общеустановленным правилам. Порядок признания обязательств в российских учетных стандартах четко не регламентирован, определены лишь правила их оценки.

В Положении по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а именно в п. 32 установлено правило оценки статей бухгалтерской отчетности, в соответствии с которым данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествующий отчетному (с учетом произведенной реорганизации, а также изменений, связанных с применением Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации») [9].

Как было отмечено в первой главе в бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто - оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках [9].

Статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств. Положение по ведению бухгалтерского учета регламентирует, что расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными [9].

По полученным займам и кредитам задолженность показывается с учетом причитающихся на конец отчетного периода к уплате процентов. Кредиторская задолженность в иностранных валютах отражается в бухгалтерской отчетности в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Банка России, действующему на отчетную дату. Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда об их взыскании, относятся на финансовые результаты и до их получения или уплаты отражаются в бухгалтерском балансе получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации и относятся соответственно на финансовые результаты.

При составлении бухгалтерской отчетности необходимо соблюдать такую качественную характеристику как осмотрительность, в соответствии с

которой при формировании показателей отчетности не следует завышать активы и доходы и занижать обязательства и расходы.

При признании и оценке в отчетности текущей торговой задолженности следует учитывать предоставление поставщиками скидок.

Скидки, предоставляемые поставщиками, могут быть двух видов:

- торговые - это процентные скидки от базовой цены товара, они предоставляются постоянным покупателям или при распродажах;

- скидки за продажу в срок – это процентные скидки, предоставляемые в зависимости от срока оплаты.

Торговые скидки отражаются путем снижения цены приобретаемого товара при его получении и учитываются в момент возникновения обязательств. Скидки за оплату в срок могут отражаться валовым или чистым методами. Согласно валовому методу изначально формируется задолженность (обязательство) без учета скидки, а затем производится корректировка после того, как, выполнив условия договора, получено право на скидку.

Согласно чистому методу скидка закладывается сразу, при отражении в учете обязательства, в последствие, если не выполнено условие оплаты, по которому оговорена скидка – надбавка отражается как штраф, налагаемый на организацию за неисполнение условий договора. Правильная оценка и отражение в бухгалтерском балансе обязательств принципиально важны, поскольку собственный капитал предприятия определяется как разница между активами и обязательствами. Согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

В целом можно отметить, что российские правила формирования показателей бухгалтерской отчетности и МСФО предъявляют аналогичные требования к признанию и оценке при отражении в отчетности дебиторской задолженности и обязательств предприятия.

2.2. Технико-экономическая характеристика ООО «Строитель»

Общество с ограниченной ответственностью «Строитель» (сокращенное наименование ООО «Строитель») создано в строгом соответствии с действующим законодательством, а именно: Гражданским кодексом РФ, ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей», ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и другими нормативно-правовыми актами. Зарегистрировано ООО «Строитель» межрайонной инспекцией федеральной налоговой службы № 19 по Самарской области 12 сентября 2013 года, о чем сделана запись за государственным регистрационным номером 1136320017921. ООО «Строитель» - коммерческая организация и действует в целях извлечения прибыли. Основным видом деятельности вышеуказанной организации является выполнение работ по строительству жилых и нежилых зданий.

Юридический адрес организации ООО «Строитель»: 445009, Самарская область, г. Тольятти, ул. Комсомольская, д. 84А, оф. 305.

В соответствии с п. 2, 4, 5 ст. 2 ФЗ № 14-ФЗ от 08.02.1998 (в ред. от 03.07.2016) ООО «Строитель» имеет в собственности обособленное имущество, круглую печать, расчетный счет, открытый в соответствии с инструкцией Банка России от 30.05.2014 № 153-И «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам), депозитных счетов», также может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде [7].

При реализации своей коммерческой деятельности организация может от своего имени и в своих интересах приобретать имущественные и неимущественные права, заключать гражданско-правовые договора, быть истцом и ответчиком в судах общей юрисдикции, в том числе и в арбитраже, совершать сделки, руководствуясь при этом нормативно-правовыми актами,

осуществлять иную не запрещенную деятельность в соответствии с действующим законодательством.

Поскольку Общество с ограниченной ответственностью «Строитель» является коммерческой организацией, то при осуществлении своей деятельности основной целью организации является извлечение прибыли.

Организационная структура ООО «Строитель» включает в себя три штатные единицы:

- Директор;
- Главный бухгалтер;
- Бухгалтер.

Ведение бухгалтерского учета в ООО «Строитель» осуществляется бухгалтерской службой, которая является его структурным подразделением. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером, в обязанность которого входит:

- построение системы бухгалтерского, управленческого, и налогового учета;
- руководство бухгалтерией;
- работа с банками, налоговыми органами;
- оптимизация налогообложения в рамках законодательства;
- осуществление валютные операции (паспорта сделок, справки о валютных операциях, справки о подтверждающих документах, курсовые разницы в бух.и налоговом учетах);
- возврат НДС (строительство, производство, приобретение ОС)
- начисление налогов и сдача отчетности по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество, транспортному налогу, земельному налогу, справки о средней списочной численности;
- работа с органами статистики (отчеты, справки);
- работа с контрагентами (своевременность оплаты задолженности, поступления товаров, материалов);
- участие в переговорах;

-руководство сотрудниками офиса: водители, курьеры, снабженцы и т.д.

Главным бухгалтером разрабатывается учетная политика организации на основании ФЗ №402–ФЗ «О бухгалтерском учете» и другими нормативно-правовыми актами, оформляется «Приказом об учетной политике» на отчетный год и утверждается директором организации. Выполнение учетной политики обязательно для сотрудников бухгалтерии, материально – ответственных лиц, специалистов подразделений, для лиц, заполняющих и подписывающих бухгалтерские документы.

План счетов и инструкция по его применению, как часть учетной политики организации, являются документами, носящими рекомендательный характер. Вышеуказанный план предприятие разрабатывает самостоятельно, руководствуясь особенностями своей деятельности и руководствуясь указанными выше нормативными актами. План включает в себя весь перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета), необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Все применяемые синтетические счета, субсчета и аналитические счета в ООО «Строитель» служат инструментом для адекватного отражения любой хозяйственной операции, которая имела место на момент окончания предыдущего отчетного периода или с большой вероятностью появится в следующем отчетном периоде.

Список первичных учетных документов, сроки их составления, представления, обработки, хранения, порядок движения регламентируются графиком документооборота, разработанный главным бухгалтером и утвержденный директором предприятия.

Организация документооборота является хорошим инструментом по увеличению эффективности учетной работы, определению обязанностей каждого работника, имеющего отношение к составлению, получению, движению и исполнению первичных документов.

Схема бухгалтерской службы ООО «Строитель» представлена на

рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 -Схема бухгалтерской службы ООО «Строитель».

Основные технико–экономические показатели предприятия на основе приложений 1 представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Анализ основных технико–экономических показателей ООО «Строитель»

Наименование показателя	2013г.	2014г.	2015г.	Абсолютное отклонение		Темп роста (снижения), %	
				2014г. к 2013г.	2015г. к 2014г.	2014г. к 2013г.	2015г. к 2014г.
Выручка	16632	46158	28026	29526	- 18132	277,53	60,72
Себестоимость продаж	16569	46141	16427	29572	- 29714	278,48	35,60
Доля себестоимости продаж к выручке, %	99,62	99,96	58,61	0,34	- 41,35	100,34	58,63

Окончание таблицы 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Прибыль (убыток) от продаж	63	- 121	72	- 184	193	- 192,06	- 59,50
Чистая прибыль (убыток)	14	183	62	169	- 121	1307,14	33,88
Рентабельность продаж, %	0,38	- 0,26	0,26	0,13	-0,52	-69,2	-97,99
Среднесписочная численность чел.	11	25	18	14	- 7	227,27	72
Среднемесячная зарботная плата, руб.	21617	23560	25734	1943	2174	108,99	109,23
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	2853,4	7068,0	5558,5	4215	- 1509,5	247,74	78,64

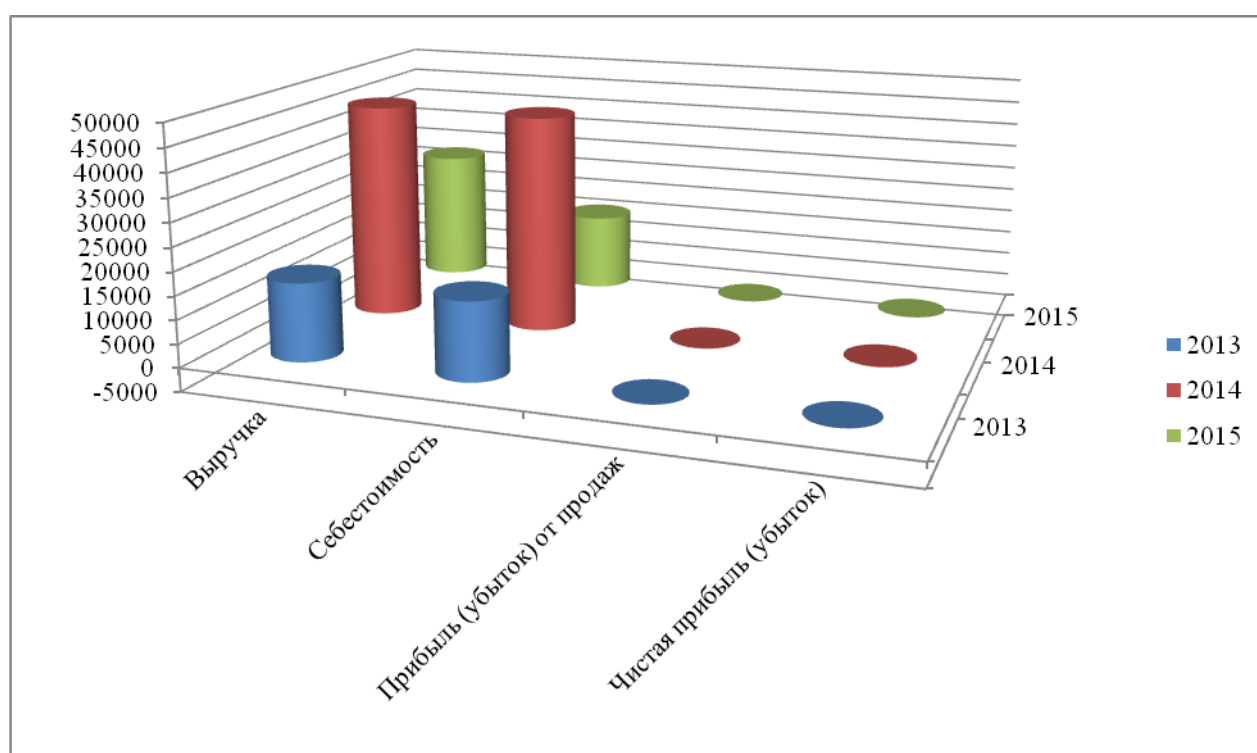


Рисунок 2.2 – Динамика основных показателей деятельности ООО
«Строитель»

Как видно из таблицы 2.1 и рисунка 2.2 выручка на конец 2014г. увеличивается на 29526 тыс. руб. или на 177,53%, однако на конец 2015г. уменьшилась на 18132 тыс. руб. или на 39,28%, что является отрицательной тенденцией и свидетельствует о снижении объема производства работ, что связано с уменьшением финансирования капитального строительства, капитального ремонта.

Себестоимость продаж в 2014 году по сравнению с 2013 годом в абсолютном выражении увеличивается на 29572 тыс. руб. Рост себестоимости продаж обусловлен увеличением уровня накладных расходов, ростом тарифов на энергоресурсы, ростом цен на материалы. В 2015 г. По сравнению с 2014 г. Себестоимость продаж в абсолютном выражении уменьшилась на 29714 тыс.руб. или на 64,4%. Следует отметить положительную тенденцию сокращения в течении рассматриваемого периода доли себестоимости продаж в общем составе выручки с 99,62% до 58,61%.

Негативной тенденцией в течении анализируемого периода выступает рост управленческих расходов с 138000 тыс. руб. в 2014 году до 11527000 тыс. руб. в 2015 году. В 2014 г. наблюдается убыток от продаж равный 121000 тыс. руб. или 92,08%, в результате чего рентабельность имеет отрицательное значение. Однако в 2015 году наблюдается увеличение прибыли от продаж, и рентабельность увеличивается на 0,26 пункта и имеет положительный результат.

По итогам работы чистая прибыль (конечный финансовый результат) на конец 2014 г. Увеличен на 169000 тыс. руб., ее темп роста составил 1307,14%, однако на конец 2015 года данный показатель сократился на 121000 руб. или на 66,12 %, что является отрицательной тенденцией.

Динамика рентабельности продаж предприятия представлена на рисунке 2.

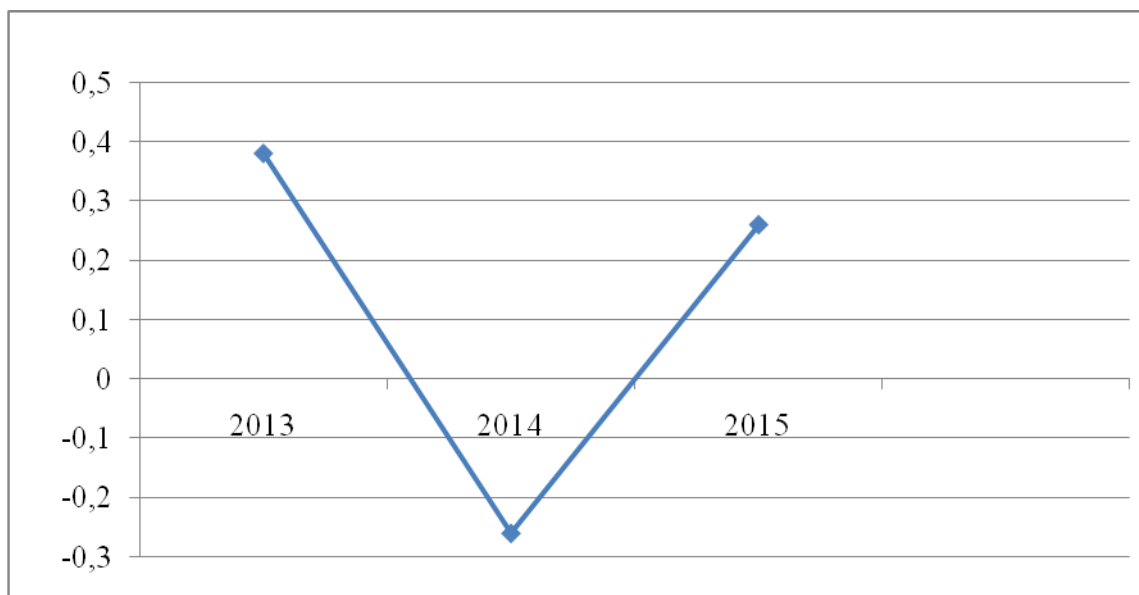


Рисунок 2.3 - Динамика рентабельности продаж ООО «Строитель» за 2013–2015гг

Средняя численность персонала в 2013 г. составляет 11 человек, в 2014г. – 25 человек, в 2015г. – 18 чел. Среднемесячная заработная плата увеличивается с 21617 рублей до 25734 рублей за счет индексации.

Таким образом, анализ основных технико-экономических показателей предприятия свидетельствует о том, что деятельность ООО «Строитель» на конец 2015 года неэффективна, так как наблюдается отрицательная тенденция основных показателей: выручки, чистой прибыли и рентабельности продаж.

2.3. Учет расчетов по товарным обязательствам в денежной форме на примере ООО «Строитель»

Как было отмечено ранее, в процессе своей деятельности любое предприятие неизбежно вступает в хозяйственные взаимоотношения с другими юридическими и физическими лицами, которые для него являются поставщиками или заказчиками, отношения с которыми в соответствии с требованиями ГК РФ должны оформляться гражданско-правовыми

договорами: возмездного оказания услуг, поставки, подряда и т.д. Например, по договору поставки покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки. Если соглашением сторон порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями.

При выполнении строительных работ между сторонами заключается договор подряда в соответствии с требованиями главы 37 ГК РФ. Договор подряда заключается на выполнение строительно-монтажных работ по заданию заказчика. По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика определенный объект либо выполнить иные строительные работы, а заказчик обязуется создать подрядчику необходимые условия для выполнения работ, принять их результат и уплатить обусловленную цену [1]. Если договором подряда не предусмотрена предварительная оплата выполненной работы или отдельных ее этапов, заказчик обязан уплатить подрядчику обусловленную цену после окончательной сдачи результатов работы при условии, что работа выполнена надлежащим образом и в согласованный срок, либо с согласия заказчика досрочно. Подрядчик вправе требовать выплаты ему аванса либо задатка только в случаях и в размере, указанных в законе или договоре подряда.

Если результаты выполненных исполнителем действий не имеют материально-вещественного выражения, то речь идет об оказании услуг.

Порядок взаимоотношения сторон в рамках договора возмездного оказания услуг регулируются главой 39 Гражданского кодекса Российской Федерации. По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Заказчик должен произвести оплату за оказанные ему услуги в сроки и в порядке, которые указаны в договоре возмездного оказания услуг [1].

Договоры поставки, подряда, возмездного оказания услуг порождают различного рода расчеты и признание изначально обязательств. При продаже ценностей (основных средств, материально-производственных запасов (МПЗ)) поставщик выписывает покупателю накладную унифицированной формы и выставляет счет-фактуру в соответствии с требованиями статей 168 и 169 главы 21 НК РФ [3]. При выполнении поставщиком работ или оказании услуг сторонами договора подписывается акт выполненных работ (оказанных услуг) и также поставщиком выписывается счет-фактура, который необходим для отражения в бухгалтерском учете сторон суммы НДС, предъявляемой поставщиком покупателю, и служит для последнего основанием принятия оплаченного поставщику НДС к вычету при расчетах с бюджетом.

Как было сказано выше, одним из основных видов расчетов с поставщиками и покупателями являются расчеты денежными средствами. Для расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги ООО «Строитель» использует счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». К данному счету предприятием открыты следующие субсчета:

- 1) 60 субсчет 1 – расчеты с поставщиками по текущим платежам;
- 2) 60 субсчет 2 – авансы, выданные поставщикам;

Аналитический учет расчетов с поставщиками ведется в разрезе видов поставок: основные средства, материально-производственные запасы, работы и услуги. Синтетический учет расчетов в денежной форме представлен на примере расчетов с ООО «КРЕАТИВ» в соответствии с приложениями 2, 3, 4, 5 (таблица 2.2).

Так, в июне 2015 года ООО «Строитель» были получены от поставщика ООО «КРЕАТИВ» кровельные материалы – изопласт, стоимостью 536 000 руб., в т.ч. НДС 18%– 150 406,79 руб., а также услуги по ремонту кровли 450 000 руб., в т.ч. НДС 18% – 150 406,79 руб. За данный период поставщику перечислено с расчетного счета 986 000 руб.

Таблица 2.2 - Синтетический учет расчетов в денежной форме
представлен на примере расчетов с ООО «КРЕАТИВ»

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный бухгалтерский или иной документ
	Дт	Кт		
Отражено поступление материалов	10	60/1	454 237,28	Накладная на поставку материальных ценностей
Выделен НДС	19	60/1	81 762,72	Счет-фактура поставщика
Отражены полученные услуги	20	60/1	381 355,93	Акт выполненных работ
Выделен НДС	19	60/1	68 644,07	Счет-фактура поставщика
Принят к вычету из бюджета НДС	68	19	150 406,79	Счет-фактура, запись в книге покупок
Произведена оплата поставщику	60/1	51	986 000,00	Выписка банка по расчетному счету
Отражено поступление материалов	10	60/1	454 237,28	Накладная на поставку материальных ценностей
Выделен НДС	19	60/1	81 762,72	Счет-фактура поставщика

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы поставщиков, по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражается стоимость ценностей, исходя из цены и условий, предусмотренных в договоре. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет цену в отношении аналогичных ценностей. Расчеты с поставщиками возможны не только в твердых рублевых ценах, но и в условных единицах.

В последнее время курс рубля по отношению к свободно конвертируемым валютам относительно стабилен. Тем не менее, многие предприятия стремятся застраховать себя от потерь из-за возможных скачков этого курса. Для этого они устанавливают цены на свою продукцию в условных денежных единицах. А поскольку рассчитываться в России можно только в рублях, и у продавца, и у покупателя в учете образуются так называемые суммовые разницы (в налоговом учете) или курсовые разницы (в бухгалтерском учете), которые влияют на расчеты с поставщиками и стоимость приобретаемых ресурсов.

В п. 11.1. ст. 250 Налогового кодекса РФ указано, что для целей налогообложения прибыли в соответствии с п.11.1 ст.250 НК РФ доходы в виде суммовой разницы, возникающей у покупателя, если сумма возникших обязательств, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату оприходования товаров, не соответствует фактически уплаченной сумме в рублях, признаются внереализационными доходами.

Статья 271 НК РФ, а именно пп. 2 п. 7 ст. 271 указывает на то, что суммовая разница признается доходом у организации- покупателя на дату погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары [3].

Кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, сформированная на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» может отражаться в бухгалтерской отчетности не более срока исковой давности, который установлен ст. 196 ГК РФ и составляет три года.

Исчисление срока исковой давности осуществляется в соответствии с требованиями глав 11 и 12 ГК РФ. По истечении трех лет с даты наступления срока платежа по обязательству кредиторская задолженность должна быть списана с бухгалтерского баланса в состав прочих доходов организации и учтена как при составлении бухгалтерской отчетности, так и при формировании доходов в целях налогообложения прибыли предприятия [1].

В составе обязательств могут быть отражены обязательства по полученным авансам от покупателей. Бухгалтерский учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется ООО «Строитель» с применением счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», на котором авансы выделены на отдельный субсчет.

Расчеты авансовыми платежами имеют свои особенности. Получение аванса от покупателя не признается организацией доходом (п.3 ПБУ 9/99) и отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет, «Расчеты с покупателями и заказчиками» по авансам и предоплатам. ООО «Строитель» в мае 2015 года заключило договор с ТСЖ «ПЛАНЕТА» на капитальный ремонт кровли на условиях 50-процентной предоплаты на приобретение материалов. В июне 2015 г. предприятием получен от покупателя аванс в сумме 750 000 руб., согласно договора строительного подряда, в соответствии с которым стоимость услуг составляет 1 500 000 руб., в том числе НДС 18%- 228 813, 56 руб., (таблица 2.3).

Таблица 2.3 -Отражение в бухгалтерском учете расчетов с покупателями при применении авансовых платежей

Содержание операций	Дебет	Кредит	Сумма,руб.	Первичный документ
Отражено поступление аванса от покупателя	51	62/2	750 000,00	Выписка банка порасчетному счету
Начислен НДС с суммы полученного аванса (750 000 x 18 / 118)	62/2	68	114 406,78	Счет-фактура
Признана выручка от реализации выполненных работ (услуг) (1 500 000 / 118 x 100)	62/1	90/1	1 271 186,44	Акт выполненных работ (услуг)
Отражен НДС, предъявленный покупателю (1 500 000 x 18%)	90/3	68	228 813,56	Счет-фактура
Принят к вычету НДС, начисленный с аванса	68	62/2	114 406,78	Счет-фактура
Зачтена в оплату выполненных работ сумма полученного аванса	62/2	62/1	750 000	Книга покупок
Отражено получение денежных средств от покупателя	51	62/1	750 000	Выписка банка порасчетному счету

В рассматриваемой ситуации, получив аванс в сумме 750 000 руб., организация должна исчислить и отразить в бухгалтерском учете НДС в сумме 114 406,78 руб. ($750\,000 \text{ руб.} \times 18 / 118$), выписав при этом счет-фактуру в одном экземпляре и зарегистрировав ее в книге продаж.

После отгрузки товаров сумма налога, исчисленная и уплаченная налогоплательщиком с суммы авансового платежа, полученного в счет предстоящей поставки товара, подлежит вычету в соответствии с п.8 ст.171, п.6 ст.172 НК РФ с оформлением сторнировочной записи в системе бухгалтерского учета (таблица 2.4).

В этом случае организация вправе принять к вычету сумму НДС с аванса. Основным документом по расчетным взаимоотношениям с поставщиками и покупателями является счет-фактура, выписываемая в пятидневный срок, которая служит основанием для оформления соответствующих банковских платежных документов.

Таким образом, денежные расчеты с поставщиками и покупателями являются основной формой кредиторской задолженности ООО «Строитель».

2.4. Учет прочих обязательств в соответствии с РСБУ и МСФО

Учет расчетов и обязательств по привлечению и обслуживанию заемных средств в бухгалтерском учете осуществляют в соответствии с требованиями и допущениями ПБУ 15/2008 [9]. Действующим планом счетов для этих целей определен счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», к которым рекомендуется открыть четыре субсчета:

- "Расчеты по срочным кредитам и займам";
- "Расчеты по просроченным кредитам и займам";
- "Расчеты по процентам";
- "Расчеты по штрафным санкциям".

При отражении операций по долговым заемным средствам следует учитывать различия между кредитом и займом по действующему законодательству (таблица 2.5).

Таблица 2.5. - Основные различия между денежным займом и кредитом

База сравнения	Тип сделки	
	Договор денежного займа	Кредитный договор
Статус кредитора	Любое юридическое или физическое лицо	Банк или иная кредитная организация, имеющая лицензию ЦБ РФ
Форма договора	Письменная форма при условии, если заимодавцем является юридическое лицо	Обязательная письменная форма
Характер договора	Реальный договор (вступает в силу с момента передачи денег)	Консенсуальный договор (вступает в силу с момента достижения сторонами соглашения о передаче денег)

По договору займа возможно определение его и в неденежной форме. По договору вещного займа заемщик получает в собственность от заимодавца вещи, определенные родовыми признаками, и обязуется возвратить равное количество других полученных им вещей того же рода и качества (п. 1 ст. 807 ГК РФ).

В свою очередь договор товарного кредита предусматривает обязанность одной стороны предоставить другой стороне вещи, определенные родовыми признаками, по правилам банковского кредитования (ст. 822 ГК РФ).

Таким образом, в обоих случаях должник получает от кредитора вещи, определенные родовыми признаками: сырье, материалы, полуфабрикаты, товары, тару и т.п. Эти активы переходят в собственность должника, что дает ему возможность использовать их по собственному усмотрению: употреблять в производстве, продавать другим лицам, а также совершать иные действия, не запрещенные законом и не ограниченные договором.

Рассматриваемая особенность полностью исключает возможность использования в качестве предмета вещного займа и товарного кредита индивидуально-определенных вещей (зданий, помещений, оборудования, транспортных средств, вычислительной техники и т.п.) и имущественных прав (исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, прав на НИОКР и т.п.). Вовлечение их в деловой оборот на определенный срок может осуществляться только путем заключения специальных договоров - аренды, безвозмездного пользования (ссуды), лицензирования и др.

Несмотря на внешние сходства вещных займов с товарными кредитами, между этими видами сделок существуют и принципиальные различия (таблица 2.6).

Таблица 2.6 - Основные различия между вещным займом и товарным кредитом

База сравнения	Тип сделки	
	Вещный заем	Товарный кредит
Форма договора	Письменная форма при условии, если заимодавцем является юридическое лицо	Обязательная письменная форма
Характер договора	Реальный договор (вступает в силу с момента передачи вещей)	Консенсуальный договор (вступает в силу с момента достижения сторонами соглашения о передаче вещей)
Возмездность договора	Возмездный договор, если иное не предусмотрено законом или договором	Возмездный договор
Условия о количестве, качестве, ассортименте и других параметрах вещей	Определяются договором вещного займа	Определяются правилами о договоре купли-продажи товаров, если иное не предусмотрено договором товарного кредита

Для формирования в бухгалтерском учете синтетической и аналитической информации о долговых обязательствах по вещным займам и

товарным кредитам должнику надлежит использовать те же счета, что и при учете финансовых долговых обязательств.

Долговые обязательства по вещным займам и товарным кредитам принимаются к бухгалтерскому учету в стоимостной оценке полученных вещей, предусмотренной договором.

Поскольку передача вещей должнику на условиях вещного займа или товарного кредита сопряжена с переходом права собственности, в соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ указанные операции обуславливают появление оборота от реализации, а, следовательно, подлежат обложению НДС. Налоговая база определяется как договорная стоимость передаваемых вещей при условии, если цена на них не отличается от рыночной цены более чем на 20% [2].

Таким образом, должник на дату получения вещей от кредитора сделает записи:

Дебет счетов 10 "Материалы", 41 "Товары" и др.

Кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", субсчет "Расчеты по срочным кредитам и займам" получен вещный заем (товарный кредит) (на договорную стоимость вещей без НДС);

Дебет счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет 3 " НДС по материально-производственным запасам";

Кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", субсчет "Расчеты по срочным кредитам и займам" - отражен НДС, приходящийся на полученные ценности.

С 1 января 2006 г. для зачета (налогового вычета) суммы "входного" НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) исключена необходимость их оплаты. Поэтому необходимо выполнить только три условия (ст. ст. 171 и 172 НК РФ) [3]:

-товары (работы, услуги) поступили (приняты к учету);

-товары (работы, услуги) приобретены для производства (продажи) товаров, облагаемых НДС;

-сумма НДС указана в счете-фактуре.

Заимствование вещей нередко носит целевой характер. В связи с этим должник обязан обеспечить возможность осуществления кредитором контроля целевого использования вещного займа и товарного кредита (п. 1 ст. 814 ГК РФ).

Невыполнение этого условия дает право кредитору потребовать досрочного возврата суммы займа и уплаты причитающихся процентов, если договор не предусматривает иное.

Когда привлечение вещного займа и товарного кредита сопровождается предоставлением должником либо третьим лицом каких-либо гарантий, для обобщения информации о наличии и движении выданных обеспечений необходимо открыть забалансовый счет 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные". Их оценка производится в таком же порядке, как и при привлечении денежного займа и кредита.

В связи с тем, что к договору товарного кредита применяются правила о банковском кредите, заемщик должен уплатить своему кредитору проценты. При вещном займе это обязательство сохраняется, если заем не будет признан беспроцентным.

Вовлекая в оборот имущество на условиях возмездности, начисление и уплата заемщиком процентов за пользование заемными вещами должны производиться в соответствии с порядком, установленным в договоре. При отсутствии специальных указаний проценты рассчитываются ежемесячно исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Во всех случаях сумму рассчитанных процентов следует признавать в бухгалтерском учете как операционный расход, отражая записью:

Дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы", субсчет "Прочие расходы",

Кредит счета 66 "Расчеты по краткосрочным кредитам и займам", субсчет "Расчеты по процентам" - начислена задолженность кредитору по процентам за пользование заемными вещами.

Проценты по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБ РФ, действовавшими в периоды, за которые производится расчет процента, подлежат отнесению кредитором на увеличение своей налоговой базы по НДС (пп. 3 п. 1 ст. 162 НК РФ). Несмотря на это, должник не вправе выделять данный налог из суммы долговых обязательств по начисленным процентам и использовать его в качестве налогового вычета.

По согласованию сторон уплата процентов может производиться в денежной либо натуральной форме. Во втором случае порядок учета отчуждения передаваемого кредитору имущества будет таким же, как и при отражении операций по возврату вещных займов и товарных кредитов.

В МСФО 23 «Затраты по займам» также особое внимание уделено отражению обязательств по признаваемым процентам. МСФО 23 определяет два варианта учета затрат по займам:

- основной – затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены, и уменьшают финансовый результат;
- альтернативный – затраты по займам признаются в качестве расходов того периода, в котором они произведены, за исключением затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению строительству или производству квалифицируемого актива. Данные затраты капитализируются путем включения в стоимость приобретаемого актива, по которому предполагается значительное время по подготовке к использованию или для продажи.

Капитализация прекращается с момента готовности актива для использования по назначению. Следует отметить, что данный вариант соответствует национальной системе учета и отчетности. К внутренним расчетам и обязательствам организации относятся также расчеты с персоналом, учитываемые в соответствии с действующим Планом счетов на счетах: 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - отражается информация о расчетах с работниками по всем видам оплаты труда, а также по выплате

доходов по акциям и другим ценным бумагам организации, 71 "Расчеты с подотчетными лицами" - используется для отражения информации по всем суммам, выданным под отчет работникам организации на хозяйственные нужды и командировочные расходы, 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" - проводятся все расчеты с работниками организации, кроме тех, которые отражаются на предыдущих счетах.

Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

Суммы, выплачиваемые работникам, могут делиться на две части:

-выплаты, учитываемые при расчете налога на прибыль;

-выплаты, не учитываемые при расчете налога на прибыль.

Перечень расходов на оплату труда приведен в ст. 255 НК РФ, этот перечень является открытым [3].

Работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, в том числе выплату квартальных премий, вознаграждений по итогам работы за год и т.п. Как указал Минфин России в Письме от 23 ноября 2004 г. N 03-03-01-04/1-140, в том случае, если выплачиваемые обществом в пользу своих работников единовременные премиальные выплаты за выполнение отдельных особо важных заданий связаны с достижением производственных результатов и удовлетворяют критериям, предусмотренным ст. 255 данного Кодекса, такие расходы могут учитываться в целях налогообложения.

Кроме оплаты труда, организация может также выплачивать работнику различные гарантии и компенсации, связанные с выполнением его обязанностей или предусмотренные Трудовым кодексом РФ. Эти суммы будут учитывать при расчете налога на прибыль только в том случае если они предусмотрены соответствующим законодательным или локальным

актом работодателя. Между суммами, учитываемыми и не учитываемыми, временные разницы будут возникать только между суммами, которые признаются в целях бухгалтерского и налогового учета в разное время. Такими суммами, как правило, являются начисленные отпускные, которые в бухгалтерском учете учитываются единовременно по дате начисления, и выплаты, а в налоговом должны учитывать только в том месяце, к которому они относятся.

По кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, - в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, - в корреспонденции со счетом 96 "Резервы предстоящих расходов";

- начисленные выплаты, не связанные с выполнением трудовых обязанностей, а также выплаты социального характера со счетом 91-2 "Прочие доходы и расходы";

- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. - в корреспонденции со счетом 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

По дебету счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п., доходов от участия в капитале организации, а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Все работодатели выступают в качестве налоговых агентов по расчету и уплате в бюджет НДФЛ с доходов выплачиваемых ими работников. Расчет удержанных сумм налога производится в налоговых карточках по дате начисления заработной платы или иного дохода.

Организация может выбрать один из двух способов выплаты заработной платы:

- авансовый;
- безавансовый.

В первом случае устанавливается срок выплаты аванса за первую половину месяца и окончательный расчет за месяц (с учетом выплаченного аванса). В этом случае за первую половину выплачивается аванс в установленном размере (по согласованию с работником, в соответствии с трудовым контрактом, коллективным договором и т.п.). Исторически сложилось, что аванс составляет не более 50% от должностного оклада или тарифной ставки. С суммы выплаченного аванса не производится расчет НДФЛ и прочих удержаний.

При окончательном расчете за месяц производится расчет доплат и удержаний, а сумма, подлежащая выплате работнику, определяется с учетом ранее выплаченного аванса.

При безавансовом способе расчета каждый раз выплачивается фактическая заработная плата за отработанный период. В этом случае учитываются все доплаты и удержания. Такой способ представляется не очень удобным, так как соответствующее налоговое законодательство предусматривает расчет налогов ежемесячно. Поэтому можно сказать, что он мало применим в практической деятельности.

В случае выплаты аванса работник может отказаться от его получения, написав соответствующее заявление. Организация, тем не менее, обязана по первому требованию работника выплатить ему аванс, несмотря на наличие ранее написанного заявления.

Из суммы, причитающейся работнику в качестве заработной платы, работодатель вправе вычесть определенные денежные суммы, то есть произвести так называемое удержание, которое может производиться как в пользу работодателя, так и в пользу третьих лиц, но в любом случае

возможность такого удержания должна быть прямо предусмотрена федеральным законом.

Трудовой кодекс РФ предоставляет работодателю право на удержание из заработной платы в следующих случаях (ст. 137):

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;

- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;

- для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику, в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда (ч. 3 ст. 155 ТК РФ) или простое (ч. 3 ст. 157 ТК РФ);

- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска. Удержания за эти дни не производятся, если работник увольняется по основаниям, указанным в п. п. 1, 2, пп. "а" п. 3 и п. 4 ст. 81, п. п. 1, 2, 5, 6 и 7 ст. 83 ТК РФ.

Кроме того, из заработной платы работника может быть произведено удержание сумм и по другим основаниям, например при взыскании алиментов, возмещении вреда, возмещении за ущерб, а также в других случаях в порядке, установленном Гражданско-процессуальным кодексом РФ.

- при увольнении работника нельзя взыскать суммы излишне выплаченной ему заработной платы, за исключением случаев, установленных законодательством.

Удержание (взыскание) излишне выплаченной заработной платы возможно только в случаях:

- счетной ошибки;

- если органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров признана вина работника в невыполнении норм труда (ч. 3 ст. 155 ТК РФ) или простое (ч. 3 ст. 157 ТК РФ);

-если заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями, установленными судом.

Согласно ст. 138 ТК РФ общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50% заработной платы, причитающейся работнику.

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником, во всяком случае, должно быть сохранено 50% заработной платы.

В системе МСФО учет расчетов с персоналом регулируется МСФО 19 «Вознаграждения работникам». В соответствии с МСФО 19 вознаграждение работникам определяется как совокупность всех выплат работникам за выполненную работу, которые делятся на пять категорий:

1. краткосрочные (текущие) вознаграждения, которые должны быть выплачены в течение 12 месяцев, как за выполненную работу, так и за неотработанное время. Они отражаются в отчетности как обязательства компании и включаются в расходы периода или стоимость актива;

2. вознаграждения по окончании трудовой деятельности, выплачиваемые в соответствии с пенсионными планами, которые разделяются на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Пенсионные планы с установленными взносами предполагают, что компания осуществляет фиксированные взносы в специализированный фонд и не несет обязательств по дополнительным взносам в фонд в случае его убыточности.

3. Прочие долгосрочные вознаграждения (за выслугу лет, творческий отпуск и т.п.), выплачиваемые более чем через 12 месяцев;

4. Выходные пособия выплачиваются работникам при прекращении трудовой деятельности (достижении пенсионного возраста). Они признаются в качестве расходов отчетного периода;

5. Компенсационные выплаты долевыми инструментами (акциями и опционами на покупку акций).

3. Методические основы совершенствования внутреннего аудита в строительной организации

3.1. Аудит расчетов по кредитам и займам ООО «Строитель»

К основным задачам аудита расчетов по кредитам и займам в ООО «Строитель» относятся:

- изучение кредитных договоров, договоров залога, договоров займа;
- изучение правомерного расходования средств кредитов и займов;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета кредитов и займов;
- установление правомерности отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности кредитов и займов;
- проверка своевременного и полного погашения кредитов и займов;
- анализ начисления процентов за пользование и их списание.

Планирование аудита – один из важнейших процессов в осуществлении аудиторской проверки в ООО «Строитель».

Для того чтобы включить в общий план аудита тот или иной раздел, аудитор ООО «Строитель» должен получить для этого определенную информацию. Источниками получения такой информации являются:

- 1) устав ООО «Строитель»;
- 2) документы о регистрации ООО «Строитель»;
- 3) документы, регламентирующие учетную политику ООО «Строитель» и внесение изменений в нее;
- 4) бухгалтерская и статистическая отчетность;
- 5) документы планирования деятельности ООО «Строитель»;
- 6) контракты, договоры, соглашения ООО «Строитель»;
- 7) внутренние отчеты аудиторов, консультантов;
- 8) внутрифирменные инструкции;
- 9) материалы судебных и арбитражных исков;

10) документы, регламентирующие производственную и организаторскую структуру ООО «Строитель»;

11) сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом ООО «Строитель»;

12) информация, полученная при осмотре ООО «Строитель», его основных участков и складов.

Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учетные документы: унифицированные первичные документы; документы, разрабатываемые предприятиями самостоятельно.

При аудите кредитов и займов аудитору ООО «Строитель» в качестве первичных документов в бухгалтерии проверяемого предприятия предоставляют:

- выписки банка, если проценты снимаются с расчетного счета;
- платежные поручения, если проценты перечисляются в другой банк;
- мемориальные ордера банка;
- выписки банка по ссудному счету;
- кредитные договоры, договоры займа и залога;
- договоры страхования невозврата кредитов;
- дополнительные соглашения к кредитным договорам.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель ООО «Строитель» по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Вопросы, которые необходимо задать аудитору руководству ООО «Строитель» в момент планирования программы по проведению аудита кредитов и займов, приведены в таблице 3.1.

Таблица 3.1 - Вопросы для проверки

№ п/п	Вопрос	Вариант ответа
1	Предприятие получало кредиты только в одном банке	Да
		Нет
2	Предприятие получаю деньги путем зачисления на расчетный счет	Да
		Нет
3	Превышение банковских процентов сверх установленных норм относили на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли	Да
		Нет
4	Проценты по долгосрочным кредитам выплачивались после введения объектов основных средств в эксплуатацию	Да
		Нет
5	Все ли кредиты и займы были израсходованы по целевому назначению	Да
		Нет

Программу аудита ООО «Строитель» представим в таблице 3.2.

Таблица 3.2 - Программа аудита ООО «Строитель»

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Источники информации
1	2	3	4	5
1	Проверка отражения в учетной политике методологии учета кредитов и займов	2-6.04. 2014	Попова Е.В.	Учетная политика
2	Анализ кредитных договоров: рассмотрение порядка и условий выдачи и погашения кредита, сроков кредитования, форм обеспечения обязательств	9-13.04. 2014	Попова Е.В.	Кредитные договора, дополнительные соглашения к ним
3	Проверка правильности применения плана счетов по видам кредитов, как организован синтетический и аналитический учет по этим счетам	16-20.04. 2014	Попова Е.В.	Карточки и ведомости аналитического учета счетов 66 и 67, журнал-ордер №4
4	Проверка целевого использования полученных кредитов и займов	23-30.04. 2014	Попова Е.В.	Кредитные и хозяйственные договора, выписки банка
5	Поверка правильности начисления процентов и своевременности погашения кредитов	1-6.05. 2014	Попова Е.В.	Карточка-счет, обороты по счетам 66 и 67

Окончание таблицы 3.2

1	2	3	4	5
6	Инвентаризация остатков по полученным кредитам и займам	7.05. 2014	Попова Е.В.	Выписки банка, акты сверки финансовой службы организации и банка
7	Правильность отражения в отчетности данных по учету кредитов и займов	8-11.05. 2014	Попова Е.В.	Данные бухгалтерской отчетности
8	Подготовка аудиторского заключения по результатам аудита	14.05. 2014	Попова Е.В.	
9	Проведение совещания с руководством экономического субъекта по результатам аудита	15.05. 2014	Попова Е.В.	

После составления аудиторской организацией общего плана аудита, аудиторской программы, необходимо перейти к проведению процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности ООО «Строитель».

Последовательность работ при проведении аудита расчетов по кредитам и займам можно разделить на 3 этапа – ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап, согласно программе, включает в себя процедуру проверки применения принятой организацией учетной политики в отношении расчетов по кредитам и займам.

В учетной политике ООО «Строитель» отражены и последовательно применяются решения:

- о переводе долгосрочной задолженности по кредитам и займам в краткосрочную;
- о составе и порядке списания дополнительных затрат по займам.

Основной этап включает в себя следующие 6 пунктов программы.

Из анализа кредитного договора выяснили, что кредит был выдан на приобретение основных средств, необходимых для осуществления

производственной деятельности. Действительно, за счет полученных средств предприятием было приобретено оборудование для цеха. При проверке выписок банка было установлено, что кредит был получен в соответствии с кредитным договором полностью и в срок. Просроченных задолженностей по кредитам в 2013-2015 годах не выявлено.

Получение кредита (займа) в ООО «Строитель» отражаются по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») и дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и т.д.

Получение кредитов и займов почти всегда сопровождается выплатой процентов, начисление которых происходит по истечении того отчетного периода, к которому они относятся:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» - Кт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – начислены проценты по истечении отчетного периода.

Погашение кредита в ООО «Строитель» оформляется платежом с расчетного счета. В этом случае делается следующая проводка:

Дт 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – Кт 51 «Расчетные счета»,
- погашенный кредит оформлен платежом с расчетного счета.

Тщательно продуманный и хорошо поставленный аналитический учет банковских кредитов ООО «Строитель» поможет не только в работе бухгалтеру данного предприятия, но и проверяющим лицам проверить правильность начисления процентов по этим кредитам.

При проверке правильности применения плана счетов по видам кредитов и займов, организации синтетического и аналитического учета по этим счетам в ООО «Строитель», было выявлено, что аналитический учет по целевому назначению кредитов не ведется.

В части рассматриваемого кредитного договора операция по поступлению заемных средств была учтена на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», который кредитовался в корреспонденции с дебетом счета 51 «Расчетные счета».

Проанализировав дебетовые обороты по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» аудитор проверил своевременность погашения полученных кредитов и процентов по ним. Вся задолженность покрывалась в срок, установленный в кредитном договоре.

Так, в процессе аудита в ООО «Строитель» нарушения принципов оценки имущества, приобретаемого за счет заемных средств, выявлено не было. После принятия приобретенных основных средств к учету проценты за кредит не учитывались в их первоначальной стоимости.

Для выяснения наличия задолженности ООО «Строитель» по данному участку проводится инвентаризация финансовых обязательств ООО «Строитель». В ходе планирования проверки по кредитам аудитор обращает особое внимание на следующие моменты:

- проводилась ли инвентаризация расчетов с банком;
- имеет ли место расхождение между кредиторской задолженностью банкам по полученным ссудам, отраженной в учете и фактически имевшей место;
- как были оформлены бухгалтерские записи по приведению задолженности к фактически имевшей место (если в ходе инвентаризации были выявлены расхождения).

Сверка остатков по кредитам и займам, проводимая финансовой службой ООО «Строитель» подтвердила правильность расчета фактических сумм погашенных и пролонгированных кредитов.

Применительно к такой статье бухгалтерской отчетности, как «Задолженность по кредитам и займам», требования, предъявляемые к организации бухгалтерского учета Федеральным законом РФ «О

бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

Аудит бухгалтерской отчетности в части расчетов по кредитам и займам ООО «Строитель» проводился на основе бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах по состоянию на 1 января 2015 года.

В ходе проверки было выявлено, что финансовая отчетность подготовлена в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99.

Руководство ООО «Строитель» отвечает за ведение бухгалтерского учета, подготовку финансовой отчетности, а также за принятие необходимых мер для предотвращения злоупотреблений, нарушений законодательства и правил бухгалтерского учета.

Обязанность проверяющих заключается в том, чтобы высказать независимое мнение о достоверности во всех существенных аспектах данной отчетности в части расчетов по кредитам и займам на основе проведенного аудита.

Проверяющие провели аудит в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности», Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутрифирменными стандартами.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в части расчетов по кредитам и займам не содержит существенных искажений. В процессе подготовки к проведению аудита был определен объем работ, необходимых для формирования заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудиторской проверке были подвергнуты: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах за 2014 г. в части расчетов по кредитам и займам, регистры аналитического и синтетического учета, отражающие операции по учету кредитов и займов, учетная политика, главная книга, первичные документы по расчетам по кредитам и займам.

Аудит включал проверку на выборочной основе подтверждения данных, содержащихся в финансовой отчетности, а также оценку состояния бухгалтерского учета и отчетности в части расчетов по кредитам и займам в целях установления их соответствия нормативным актам Российской Федерации. Проверяющие полагают, что проведенный аудит дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности данных финансовой отчетности в части учета кредитов и займов.

По мнению аудиторов, бухгалтерский учёт ООО «Строитель» в части расчетов по кредитам и займам ведется на основании учетной политики и соответствует нормативным положениям и законодательным требованиям Российской Федерации.

В результате проверки первичных документов по учету кредитов и займов не было выявлено ошибок в их заполнении и ведении. Кредиты использовались в соответствии с целевым назначением. Аудиторская проверка подтвердила правильность начисления и уплаты процентов.

В ходе проведения аудиторской проверки учета кредитов и займов были выявлено следующее нарушение: не ведется аналитический учет по целевому назначению кредитов.

В целом данные нарушения являются незначительными и не искажают показатели бухгалтерской отчетности.

По мнению проверяющих на основании указанных в предыдущих параграфах настоящего заключения выводов, бухгалтерскую отчетность и учет в части расчетов по кредитам и займам можно считать, безусловно, положительной.

3.2. Методика составления отчетности в различных организационно-правовых формах

В 2004 году Государственной Думой РФ была принята к рассмотрению «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской

Федерации на среднесрочную перспективу», а так же «План мероприятий по ее реализации». Первым пунктом вышеназванного плана явился законопроект о консолидированной финансовой отчетности, что послужило толчком для развития такого научного направления как консолидированная отчетность. Консолидированная отчетность является продуктом зарубежной практики и в России начала применяться относительно недавно.

Роль информации, содержащейся в отчетности организации, в инвестиционной деятельности в сегодняшних реалиях, в условиях всемирной конкуренции, постоянно возрастает. На современном этапе восприятие информации, содержащейся в отчетности, усложняется, так как большее число организаций имеют очень сложную структуру, включающую в себя несколько уровней управления. Помимо этого структура компаний усложняется возможностью участия в капитале друг друга, что в свою очередь способствует возможности вуалирования показателями отчетности компаний.

По данным международного опроса институциональных инвесторов, проведенным PricewaterhouseCoopers «62% респондентов сошлись на том, что компании весьма произвольно выводят свои отчетные прибыли в каждый конкретный период. Так не думают только 18%, а у остальных нет определенного мнения по этому вопросу».

В целом, ведение учета и формирование отчетности в Российских холдингах осуществляется в соответствии с МСФО, но на наш взгляд можно внести некоторые изменения, которые позволят усовершенствовать ведение учета и формирование отчетности.

При составлении консолидированной отчетности, несмотря на тот факт, что процесс ее составления законодательно регламентирован, как было указано выше, бухгалтерская служба головной компании сталкивается с проблемой несвоевременного получения необходимых данных от зависимых (дочерних) организаций.

Проблему данного типа можно избежать путем внедрения единой базы учета и электронной системы документооборота.

Конечно, в организациях, составляющих группу, присутствуют специализированные бухгалтерские программы, но проблема заключается в их отличие друг от друга своей конфигурацией, что означает невозможность использования содержащейся там информации без дополнительного обмена данными.

В целях воплощения в жизнь компьютеризированной системы документооборота между организациями необходима специальная бухгалтерская программа с дополнительным оборудованием, которая будет установлена на компьютеры организаций, один из которых будет представлять собой центральный сервер, содержащий в себе единую базу данных. После того, как будет готов центральный сервер, в бухгалтерской службе каждой зависимой организации нужно будет установить профили программы и определить права для каждого из пользователей программного обеспечения.

При определении прав пользования программой, исходя из опыта многих организаций, данные права не должны включать в себя возможность по корректировке данных. Данное правило на наш взгляд обусловлено тем, что даже после закрытия периода, бухгалтера зависимых предприятий совершают исправление данных отчетности.

После введения в действие вышеназванной программы, от головной организации необходим утвержденный приказ, содержащий в себе порядок пользования программой и ответственность за осуществление действий, совершение которых способно исказить существующие данные бухгалтерской отчетности.

После внедрения автоматизированного учета в группе с использованием совершенно любого почтового сервера реализуется электронный документооборот. Данная система служит инструментом по

ознакомлению с распоряжениями, принимаемыми внутри консолидированной группы.

Реализация системы электронного документооборота очень положительно сказывается на деятельности компаний.

Например:

- все затраты на реализацию данных систем в деятельность организаций не велики, по сравнению с оборотами консолидированной группы;

- увеличивается фактор психологической ответственности бухгалтерских служб организаций и бухгалтеров, поскольку за оперативностью и правильностью формирования данных учета осуществляет контроль, как и главный бухгалтер организации, так и специалист зависимого предприятия;

- установленная ответственность каждого из сотрудников снижает риск ошибок через человеческий фактор.

Многие компании, при составлении консолидированной отчетности, применяют метод прямого перераспределения. Или как его еще называют метод пропорциональной консолидации. Суть данного метода заключается в формировании отчетности консолидированной группы для совместной деятельности.

Отличие такой отчетности от полной консолидации заключается в том, что консолидации подлежат только те активы, которые непосредственно принадлежат участнику проекта, что само собой свидетельствует об отсутствии доли меньшинства. В результате рекомбинации и вычеркивания показателей способом механического суммирования выявляются пункты консолидированной отчетности.

Методика вычисления показателей для формирования консолидированной отчетности подразумевает не только информацию об отчетных показателях, но и использование специальных учетных процедур. Смысл применения данных мероприятий состоит в использовании

специальных расчетов, условных исключений и поправок. Специфика по составлению отчетности в консолидированной группе, связанная с расчетным характером, связана с усложнением работы бухгалтера, что приводит к возможности допущения ошибок.

Если взять за пример группы, в которых у предприятий большие объемы торгового оборота, после автоматизации электронного документооборота, считаем, что после выполнения рекомендаций по автоматизации учетного процесса, весьма целесообразно применять при составлении отчетности консолидированной группы метод полной консолидации. Смысл данного метода состоит в том, что консолидированная группа берется как единая экономическая единица, и консолидации подлежат все активы зависимых организаций, в отличие от метода прямого перераспределения, а доля меньшинства фиксируется в пассиве консолидированного баланса.

Метод полной консолидации заключается в сведении бухгалтерской отчетности организаций, составляющих группу в одну. Данное условие достигается в результате постатейного суммирования соответствующих показателей отчетных форм. Метод долевого участия в формировании отчетности консолидированной группы головными организациями с неодинаковой долей уставного капитала нецелесообразен, так как применение данного метода ведет к ущемлению интересов долей меньшинства.

Составление отчетности консолидированной группы по нескольким методами дает возможность субъектам финансовой информации более полно проводить анализ отчетности и производить обоснованные экономические решения. Поэтому, на наш взгляд, можно изначально применять, как альтернативный подходы, так и действующие по формированию консолидированной отчетности на основе международных стандартов.

Применение метода полной консолидации дает возможность всестороннего отражения активов зависимых организаций, а соответственно

увеличиваются шансы данных организаций на улучшение собственного финансового и имущественного положения, в том числе способствует обновлению существующей базы основных фондов за счет привлеченных средств.

Головная компания получит возможность на получение достоверной информации об имущественном состоянии дочерних организаций, а соответственно, управленческие решения руководства будут более эффективными.

3.3. Совершенствование методики проведения внутреннего аудита

Внутренние аудиторы при проведении проверок, в зависимости от поставленной цели, применяют различные методические и технические способы аудирования. Методом внутреннего аудита называют совокупность способов и приемов познания объекта. Контрольно-аудиторская деятельность по получению обоснованных доказательств о правильности показателей бухгалтерских отчетов организации для сбора нужной информации и ее изучения применяются общенаучные и собственные методы внутреннего аудита.

Общенаучными методами являются: анализ, синтез, индукцию, дедукцию, моделирование, абстрагирование и др. К собственным методическим приемам относятся: фактический контроль, документальная проверка, прослеживание, сканирование и др.

Путем проведения документальных проверок достигается полнота внутреннего аудита предприятия. Это делается для получения объективной оценки надежности данных бухгалтерского учета и отчетности. Экономический анализ, арифметическая проверка, сопоставление документов и проверка документов – это все методические способы проверки документов и регистров бухгалтерского учета, используемые

аудиторами для оценки целесообразности, достоверности, законности и сущности совершаемых операций.

Также весьма продуктивной процедурой проверки является абстрактно-логический метод анализа отдельных операций организации. Данный вид анализа применяется при условии, если в правовой базе отсутствует ответ на вопрос о правильности совершения какой-либо операции. В этом случае аудитор должен будет осмыслить необходимость такой операции, с точки зрения трезвости ума. Перед логическим анализом обязательно проводится нормативный и научный анализ. Похожие вопросы могут иметь свое место и на других участках объектов, подлежащих проверке, но аудиторы, несомненно, должны следовать своим логическому и здравому смыслу[17].

На практике имеют место быть другие методические приемы внутренней проверки для получения аудиторских доказательств. Данными методами и приемами являются: подготовка альтернативного баланса, прослеживание, сканирование, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, пересчет.

Использование независимых и тестов на соответствие, для получения аудиторских свидетельств и доказательств, очень целесообразно при проведении аудиторской проверки. Данные тесты могут быть созданы как заранее, так и закреплены в виде шаблона. Все тесты, используемые при проведении аудиторской проверки, разбиты на группы согласно процедуре их применения:

- направленные тесты;
- сквозные тесты;
- глубинные тесты;
- тесты слабых мест;
- ротационные тесты.

Для получения доказательств значимое место имеет выборочный метод исследования (обследования). Данный метод исследования может быть

статистическим. При статистическом методе исследования непосредственно оценка всего комплекса фактов дается по некоторой их части, отобранной случайно.

Для определения масштабов предполагаемого риска, при проведении внутреннего аудита, используются теория вероятности и такие методы как метод математической статистики и экономико-математический метод исследования. Не исключена возможность использования оценочного обследования (нестатистический метод выборочной проверки). Не производится с применением теории вероятности дальнейшая обработка выборки, хотя выборка может быть как случайной, так инеслучайной.

Весомое значение, для получения свидетельств, имеют приемы осуществления аудиторской проверки с применением компьютеров.

Существует такие понятия как «аудиторская проверка без использования компьютерной техники» и «аудиторская проверка с использованием компьютера».

Прием при проведении аудиторской проверки без применения компьютерной техники, основывается на реальном материале, воспринимаемом визуально, например: распечатки отчетов об ошибках, исходные данные, сведения по этапам контроля и подробные распечатки выходных данных.

Термин «аудиторская проверка с использованием компьютерной техники», при которой используют аппаратные и программные средства объекта внутреннего аудита, подлежащего проверке, неотделимо связан аудиторской проверкой простых компьютерных систем. Проверка общего контроля, проверка отдельных частей программ, повторный контроль, проверка документальных свидетельств, наблюдение за проводимым внутренним контролем предприятия, все эти мероприятия относятся к процедурам сбора информационного материала.

Продуктивным способом для получения аудиторских свидетельств признается применение персональных компьютеров пакетами прикладных программ, создающие вероятность формирования программ проверок.

Экспертные системы, под которыми понимаются компьютерные программы с уникальными приемами программирования, которые применяются в целях представления информации пользователю и улучшению методов проведения внутреннего аудита, все чаще при проведении контроля используются многими внутренними аудиторами в настоящее время. Они могут использоваться и при планировании внутреннего аудита и при осуществлении проверок, так и при подготовке заключения или отчетов.

В скором времени вполне возможно появятся достаточно мощные объединенные системы для проведения аудита на базе микрокомпьютеров.

Введение и использование на практике разных аудиторских систем осуществления внутренних аудиторских проверок находятся в зависимости от положения информационной базы бухгалтерского учета и условий систем компьютерной обработки данных. Поскольку применяются такие системы на предприятии, то отсюда следует вывод об обязательном дальнейшем совершенствовании бухгалтерского учета как информационной базы внутреннего аудита. Конечно, как было сказано выше, внутренняя аудиторская проверка— это очень сложный, длительный и трудоемкий процесс.

Для того чтобы как можно максимально снизить время на проведение проверки, при этом, не теряя качества данной проверки, применяется один из наиболее эффективных путей решения проблемы - разработка четкой методологии анализа каждого раздела или участка бухгалтерского учета.

Смысл заключается в том, чтобы на стадии подготовки проверки утвердить состав контрольных мероприятий, но сами мероприятия должны быть уже разработаны [17]. По единой схеме разрабатываются методики по

различным разделам учета должны. Своя методика разрабатывается для анализа каждого раздела бухгалтерского учета.

Разработанная методика включает в себя:

- вопросник внутреннего аудитора для составления программы проверки;
- описание контрольных процедур;
- перечень основных нормативных документов;
- описание альтернативных учетных решений, выбор которых предоставлен предприятию Законом «О бухгалтерском учете», учетной политикой;
- регистры синтетического и аналитического учета и отчетности;
- первичные документы по разделу учета;
- методы сбора аудиторских доказательств, применяемые при проверке;
- классификатор возможных нарушений.

При проверке соответствующего раздела внутренний аудитор руководствуется нормативно-правовыми актами, включенными в перечень основных нормативных документов [5].

Выводы о состоянии этапа регистрации в первичном учете внутреннему аудитору поможет перечень первичной документации, который в свою очередь, проводится по каждому разделу учета. Наличие регистров аналитического и синтетического учета и отчетности, поможет внутреннему аудитору понять их соотношение организации общепринятым и при надобности дать соответствующие рекомендации, используют их описание для соответствующих форм счетоводства. Классификатор различных нарушений вмещает особенно часто встречающиеся нарушения по подходящим разделам учета. Анкета внутреннего аудитора, имеющая вид таблицы с вариантами ответов и выводами, для подготовки программы анализа включает в себя необходимые вопросы, которые обязательно нужно включить в план проверки.

Данные вопросы ориентированы на обнаружение возможных нарушений в систематизации учета, оформлении документов, дополнении отчетности. Что касается методов сбора аудиторских доказательств, применяемых при проверке, как было сказано выше, существует их несколько и они различны.

Существуют типовые приемы собирания аудиторских доказательств, к которым относятся:

- проведение анализа;
- устный опрос;
- наблюдение за инвентаризацией или участие в ней;
- проверка арифметических расчетов;
- проверка документов предприятия;
- проверка документов, полученных предприятием от третьих лиц;
- наблюдение за выполнением хозяйственных или бухгалтерских операций.

Что касается описания заключительных процедур по обнаружению вероятных нарушений или злоупотреблений по конкретному разделу учета, то необходимо подчеркнуть следующее, все мероприятия организуются по одной схеме и включают всебя:

- название контрольного мероприятия;
- цель осуществления контрольного мероприятия;
- реестр средств, предназначенных для осуществления мероприятия;
- растолкование техники выполнения мероприятия;
- растолкование формы преподнесения по результатам проведенной проверки начальнику отдела внутреннего аудита.

Все проведенные мероприятия нумеруются для того, чтобы иметь возможность сослаться на них в программе внутренней аудиторской проверки на предприятии. Номер классификации включает в себе наименование раздела бухгалтерского учета и три цифровых знака. Номер классификации строится по серийно-порядковой системе: первый знак —

номер нарушения по классификации нарушения; второй знак — номер разновидности нарушения; третий знак — порядковый номер контрольной процедуры для выявления данного нарушения.

Особого внимание требует аудит качества выполненных работ, на основании этого нами сформирован акт проверки (таблица 3.3), реализация которого будет способствовать повышению качества финансово-хозяйственной деятельности и увеличению прибыли строительной организации.

Таблица 3.3 – Акт проверки качества строительных работ

Акт проверки качества строительных работ												
Наименование контрольных работ	Наименование строительных работ										Контрмеры	
	Строительно-отделочные работы		Кровельные работы		Устройство каркасов зданий		Устройство ограждающих конструкций		Внутренние инженерные сети			
	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие	соответствие		
	да	нет	да	нет	да	нет	да	нет	да	нет		
Выполнены ли работы надлежащего качества												
Качественно ли проведены монтажные работы												
Правильно ли выполнены монтажные работы с соблюдением ГОСТ и СНИП												
Соблюдены ли правила техники безопасности при проведении работ												
Соблюдены ли пожарные требования при производстве работ												

Данная контрольная форма позволит сделать акцент на основных направлениях деятельности и их эффективности.

Заключение

В магистерской диссертации были рассмотрены основные вопросы, связанные с методическими основами бухгалтерского учета расчетов по обязательствам и совершенствования внутреннего аудита на примере строительной компании ООО «Строитель».

В первой группе проблем рассмотрены вопросы, связанные с определением сущности внутреннего аудита на предприятии, а именно аудита консолидированной бухгалтерской отчетности в консолидированной группе. Традиционно вопросы аудита, в том числе и внутреннего, рассматривают как выражение мнения о достоверности финансовой отчетности. На самом деле, понятие аудита в настоящее время может иметь более широкую трактовку и классификацию.

Организационные модели построения системы контроля и организации контрольной среды предприятия находятся в прямой зависимости от его организационной структуры, уровня подготовки управленческого персонала.

В экономической литературе внутренний аудит определяют не только как форму, часть и способ организации внутреннего контроля на предприятии, но и как средство для выявления и оценивания рисков.

При оценке аудиторского риска применительно к внутреннему аудиту следует отметить, что возникает дополнительный фактор – оценка степени независимости внутреннего аудитора при выражении своего мнения (давление менеджеров на аудитора - наемного работника).

На практике распространена оценка эффективности внутреннего аудита во взаимосвязи с оценкой эффективности внутреннего учета. При этом низкая оценка качества системы внутреннего аудита проявляется, как правило, только при последующих выявлениях ошибок или нарушений, например, при внешнем аудите.

Внутренний аудит связан с реализацией не только контрольной, но и методологической функции, так как внутренний аудитор, осуществляя на

системной основе контроль качества учетной среды хозяйствующего субъекта и выявляя существенные ошибки, дает рекомендации по совершенствованию учетного процесса и формирования показателей финансовой отчетности.

Поэтому аудиторский риск применительно к внутреннему аудиту можно сформулировать не только как риск выражения ошибочного мнения о достоверности данных финансовой отчетности, но и риск ошибочных предложений по оптимизации учетной политики и в целом учетной среды организации.

В работе рассмотрены виды аудита, встречающиеся на практике, но учитывая тот факт, что экономическое развитие не стоит на месте, нами указаны новые виды аудита и дана их характеристика.

Смысл создания КГН заключается в том, что налог на прибыль исчисляется исходя из совокупного результата всех участников КГН. То есть налог на прибыль исчисляется примерно так, как если бы все участники КГН составляли единую организацию. Это позволяет суммировать прибыли и убытки в рамках одной КГН, что дает выгоду при налогообложении.

Нами при изучении вопросов, связанных с организацией и проведением внутреннего аудита консолидированной финансовой отчетности, отмечен тот факт, что круг пользователей, заинтересованных в подтверждении достоверности отчетных данных при консолидации весьма специфичен. К данным пользователя относятся:

1. собственники – заинтересованы в реальной оценке их доли с учетом консолидации;

2. кредиторы – контроль за целевым использованием заемных средств, оценка общего финансового состояния группы с точки зрения своевременного выполнения своих обязательств;

3. государственные регулирующие органы, налоговые органы, правоохранительные органы.

Также необходимо отметить, что для руководства группы, в целях определения эффективности работы группы в целом, приобретает особую значимость информация об оценке достоверности консолидированной финансовой отчетности.

Для пользователей отчетности, как внутренних, так и внешних, существует ряд преимуществ в составлении консолидированной отчетности.

Первым преимуществом является форма представления этой отчетности. Форма ее представления весьма ясно отражает финансовую и хозяйственную деятельность компании.

Второй особенностью, при составлении отчетности по международным стандартам, является применение принципов, таких как: осмотрительность в отчетности, приоритет содержания над формой, признание доходов и расходов, составленной по МСФО. Соблюдение вышеуказанных принципов, при составлении отчетности по МСФО применимо в большей степени, чем в отчетности, составленной по российским стандартам.

Вторая группа проблем посвящена рассмотрению вопросов, связанных с организацией внутреннего аудита в консолидированных группах. В вышеуказанной главе рассмотрена действующая методика бухгалтерского учета обязательств при различных формах расчетов, не противоречащих действующему законодательству. Ведение бухгалтерского учета расчетных операций осуществляется предприятием - ООО «Строитель» - в соответствии с нормативно-правовыми актами Российской Федерации.

Для расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги ООО «Строитель» использует счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Аналитический учет расчетов с поставщиками ведется в разрезе видов поставок: основные средства, материально-производственные запасы, работы и услуги.

В работе рассмотрены различные виды расчетов по товарным и нетоварным операциям и варианты их отражения в учете: расчеты

денежными средствами, посредством векселей, бартерные сделки и взаимозачеты, новации и уступки права требования. Денежные расчеты предприятие производит в безналичном порядке, для этого оно использует расчетный счет.

Предприятие ежегодно проходит через процедуры инициативного аудита. Целью аудита расчетов с поставщиками и покупателями является дача аудиторского заключения о достоверности показателей бухгалтерской отчетности, отражающих соответствующие задолженности как в активе, так и в пассиве бухгалтерского баланса. Применяемые предприятием меры по контролю взаимоотношений с контрагентами по коммерческим договорам аудиторы сочли недостаточными и рекомендовали ООО «Строитель» для контроля взаимоотношений с покупателями и заказчиками по договорам поставки продукции, по договорам коммерческого кредитования заказчиков и недопущению ухудшения финансового положения предприятия каждому покупателю присвоить определенную категорию риска.

Для того, чтобы снизить риск возникновения злоупотреблений со стороны работников предприятия ООО «Строитель» заключает договоры о материальной ответственности с теми работниками, в чьи обязанности входит распоряжение активами организации. Аудиторы в целом сочли уровень внутреннего контроля на данном участке достаточно высоким. При аудите расчетов с поставщиками выявлено, что на предприятии ведется аналитический учет расчетов с контрагентами, что дает возможность проанализировать движение расчетов и выявить истекшие сроки исковой давности возникновения этих задолженностей.

В ходе проверки выявлен и ряд недочетов: отсутствие ряда первичных документов, на основании которых были сделаны соответствующие бухгалтерские проводки, неполное заполнение поставщиками всех необходимых реквизитов счетов-фактур, выставляемых при отгрузке товаров, в счет ранее полученных авансов и др.

Таким образом, проведенные аудиторские процедуры по существу выявили ряд нарушений при отражении в учете расчетов с поставщиками и покупателями, предприятию были даны рекомендации, которые были приняты к сведению и по которым впоследствии произведены. Рассмотрев итоги проведенного анализа кредиторской задолженности предприятия возможен вывод об отсутствии каких-либо серьезных факторов, которые могли бы свидетельствовать о невозможности предприятия продолжать свою деятельность в будущем.

Выявленные при аудите обязательств ООО «Строитель» нарушения не превышают рассчитанный ранее уровень существенности.

Третья группа проблем направлена на совершенствование методов составления отчетности консолидированной группы и проведение аудита данной отчетности. Роль информации, содержащейся в отчетности организации, в инвестиционной деятельности в сегодняшних реалиях, в условиях всемирной конкуренции, постоянно возрастает.

В целом, ведение учета и формирование отчетности в Российских холдингах осуществляется в соответствии с МСФО, но на наш взгляд можно внести некоторые изменения, которые позволят усовершенствовать ведение учета и формирование отчетности.

При составлении консолидированной отчетности, несмотря на тот факт, что процесс ее составления законодательно регламентирован, как было указано выше, бухгалтерская служба головной компании сталкивается с проблемой несвоевременного получения необходимых данных от зависимых (дочерних) организаций.

Проблему данного типа можно избежать путем внедрения единой базы учета и электронной системы документооборота.

Реализация системы электронного документооборота очень положительно сказывается на деятельности компаний, а в частности:

- все затраты на реализацию данных систем в деятельность организаций не велики, по сравнению с оборотами консолидированной группы;

- увеличивается фактор психологической ответственности бухгалтерских служб организаций и бухгалтеров, поскольку за оперативностью и правильностью формирования данных учета осуществляет контроль, как и главный бухгалтер организации, так и специалист зависимого предприятия;

- установленная ответственность каждого из сотрудников снижает риск ошибок через человеческий фактор.

Составление отчетности консолидированной группы по нескольким методами дает возможность субъектам финансовой информации:

- более полно проводить анализ отчетности
- производить обоснованные экономические решения.

Поэтому, на наш взгляд, можно изначально применять, как альтернативный подходы, так и действующие по формированию консолидированной отчетности на основе международных стандартов.

Головная компания получит возможность на получение достоверной информации об имущественном состоянии дочерних организаций, а соответственно, управленческие решения руководства будут более эффективными.

Список использованной литературы

2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (часть первая) (ред. 03.07.2016) [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/online>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (в ред. 03.07.16) [Электронный ресурс]// URL: <http://www.consultant.ru>.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. 03.07.2016) [Электронный ресурс] // URL: <http://www.consultant.ru/online>.
5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. (в ред. От 03.07.2016).
6. Федеральный Закон № 321-ФЗ от 16.11.2011 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с созданием консолидированной группы налогоплательщиков».
7. Федеральный закон «О консолидированной отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ [Электронный ресурс] – режим доступа: www.minfin.ru
8. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 № 14-ФЗ (в ред. 03.07.2016).
9. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 № 129-ФЗ (в ред. От 28.12.2016).
10. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) от 06.07.1999 N Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://allmsfo.ru>

11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» приказ от 06.05.1999 №33н (в ред. 06.04.2015 г.) [Электронный ресурс]// URL: <http://www.consultant.ru>.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», приказ от 06.05.1999 №32н (в ред. 06.04.2015 г.) [Электронный ресурс]// URL: <http://www.consultant.ru>.

13. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита» (утв. Приказом Минфина РФ от 24.10.2016 № 192н).

14. Приказ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета...» от 31.10.2000 г. №94н (в ред. 08.11.2010 г.) [Электронный ресурс]// URL: <http://www.consultant.ru>.

15. Приказ Минфина РФ от 15.01.1997 N 2 (с изм. от 01.12.1998) О Порядке отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами.

16. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» от 02.07.2010 г. №66н [Электронный ресурс]// URL: <http://www.consultant.ru>.

17. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», утв. постановлением Правительства РФ от 04 июля 2003 г. №405.

18. Абдурахманов Д.В. Методы анализа и управления финансовым состоянием и результатами производственной деятельности строительного предприятия // Транспортное дело России. – 2011. – №6. – С.88-92.

19. Абрютин М.С., Грачев А.В. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия. – М.: «Дело и сервис», 2011.

20. Андреев В.Д. Внутренний аудит: учеб.пособие. / В .Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.

21. Балабанов И.Т. Финансовый анализ и планирование хозяйствующего субъекта. – М.: «Финансы и статистика», 2010.

22. Бариленко В.И., Бердников В.В., Ефимова О.В., Булыга Р.П. Основы бизнес-анализа: учебное пособие / под ред. В.И. Бариленко. - М.: КНОРУС, 2014.
23. Бочаров В.В. Корпоративные финансы. – СПб.: Издательство «Питер», 2011.
24. Буравлев А.И., Иванцов Д.В. Методика анализа финансово-экономического состояния промышленных предприятий // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2013. – №2(14). – С.20-29.
25. Бурлакова О.В. Современные методологические проблемы консолидированного учета / О.В. Бурлакова. – М.: Бухгалтерский учет, 2008. – 368 с.
26. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [и др.]; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.Е. Суглобова. — М.: РИОР: ИНФРА-М, 2016.
27. Володин А.А., Самсонов Н.Ф., Бурмистрова Л.А. и др. Управление финансами. Финансы предприятия. – М.: Инфра-М, 2012.
28. Гафайти О. Фундаментальные и финансовые коэффициенты. [Электронный ресурс]// URL:https://mindspace.ru/abcinvest_category/fundamentalnye-i-finansovye-koeffitsienty.
29. Герасимова Е. Б., Бариленко В. И., Петрусевич Т. В. Теория экономического анализа (учебное пособие) Серия: "Высшее образование" М.: Инфра-М, Форум, 2014.
30. Гершун А.М., Аверчев И.В., Герасимова Е.Б. и др. Учет по международным стандартам. М.:Фонд Развития Бухгалтерского учета, 2005. 616 с. 15.
31. Головач А.М. Внутренний аудит в организации: разграничение компетенции / А.М. Головач // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 1.

32. Гольдштейн Г.Я. Основы менеджмента: учебное пособие, изд . 2-е, дополненное и переработанное. / Г .Я. Гольдштейн. – Таганрог: Изд-во ТРТУ, 2003 .
33. Грибановский А.М. Консолидированная финансовая отчетность: с чего все начиналось // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2010 № 2. С. 57-61.
34. Екимова К.В., Савельева И.П., Кардапольцев К.В. Финансовый менеджмент. – М.: Юрайт, 2014.
35. Ефимова О.В. Финансовый анализ –современный инструментарий для принятия экономических решений Учебник. 5-е изд., испр. М.: Омега-Л, 2014.
36. Жданов И.Ю. Эффект финансового рычага. [Электронный ресурс]// URL: <http://www.beintrend.ru>.
37. Зайцева Н.А. Менеджмент в сервисе и туризме. – М.: Издательство «ИНФРА-М», 2011.
38. Зайцева Н.А. Ларионова А.А. Финансовый менеджмент в туризме и гостиничном бизнесе. – М.: Альфа-М: ИНФРА-М, 2011.
39. Зырянова Т.В. Методические подходы к внедрению внутреннего аудита в систему управления предприятием / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 2.
40. Изюмова Е.Н., Мыльник В.В., Мыльник А.В., Пушкарева М.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2014.
41. Ионова А.Ф., Селезнева Н.Н. Финансовый анализ. – М.: Проспект, 2011.
42. Карельская С.Н. Бухгалтерские балансы российских компаний XIX -- XX вв // Известия С.-Петербургского университета экономики и финансов № 3, 2006. -- с. 171 - 174.
43. Клишевич Н. Б. Финансы организаций. Менеджмент и анализ. – М.: КноРус, 2012.

44. Ковалев В.В. Финансы организаций (предприятий). – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011.
45. Когденко В.Г. Экономический анализ. – М.: Юнити-Дана, 2012.
46. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. В.И. Бариленко. – М.: Издательство Юрайт, 2014.
47. Куприянова Л.М. Экономический анализ. Учебное пособие – М.: ИНФРА-М, 2014.
48. Купрюшина О.М., Фоменко М.О. Реализация системного подхода к экономическому анализу кредиторской задолженности организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 21. – С.13-17.
49. Лапуста М.Г., Мазурина Т.Ю., Скамай Л.Г. Финансы организаций (предприятий). – М.: ИНФРА-М, 2011.
50. Лимитовский М.А., Лобанова Е.Н., Минасян В.Б., Паламарчук В.П. Корпоративный финансовый менеджмент. – М.: ИНФРА-М, 2013.
51. Лукаш Ю.А. Анализ финансовой устойчивости коммерческой организации и пути ее повышения. – М.: Флинта, 2012.
52. Любушин Н.П. Экономический анализ. – М.: Издательство «ЮНИТИ-ДАНА», 2013.
53. Мониторинг цен металлопроката и других стройматериалов [Электронный ресурс]// URL:<http://www.mcena.ru/analitika>.
54. Незамайкин В.Н. Финансовый менеджмент. – М.: Юрайт, 2014.
55. Нелюбова И.Ю. Анализ экономического состояния предприятий: оценка методического обеспечения // Наука и Мир. – 2013. – № 4. – С.128-130.
56. Никифорова Н.А., Донцова Л.В. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Практикум (*гриф УМО*). /Донцова Л.В., Никифорова Н.А. 5-е изд., перераб. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2015.

57. Николаева Т.П. Финансы предприятия. – М.: Издательство «Юрайт», 2011.
58. Парамонова Л.А.. Внутренний аудит в системе внутреннего контроля сервисно-ориентированных организаций. // Вектор науки ТГУ. № 1 (19) – 2012.
59. Пичурин И.И., Обухов О.В., Эриашвили Н.Д. Основы маркетинга. Теория и практика. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012.
60. Плотников В.С. Консолидированный учет в системе «наука-исследование-производство» [Текст] /Сборник научных статей СГЭА «Реформирование учетно-аналитической работы на предприятиях». – Саратов: Изд-во СГЭА, 1998. – 185 с. (С.112-115).
61. Порядок заполнения отчета о финансовых результатах [Электронный ресурс]// URL: <http://glavkniga.ru/situations/106678>.
62. Правила заполнения баланса [Электронный ресурс]// URL: <http://glavkniga.ru/situations/106677>.
63. Рентабельность проданных товаров, продукции, работ, услуг и рентабельность активов организаций по видам экономической деятельности [Электронный ресурс]// URL: <https://www.nalog.ru>.
64. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности организации. – М.: ИНФРА-М, 2011.
65. Савкина Р.В. Планирование на предприятии. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013.
66. Селезнева Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
67. Серебрякова Т.Ю. Сущность и задачи внутреннего аудита. / Аудиторские ведомости, 2008, № 11.
68. Слепов В.А., Шубина Т.В. Финансы организации (предприятий). – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2013.
69. Структуры управления – типы организационных структур [Электронный ресурс]// URL:<http://economican.ru>.

70. Управление финансами. Финансы предприятий / под ред. А.А. Володина. – М.: ИНФРА-М, 2011.
71. Финансы организаций (предприятий) / под ред. Н.В. Колчиной. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
72. Хрусталеv А.А. Внутренний аудит на промышленном предприятии: сущность понятия и организация служб. / Аудит и финансовый анализ: сетевой журн. 2003(4).URL:<http://www.auditfin.com>.
73. Чернов В.А. Управленческий аудит / В.А. Чернов // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 1.
74. Шеремет А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. – М.: Москва, 2013.
75. Шеремет А.Д., Ионова А.Ф. Финансы предприятий: менеджмент и анализ. – М.: ИНФРА-М, 2012.



ИНН 6321319417 - -
 КПП 632401001 Стр. 001

Форма по КНД 0710099

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Исправления (корректировки) 0 - - Отчетный период (код) 34 Отчетный год 2015

ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ
 "СТРОИТЕЛЬ"
 (наименование организации)

Подтверждения отчетности 25.03.2016
 Коды экономической деятельности по классификатору ОКВЭД 45.21 - -
 ОКПО 21122322
 Код собственности (по ОКФС) 16
 Организационно-правовая форма (по ОКОПФ) 12165
 Коды измерения: (тыс. руб. / млн. руб. - код по ОКЕИ) 384

12 страниц с приложением документов или их копий на 3 листах

Достоверность и полноту сведений, указанных в настоящем документе, подтверждаю:

- 1 - руководитель
- 2 - уполномоченный представитель

БОГОСОВ
 АЛЕРИЙ
 БОРИСОВИЧ

(фамилия, имя, отчество* руководителя (уполномоченного представителя) полностью)

Дата 25.03.2016

МП**
 Общество с ограниченной ответственностью "СТРОИТЕЛЬ"
 Наименование документа, подтверждающего полномочия представителя

* Отчество при наличии
 ** При наличии

Заполняется работником налогового органа

Сведения о представлении документа

Данный документ представлен (код) 00

на 3 страницах

в составе (отметить знаком V)

0710001	<input type="checkbox"/>	0710002	<input type="checkbox"/>
0710003	<input type="checkbox"/>	0710004	<input type="checkbox"/>
0710005	<input type="checkbox"/>	0710006	<input type="checkbox"/>

с приложением документов или их копий на 3 листах

Дата представления документа 00.00.0000

Зарегистрирован за № 00000000000000000000

Фамилия, И. О.*

Подпись



ИНН 6321319417--

КПП 632401001 Стр. 002

Местонахождение (адрес)

Почтовый индекс 445009

Субъект Российской Федерации (код) 63

Район

Город ТОЛЬЯТТИ Г

Населенный пункт (д.о., поселок и т.п.)

Улица (проспект, переулок и т.п.) КОМСОМОЛЬСКАЯ УЛ

Номер дома (владения) 84А

Номер корпуса (строения)

Номер офиса 305



ИНН 6321319417 - -
 КПП 632401001 Стр. 003

Форма по ОКУД 0710001

Бухгалтерский баланс

АКТИВ

1	2	3	4	5	6
Наименование показателя	Код строки	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего предыдущему	
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ					
-	Нематериальные активы	1110	-	-	-
-	Результаты исследований и разработок	1120	-	-	-
-	Нематериальные поисковые активы	1130	-	-	-
-	Материальные поисковые активы	1140	-	-	-
-	Основные средства	1150	-	-	-
-	Доходные вложения в материальные ценности	1160	-	-	-
-	Финансовые вложения	1170	-	-	-
-	Отложенные налоговые активы	1180	-	-	-
-	Прочие внеоборотные активы	1190	-	-	-
-	Итого по разделу I	1100	-	-	-
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ					
-	Запасы	1210	3606	15420	59
-	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	-	-	-
-	Дебиторская задолженность	1230	5192	13669	7970
-	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	-	-	-
-	Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	3	63	2
-	Прочие оборотные активы	1260	-	-	-
-	Итого по разделу II	1200	8801	29152	8031
-	БАЛАНС	1600	8801	29152	8031



ИНН 6321319417--

КПП 632401001 Стр. 004

ПАССИВ

Пояснения ¹	Наименование показателя	Код строки	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего предыдущему
1	2	3	4	5	6
III КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ					
-	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	-	-	-
-	Собственные акции, выкупленные у акционеров ²	1320	(-)	(-)	(-)
-	Переоценка внеоборотных активов	1340	-	-	-
-	Добавочный капитал (без переоценки)	1350	-	-	-
-	Резервный капитал	1360	-	-	-
-	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	62	197	14
-	Итого по разделу III	1300	62	197	14
III ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ³					
-	Паевой фонд	1310	-	-	-
-	Целевой капитал	1320	-	-	-
-	Целевые средства	1350	-	-	-
-	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	1360	-	-	-
-	Резервный и иные целевые фонды	1370	-	-	-
-	Итого по разделу III	1300	-	-	-
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
-	Заемные средства	1410	-	-	-
-	Отложенные налоговые обязательства	1420	-	-	-
-	Оценочные обязательства	1430	-	-	-
-	Прочие обязательства	1450	-	-	-
-	Итого по разделу IV	1400	-	-	-



ИНН 6321319417--

КПП 632401001 Стр. 005

Пояснения ¹	Наименование показателя	Код строки	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего предыдущему
1	2	3	4	5	6
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА					
-	Заемные средства	1510	-	-	-
-	Кредиторская задолженность	1520	8739	28955	8017
-	Доходы будущих периодов	1530	-	-	-
-	Оценочные обязательства	1540	-	-	-
-	Прочие обязательства	1550	-	-	-
-	Итого по разделу V	1500	8739	28955	8017
-	БАЛАНС	1700	8801	29152	8031

Примечания

1 Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету с финансовых результатов.

2 Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

3 Заполняется некоммерческими организациями.



ИНН 6321319417--

КПП 632401001 Стр. 006

Форма по ОКУД 0710002

Отчет о финансовых результатах

Пояснения ¹	Наименование показателя	Код строки	За отчетный год	За предыдущий год
			4	5
1	2	3		
-	Выручка ²	2110	28026	46158
-	Себестоимость продаж	2120	(16427)	(46141)
-	Валовая прибыль (убыток)	2100	11599	17
-	Коммерческие расходы	2210	(-)	(-)
-	Управленческие расходы	2220	(11527)	(138)
-	Прибыль (убыток) от продаж	2200	72	(121)
-	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
-	Проценты к получению	2320	-	-
-	Проценты к уплате	2330	(-)	(-)
-	Прочие доходы	2340	41	788
-	Прочие расходы	2350	(35)	(438)
-	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	78	229
-	Текущий налог на прибыль	2410	(16)	(46)
-	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	-	-
-	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-
-	Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-
-	Прочее	2460	-	-
-	Чистая прибыль (убыток)	2400	62	183
-	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	-	-
-	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	-	-
-	Совокупный финансовый результат периода³	2500	62	183
СПРАВОЧНО				
-	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900	-	-
-	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910	-	-

Примечания

1 Указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

2 Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

3 Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

Акт № 38 от 16 июня 2015 г.

Исполнитель: ООО "КРЕАТИВ", ИНН 6324021266, 445021, Самарская обл, Тольятти г, Баныкина ул, дом № 20, квартира 288, тел.: 88482251589, р/с 40702810303000017609, в банке ПРИВОЛЖСКИЙ Ф-Л ПАО "ПРОМСВЯЗЬБАНК", БИК 042202803, к/с 30101810700000000803

Заказчик: ООО "СТРОИТЕЛЬ", ИНН 6321319417, 445009, Самарская обл, Тольятти г, Комсомольская ул, дом № 84А, квартира 305, тел.: +7 (8482) 694584, р/с 40702810703000026452, в банке ПРИВОЛЖСКИЙ Ф-Л ПАО "ПРОМСВЯЗЬБАНК", БИК 042202803, к/с 30101810700000000803

Основание: договор подряда №56 от 01.06.2015г.

№	Наименование работ, услуг	Кол-во	Ед.	Цена	Сумма
1	Выполненные работы "Капитальный ремонт кровли" по договору подряда № 56 от 01.06.2015г.	1	руб	381 355,93	381 355,93

Итого: 381 355,93
Сумма НДС 68 644,07

Всего оказано услуг 1, на сумму 450 000,00 руб.

Четыреста пятьдесят тысяч рублей 00 копеек

Вышеперечисленные услуги выполнены полностью и в срок. Заказчик претензий по объему, качеству и срокам оказания услуг не имеет.

ИСПОЛНИТЕЛЬ

ООО "КРЕАТИВ"

Директор

Солохина Н.Н.



ЗАКАЗЧИК

ООО "СТРОИТЕЛЬ"

Директор

Погосов В.Б.



Счет-фактура № 2138 от 16 июня 2017 г.

Исправление № -- от --

Продавец: ООО "КРЕАТИВ"
 Адрес: 445021, Самарская обл., Тольятти г., Банькина ул., дом № 20, квартира 288
 ИНН/КПП продавца: 6324021266/632401001
 Грузополучатель и его адрес: --
 Грузополучатель и его адрес: --
 К платежно-расчетному документу № от
 Покупатель: ООО "СТРОИТЕЛЬ"
 Адрес: 445009, Самарская обл., Тольятти г., Комсомольская ул., дом № 84А, квартира 305
 ИНН/КПП покупателя: 6321319417/632401001
 Валюта: наименование, код Российский рубль, 643

1	Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		Количество (объем)	Цена (тариф) за единицу измерения	5	6	7	8	9	10		11
		код	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	Выполненные работы "Капитальный ремонт кровли" по договору подряда № 56 от 01.06.2015г.	383	руб	1,000	381 355,93	381 355,93	без акциза	18%	88 644,07	450 000,00	--	--	--
Всего к оплате										450 000,00			

Руководитель организации или иное уполномоченное лицо
 Солохина Н.Н. (ф.и.о.)
 Главный бухгалтер или иное уполномоченное лицо
 Солохина Н.Н. (ф.и.о.)

Индивидуальный предприниматель
 _____ (подпись)
 _____ (ф.и.о.)
 _____ (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

Счет-фактура № 2117 от 02 июня 2015 г.

Исправление № -- от --

Продавец: ООО "КРЕАТИВ"
 Адрес: 445021, Самарская обл, Тольятти г, Баньяина ул, дом № 20, квартира 288
 ИНН/КПП продавца: 6324021266/632401001

Грузоотправитель и его адрес: он же
 Грузополучатель и его адрес: ООО "СТРОИТЕЛЬ", 445009, Самарская обл, Тольятти г, Комсомольская ул, дом № 84А, квартира 305
 К платежно-расчетному документу № от

Покупатель: ООО "СТРОИТЕЛЬ"
 Адрес: 445009, Самарская обл, Тольятти г, Комсомольская ул, дом № 84А, квартира 305
 ИНН/КПП покупателя: 6321319417/632401001

Валюта: наименование, код, Российский рубль, 643

1	Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг), имущественного права	Единица измерения		3	4	5	6	7	8	9	10		11
		код	условное обозначение (национальное)								цифровой код	краткое наименование	
1	изолплат ТКП 1х10 серый	2	2a	350,000	1,297,82	454,237,28	без акциза	18%	81,762,72	536,000,00	10	10a	11
Всего к оплате										536,000,00			

Руководитель организации
или иное уполномоченное лицо


 Солохина Н.Н.
 (Ф.И.О.)

Главный бухгалтер
или иное уполномоченное лицо


 Солохина Н.Н.
 (Ф.И.О.)

Индивидуальный предприниматель

 (подпись) (Ф.И.О.)

 (разместить свидетельство о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

Магистерская работа выполнена мною самостоятельно.

Использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

Отпечатано в одном экземпляре.

Библиография составляет 75 наименований.

Один экземпляр сдан на кафедру «14» января 2017 г.

«14» января 2017 г.

Студент

(Подпись)

(Д.А. Погосова)

(Имя, отчество, фамилия)