

**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(Н И У « Б е л Г У »)**

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ОРГАНИЗАЦИИ

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 09001672
Середина Владислава Вячеславовича

Научный руководитель
старший преподаватель
Назарова А.Н.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ	5
1.1. Понятие и роль учетной политики в системе бухгалтерского учета	5
1.2. Учетная политика как составляющая аудиторской проверки	10
1.3. Нормативно-правовые аспекты учетной политики	14
2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	21
АО «ПУСК»	21
2.1. Организация деятельности АО «Пуск»	21
2.2. Анализ основных экономических показателей	26
2.3. Организация бухгалтерского учета.....	32
3. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АО «ПУСК».....	36
3.1. Оценка системы внутреннего контроля и планирование аудиторской проверки.....	36
3.2. Сбор аудиторских доказательств	45
3.3. Аудиторское заключение по результатам проверки	50
3.4. Мероприятия, направленные на совершенствование бухгалтерского учета в организации	54
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	58
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	62
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Учетная политика является отражением совокупности основных и наиболее важных документов, устанавливающих правила ведения бухгалтерского учета в организации. В учетной политике организации отражают вопросы разработки рабочего плана счетов, организацию первичного учета, выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, выбор форм внутренней отчетности и другие.

Экономическая роль учетной политики состоит в обеспечении формирования и отражения в бухгалтерском учете наиболее оптимальных финансовых результатов его деятельности. Формирование учетной политики необходимо для принятия верных управленческих решений, поскольку правильно разработанная учетная политика является одним из важных инструментов управления деятельностью фирмы и достижения поставленных целей при ее функционировании.

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях роль учетной политики возрастает в связи со сложившейся экономической ситуацией, а именно общим спадом производства, кризисом неплатежей, неплатежеспособностью предприятий-должников, что непосредственно влияет на финансовое состояние организаций. В зависимости от того, как сформирована учетная политика, складывается экономическая деятельность предприятия на современном уровне, что также имеет научно-практическое значение.

Цель выпускной квалификационной работы – выразить мнение о правильности ведения учета и составления учетной политики, а также разработка мероприятий по совершенствованию учета. Для достижения цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить организационно-экономическую характеристику исследуемого предприятия;
- провести анализ основных показателей экономической деятельности организации для оценки ее платежеспособности и финансовой устойчивости;
- рассмотреть понятие и роль учетной политики в системе бухгалтерского учета;
- провести аудиторскую проверку сформированности учетной политики исследуемой организации.

Объектом исследования в работе выступило акционерное общество «Пуск», основным видом деятельности которого является строительство жилых домов. Предметом аудиторской проверки является учетная политика организации.

Источниками информации для проведения проверки, а равно для написания выпускной квалификационной работы, являлись бухгалтерская отчетность и учетная политика АО «Пуск», а также ее элементы. Теоретическая часть работы основана на нормативной документации, трудах отечественных ученых, учебной литературе.

Выпускная квалификационная работа выполнена на 61 странице, состоит из введения, трёх глав, заключения, включает 15 таблиц, 3 рисунка, библиография насчитывает 47 наименований, к работе приложено 11 документов.

1. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ КАК ЭФФЕКТИВНЫЙ ИНСТРУМЕНТ УПРАВЛЕНИЯ

1.1. Понятие и роль учетной политики в системе бухгалтерского учета

Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, учетная политика определяется как «принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности», в качестве совокупности способов ведения бухгалтерского учета указано применение счетов бухгалтерского учета, группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, инвентаризация, организация документооборота, система регистров бухгалтерского учета и обработка информации [10]. Учетная политика представляет собой не просто внутренний документ фирмы – она обладает всеми характеристиками нормативного акта, который регулирует бухгалтерский учет в организации и является документом четвертого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Можно сказать, что учетная политика – это стандарт экономического субъекта, который предназначен для определения порядка ведения бухгалтерского учета организацией.

Под учетной политикой в целях налогообложения, согласно п. 2, ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации, понимается «выбранная налогоплательщиком совокупность допустимых методов и способов определения доходов и (или) расходов, их оценки распределения и признания, а также учета других показателей финансовой и хозяйственной деятельности, необходимой для целей налогообложения» [3]. Согласно Налоговому кодексу РФ единые нормы учетной политики, относящиеся ко

всем видам налогов не установлены, при этом налогоплательщикам предоставляется возможность выбора методов ведения налогового учёта с помощью учётной политики. Правильно изложенные положения в учётной политике для целей налогообложения, но не урегулированные законодательством, могут помочь налогоплательщикам минимизировать налоговые риски. Таким образом, о того насколько точно и правильно будет составлен данный документ, будет зависеть насколько защищенной будет фирма при возникновении налоговых споров.

Выбранная организацией учётная политика может оказывать существенное влияние на показатели, характеризующие финансовое состояние организации, прибыль и себестоимость продукции. Не имея представления о показателях учётной политики организации невозможно сравнивать показатели эффективности ее деятельности за различные периоды времени. Умение управлять элементами учётной политики позволит руководству организации добиться поставленных целей без лишних расходов. Можно сказать, что «учётная политика выступает в качестве:

- инструмента управления затратами, финансовым состоянием и финансовыми результатами организации;
- инструмента тактического и стратегического планирования;
- инструмента унификации и снижения трудоемкости учётных процедур;
- эффективного инструмента практического разрешения споров нормативных актов по бухгалтерскому учету» [30].

Роль учётной политики фирмы в последнее время становится недооцененным, а ее формирование остается формальным, и получается, что для руководителя важно само наличие документа, а не его содержание.

Под эффективной учётной политикой понимается «совокупность принципов, правил и приемов ведения учета, которые утверждены внутренней документацией и способствуют достижению целей и решению задач в результате работы системы учета в рамках действующего

законодательства, а также соответствует стратегии развития организации» [35].

Задача учетной политики, сформированная для целей бухгалтерского учета, состоит в создании структуры организации и ведения учета, определении и документальном закреплении выбранного способа ведения учета из одного из разрешенных законодательством.

Разработкой учетной политики в организации занимается главный бухгалтер, а приказ о ее утверждении подписывает руководитель. Основными приложениями, которые утверждаются вместе с учетной политикой, являются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- формы первичных учетных документов, в случае если организация не использует унифицированные формы;
- внутренняя бухгалтерская отчетность, а также регистры бухгалтерского учета;
- график документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Законодательством не регламентируется структура учетной политики, но, как правило, она состоит из нескольких разделов: методического, технического и организационного.

Организациям не рекомендуется разрабатывать и утверждать слишком объемную учетную политику, переписывая в нее нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, а также слишком сокращенную, не отражающую основных элементов. На рисунке 1 представлена характеристика аспектов учетной политики для целей бухгалтерского учета.



Рис.1. Характеристика элементов учетной политики для целей бухгалтерского учета

При формировании учетной политики главному бухгалтеру необходимо помнить, что она напрямую зависит от таких факторов, как:

1. организационно-правовой формы организации;
2. отрасли и вида деятельности организации;
3. масштабов деятельности организации;
4. организационно-управленческой структуры и структуры бухгалтерии;
5. утвержденной финансовой стратегии организации;
6. имеющейся материальной базы;
7. степени развития информационной системы в организации;
8. уровня квалификации бухгалтерских кадров и др.

«Выбранные способы ведения бухгалтерского следует применять с 01 января года, следующего за годом принятия учетной политики. Положения учетной политики обязательны для применения всем представительствами и филиалами, а также другими подразделениями данной организации, независимо от их местонахождения, включая объекты, выделенные на отдельный баланс» [30].

Организация, образованная в результате реорганизации или вновь созданная организация должна утверждать свою учетную политику не позднее 90 дней со дня даты государственной регистрации юридического лица. При разработке элементов учетной политики организации должны руководствоваться законодательством Российской Федерации в части ведения бухгалтерского учета и учетной политики, в котором установлены условия, при которых в организация имеет право вносить изменения и дополнения учетную политику.

В целях ведения налогового учета организации разрабатывают учетную налоговую учетную политику, в которой раскрывают вопросы, касающиеся порядка исчисления и уплаты налогов. Налоговая учетная политика также утверждается приказом руководителя. Основным отличием ее от бухгалтерской состоит в том, что в налоговом законодательстве отсутствуют нормативные акты, регулирующие порядок формирования, представления и применения налоговой учетной политики.

Структуру учетной политики для целей налогового учета можно сформировать путем включения следующих элементов: организационно-технического, методического и оптимизационного. Такая структура позволит рационально установить порядок распределения обязанностей между структурными подразделениями и исполнителями, выявить направления анализа и прогнозирования результатов деятельности, повысить ее эффективность и оптимизировать налогообложение. На рисунке 2 представим примерную структуру учетной политики для целей налогового учета.

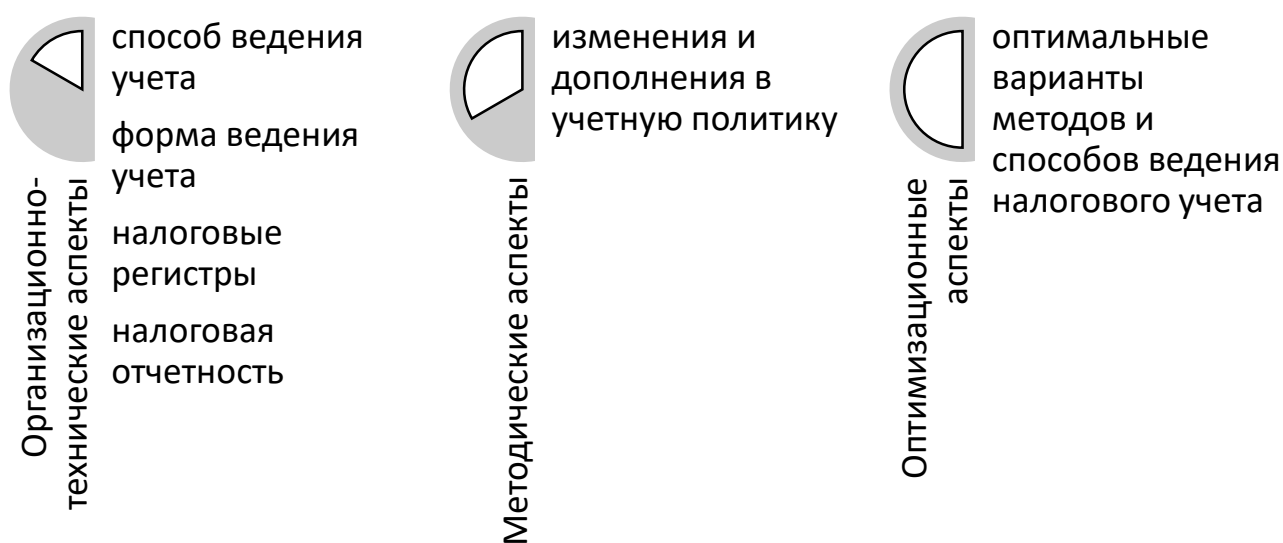


Рис.2. Структура учетной политики для целей налогового учета

Налоговая учетная политика считается частью единой учетной политики и включается в состав бухгалтерской отчетности.

1.2. Учетная политика как составляющая аудиторской проверки

Ведение бухгалтерского учета регламентируется действующим законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органами, регулирования бухгалтерского учета. Организации самостоятельно формирует свою учетную политику на основании своей структуры и отраслевой специфики. Как уже отмечалось, методы, которые выбраны организацией, должны обеспечить полноту отражения в учете всех фактов экономической жизни.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», аудит – это «независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности» [5]. Целью аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия является установление соответствия организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего российского законодательства и особенностям деятельности предприятия. Следовательно, учетная политика организации выступает объектом проверки на всех этапах аудита финансовой отчетности - от планирования до формирования заключения.

Для достижения поставленной цели аудиторы решают следующие задачи:

- 1) сопоставляют организационную структуру бухгалтерии и формы бухгалтерского учета с условиями организации и управления на предприятии;
- 2) анализируют учетную политику организации.

«Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики состоит из трех последовательных этапов: ознакомительного, основного и финального» [39].

На первом ознакомительном этапе аудитор выстраивает отношения с клиентом, а также знакомится с организационной документацией и учредительными документами фирмы:

- приказом об учетной политике организации;
- рабочим планом счетов;
- свидетельством о государственной регистрации;
- справками о постановке на учет в налоговом органе, о регистрации в органах статистики и соответствующих отделениях внебюджетных и экологических фондов;
- планами и прогнозами;
- прочей существенной документацией.

Далее аудитор осуществляет планирование проверки путем знакомства с деятельностью проверяемой организации, расчета уровня существенности, оценки рисков аудита, оценки внутреннего контроля и составления плана и программы для проведения аудита.

На втором основном этапе производится проверка соответствия показателей бухгалтерской отчетности и регистров учета, оценка правильности организации бухгалтерского учета и формирования учетной политики, а также проводятся иные аудиторские процедуры, которые предусмотрены в программе аудита. Для каждой аудиторской процедуры аудитор разрабатывает рабочий документ.

Аудиторские процедуры, применяемые аудитором в ходе проверки, включают тестирование средств внутреннего контроля и аудиторские процедуры, по существу.

«Аудитор подтверждает информацию об организации бухгалтерского учета и учетной политики, рассматривает весь комплект представленной бухгалтерской отчетности. В результате проведения аудиторских процедур выявляются различные нарушения в организации бухгалтерского учета и формировании учетной политики, которые обобщаются на следующем этапе» [31].

На третьем финальном этапе аудитор завершает подготовку документации в виде письма-представления руководству, готовит письменную информацию для руководства проверяемой организации на основе результатов аудита, формулирует свое мнение о достоверности финансовой отчетности. По результатам проведенной проверки аудитор составляет отчет.

Методика проведения аудиторской проверки представляет собой последовательность проведения процедур изучения и исследования бухгалтерской, учредительной и другой информации. Модель планирования аудита целесообразно представить в форме схемы на рисунке 3.

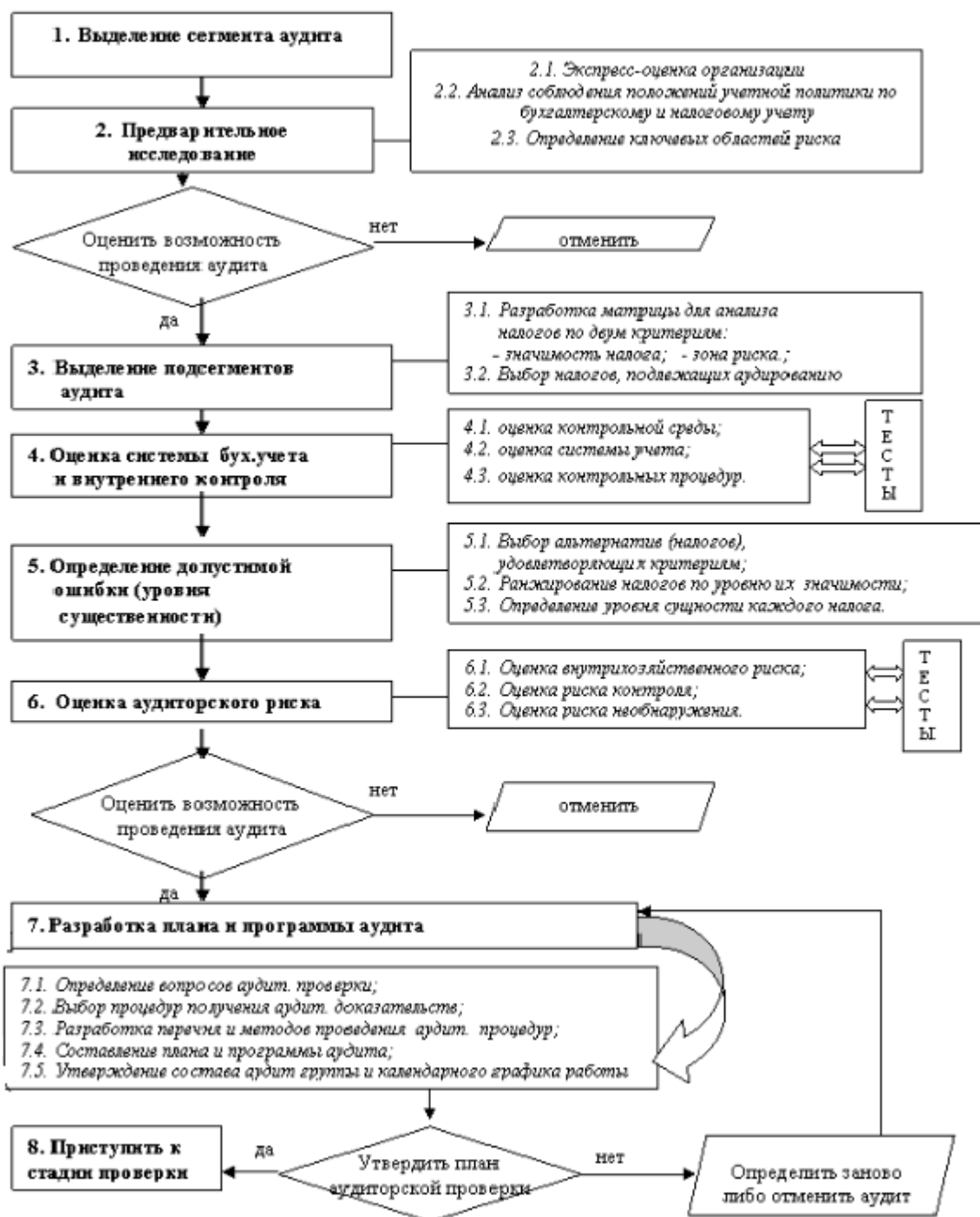


Рис.3. Методика проведения аудиторской проверки

Аудитор при проведении проверки должен убедиться, что «принятая предприятием система бухгалтерского учета обеспечивает:

- использование общих принципов управления;
- текущее наблюдение, измерение и регистрацию финансово-хозяйственных операций;

- систематизацию информации, содержащейся в учетной первичной документации;
- своевременное составление отчетности;
- соблюдение порядка, сроков проведения инвентаризаций активов и обязательств;
- автоматизацию учета» [16].

В процессе проверки аудитор должен убедиться, что система бухгалтерского учета достоверно отражает экономическую сущность проверяемого хозяйствующего субъекта. Масштабы и характеристики действующей системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размеру экономического субъекта и характеристикам его деятельности. Аудитор самостоятельно разрабатывают методологию и процедуры для анализа и оценки системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля, а также планирует аудиторские процедуры в зависимости от результатов такого анализа и оценки. Формирование учетной политики и ее исполнение бухгалтерией является важной областью для проведения аудита, которая оказывает существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

1.3. Нормативно-правовые аспекты учетной политики

В настоящее время в России продолжается процесс реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Учетная политика организации также не осталась в стороне и в рамках регламентации единых требований был ведён (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Однако, пока российские организации при формировании своей учетной политики выбирают способы ведения учета согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [10].

На рисунке 4 представлена схема, отображающая понятия учетной политики согласно российскому и международному стандарту.

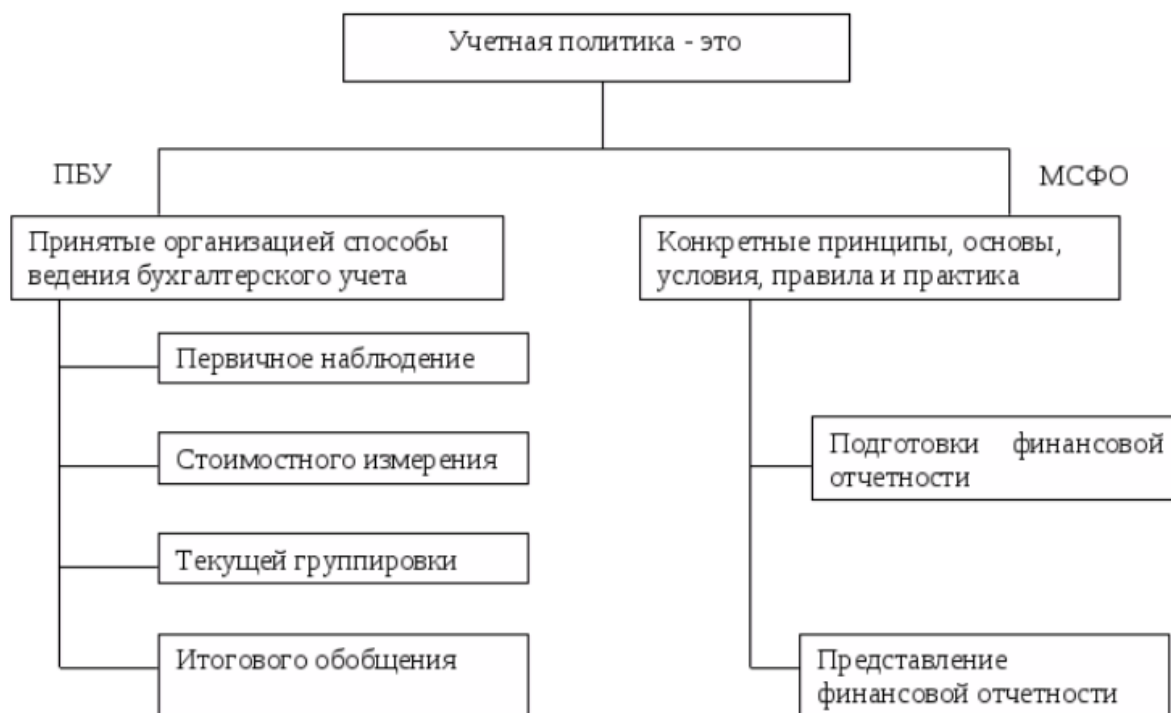


Рис.4. Отличия в трактовке понятия «учетная политика» согласно МСФО и ПБУ

Учетная политика организаций может содержать финансовый, налоговый и управленческие аспекты. Учетная политика, сформированная организациями в целях финансового учета, основывается на законодательстве о бухгалтерском учете. Учетная политика для целей ведения налогового учета отражает права, предоставленные налоговым законодательством в части выбора возможных вариантов расчета налоговой базы.

Управленческая учетная политика предполагает содержание максимального количества альтернатив. Так как управленческий учет не регламентируется законодательством, бухгалтер может выбрать среди

неограниченного количества элементов, вплоть до определения таких глобальных позиций, как использование двойной записи, единого денежного измерителя, первичных документов. Также не подлежит регулированию оформление и раскрытие управленческой учетной политики. На рисунке 5 наглядно представлена структура такой учетной политики и ее пользователи.



Рис.5. Структура учетной политики и ее пользователи

На основе проведенного сравнения МСФО 8 (IAS 8) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» была осуществлена процедура отображения итогов изменений учетной политики в бухгалтерской отчетности. На счетах бухгалтерского учета наиболее важным критерием является отражение перемены учетной политики. Отличительной чертой деятельности отдельных организаций является вариантность способов учета активов и обязательств в ней. МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика

организации» позволяют регулировать учетную политику фирмы и порядок ее составление, и преобразования. В широком смысле слова, под учетной политикой, в нормативных актах понимаются комплекс законов, основ, баз, операций, которые берет на себя фирма, подготавливающая финансовую отчетность [26]. Сравнение способов регулирования учетной политики, нашедшие отражение в МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» представлено в таблице 1.

Таблица 1

Сравнительная характеристика МСФО (IAS) 8 и ПБУ 1/2008

Признак сравнения	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»
Цель стандарта	Установление критериев выбора и изменения учетной политики, вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок	Установление правил формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций
Наличие признаков надежности, нейтральности, уместности, достоверности отчетной информации	Имеются	Отсутствуют
Понятие учетной политики	Конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для подготовки и представления финансовой отчетности	Принятая организацией совокупность способов ведения учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности
Организационные аспекты	Не предусмотрены	Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации (приказами, распоряжениями)

Продолжение таблицы 1

Наличие признаков непрерывности хозяйственной деятельности, допущения имущественной обособленности, своевременности и рациональности ведения учета	Отсутствуют	Имеются
Внесение изменений в учетную политику	В случае, если данное требование необходимо каким-либо положениям МСФО. В случае, если финансовая отчетность организации станет демонстрировать точную информацию о воздействии обстоятельств и условий на финансовое положение фирмы, экономические итоги её работы либо перемещение валюты.	При существенной корректировке в законодательстве РФ и нормативных актах по бухгалтерскому учету. При создании организацией новейших методов ведения учета, ориентированных на большую достоверность отображения фактов хозяйственной деятельности, либо понижение трудовых затрат учетного процесса при сохранении степени правдивости сведений. При значительном изменении критериев работы организации.
Ретроспективное применение	Ретроспективное применение – применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта учетная политика использовалась всегда в прошлом	При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики следует исходить из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида
Перспективное применение	1) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую применялась учетная политика; 2) признание влияния изменения в оценках в периодах, затронутых изменением	Применение измененного способа ведения бухгалтерского учета в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа

В МСФО IAS 8 при составлении учетной политики «организации не рассматриваются такие понятия, как «допущения» и «требования», аналогом данным категориям можно считать перечень, в котором определено, что при отсутствии какого-либо конкретного МСФО, применимого к операции, событию или условию, бухгалтер обязан использовать собственное суждение при разработке учетной политики» [23]. МСФО IAS 8 не дает определения тем принципам, предъявляемым к учетной политике, которые изложены в ПБУ 1/2008. К таким принципам можно отнести допущения имущественной обособленности, временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а также непрерывности деятельности и требования непротиворечивости, своевременности и рациональности ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности. «Как национальный, так и международный стандарт предполагает, что применение учетной политики, принятой организацией, должно осуществляться последовательно, но при этом может возникать ряд случаев, в которых ее изменение может быть вызвано определенной необходимостью. ПБУ 1/2008 предусматривает три причины внесения изменений в учетную политику организации, в то время как МСФО IAS 8 всего два» [45]. Несмотря на данное отличие в стандартах, условия, при которых вносятся изменения, в целом сопоставимы, но при этом, принципиальное отличие состоит в том, что российский стандарт указывает на случаи изменения учетной политики, в то время как международный стандарт делает акцент на обязательность ее изменения, если таковое приведет к предоставлению пользователям финансовой отчетности более уместную и надежную информацию о финансовом состоянии организации. Производимые изменения, которые должны оцениваться в денежном выражении, в учетной политике способны оказывать существенное влияние на финансовое состояние организации, движение денежных средств, а также на финансовые результаты. Поэтому оба рассматриваемых стандарта предусматривают два варианта к отражению

последствий изменения учетной политики – ретроспективный и перспективный.

Сравнительный анализ показал, что при разработке ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» прослеживается максимальное сближение стандарта с МСФО (IAS) 8. Существенных отличий между двумя нормативными актами не выявлено.

2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

АО «ПУСК»

2.1. Организация деятельности АО «Пуск»

Акционерное общество ПУСК» (далее АО «Пуск») «учреждено в соответствии с законом Российской Федерации «О приватизации Государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации», Государственной программой приватизации государственных и муниципальных предприятий в российской Федерации на 1992 год и Указом Президента Российской Федерации, добровольных объединений Государственных предприятий в акционерные общества от 1 июля 1992 года» [47].

Полное фирменное наименование Общества: Акционерное общество «ПУСК». Сокращенное наименование общества – АО «ПУСК». Местонахождение организации - Российская Федерация, 308001, г. Белгород, ул. Нагорная, 23.

АО «Пуск» является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава (Приложение 1) и законодательства Российской Федерации. АО «Пуск» также руководствуется в своей деятельности внутренними документами (Положениями, Инструкциями и т.п.), утвержденными органами управления в установленном порядке.

В ноябре 1985 года была создана ПМК специализированного объединения «Союзремплдovoщналадка» Минплодоовощхоза СССР. ПМК занималась строительством собственных баз всесоюзного объединения, строительством консервных заводов, крупных овоще-фрукто- хранилищ и собственных жилых домов объединения.

В ноябре 1992 года ПМК преобразована в акционерное общество открытого типа «ПУСК» с основным профилем - строительство жилых

домов. В настоящее время АО «ПУСК» ведет строительство жилых домов в 92 квартале центральной части г. Белгорода.

Основной целью АО «Пуск» «является удовлетворение общественных потребностей и получение прибыли. Основными видами деятельности акционерного общества являются:

- выполнение генподрядных, строительных, монтажных, ремонтных специализированных и проектных работ;
- осуществление функций заказчика, подрядчика (генподрядчика) для других организаций, предприятий и частных лиц по строительству промышленных, жилых и других объектов, техническое обследование зданий и сооружений;
- услуги по оценке и переоценке основных фондов (зданий, сооружений и др.) и незавершенного строительства, экспертные услуги;
- автотранспортные и другие услуги населению, предприятиям и организациям;
- производство строительных материалов и изделий;
- коммерческая деятельность;
- закуп и реализация продукции и товаров;
- иные виды хозяйственной деятельности, не противоречащие законодательству РФ» [47].

Перспективы развития АО «Пуск» напрямую связаны с дальнейшей застройкой, в соответствии с генеральным планом застройки, утвержденным городской архитектурой и поступлением запросов на жилье от жителей. Основными направлениями поставленных задач являются:

- усовершенствование и повышение качества строительства;
- разработка и создание новых технологий строительства;
- четкая организация производства и строгий режим экономии энергоресурсов, материальных и денежных средств.

Общество самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается выпускаемой продукцией, полученной прибылью, оставшейся

в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей. Общество имеет право в порядке, установленном действующим законодательством самостоятельно совершать экспортные и импортные операции, необходимые для его уставной или хозяйственной деятельности. Уставный капитал АО «Пуск» составляет 3712 рублей. Уставный капитал разделен на обыкновенные именные акции в количестве 7424 акции номинальной стоимостью 0,50 рублей каждая.

На основе информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности АО «Пуск» (Приложение 2-9) проведен анализ основных экономических показателей деятельности за период 2016-2018 годы; результаты анализа представлены в таблице 1.

Выручкой АО «Пуск» является конечный результат, то есть прибыль по сданному объекту в эксплуатацию. В 2018 году организация не завершила ни один объект строительства и, следовательно, выручки по итогам года у нее не было. В 2017 году выручка была незначительной и составляла 89 тысяч рублей, в то время как в 2016 году она была равна 10844 тысячи рублей. Однако организация за период 2016-2017 годы получила убыток по итогам работы за год – 3424 тысячи рублей и 7685 тысяч рублей соответственно.

Такой финансовый результат сложился в связи с превышением расходов организации, как по основной деятельности, так и прочих расходов, над полученными доходами.

В 2018 году, несмотря на отсутствие дохода от основной деятельности АО «Пуск» получило прочие доходы по активам, переданным в пользование в размере 1953 тысячи рублей, тем самым чистая прибыль на конец года составила 1161 тысячу рублей. Незавершенное строительство на 31 декабря 2018 года составило 126129 тысяч рублей, в том числе: автопаркинг – 320 тысяч рублей, жилой дом – 125704 тысяч рублей; автостоянки – 105 тысяч рублей.

Таблица 1

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности
АО «Пуск» за 2016-2018 гг.

№ п/п	Наименование показателей	Годы			Отклонение			
		2016	2017	2018	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2017г. от 2016г.	2018г. от 2017г.	2017г. к 2016г.	2018г. к 2017г.
1	Выручка от продажи, тыс. руб.	10844	89	0	-10755,00	-89	0,82	-
2	Расходы по обычной деятельности, тыс. руб.	11328	62	0	-11266,00	-62	0,55	-
3	Прибыль от продаж, тыс. руб.	484	27	0	-457,00	-27	5,58	-
4	Чистая прибыль, тыс. руб.	-3424	-7685	1161	-4261,00	8846	224,4	-15,11
5	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	75211	55727	36303	-19484,00	-19424	74,09	65,14
6	Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, тыс. руб.	550	9947	31216	9397,00	21269	1808,5	313,82
7	Среднегодовая сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	8661	8176	17149	-485,00	8973	94,4	209,75
8	Среднесписочная численность работников, чел.	75	81	79	6,00	-2,00	108	97,53
9	Производительность труда, тыс. руб./чел.	144,59	1,10	-	-143,49	-1,10	0,76	-
10	Фондоотдача, руб.	0,14	0,002	-	-0,14	-	1,11	-
11	Фондоёмкость руб.	6,94	626,15	-	619,21	-626,15	9027,8	-
12	Рентабельность продаж, %	-31,58	-	-	-8603,26	8634,83	27347	-

Среднегодовая стоимость основных средств организации снижается за рассматриваемый период с 75211 тысяч рублей в 2016 году до 36303 тысячи рублей в 2018 году. Уменьшение стоимости активов в два раза может свидетельствовать о реализации основных средств в связи с их невостребованностью или непригодностью к использованию. В связи с этим фондоотдача значительно снизилась в 2017 году по отношению к 2016 году. Так в 2016 году на один рубль стоимости основных средств приходилось 0,14 рублей полученного дохода, а в 2017 году уже 0,002 рубля.

Оценивая величину среднегодовой суммы дебиторской задолженности и кредиторской задолженности, можно отметить их существенный рост. Так размер дебиторской задолженности в 2018 году вырос по отношению к 2017 году в три раза за счет задолженности по невыполненным работам подрядчиков, а размер кредиторской задолженности вырос в два раза за счет непогашенной задолженности перед поставщиками.

Численность работников АО «Пуск» является небольшой так как организация для выполнения строительных работ привлекает подрядные организации. В штате же за 2018 год было 79 человек.

Эффективность деятельности АО «Пуск» можно оценить с помощью показателя рентабельности продаж, который за счет полученного убытка в 2016-2017 годы был отрицательным, а в 2018 году равнялся нулю. Отрицательная рентабельность говорит о том, что предприятие неэффективно использует свои ресурсы и упускает выгоду или недополучает ее.

Таким образом, оценивая финансово-хозяйственную деятельность АО «Пуск» можно отметить неэффективную политику управленческого персонала, приводящую к нерациональному использованию ресурсов, и необходимость проведения срочных мероприятий по увеличению доходности и росту платежеспособности.

2.2. Анализ основных экономических показателей

Анализ основных экономических показателей деятельности АО «Пуск» следует начать с определения уровня ликвидности и платежеспособности организации. Для определения ликвидности бухгалтерского баланса активы и пассивы следует разделить на группы по уровню ликвидности и срочности платежей. На рисунке 1 представим типовую группировку активов и пассивов.

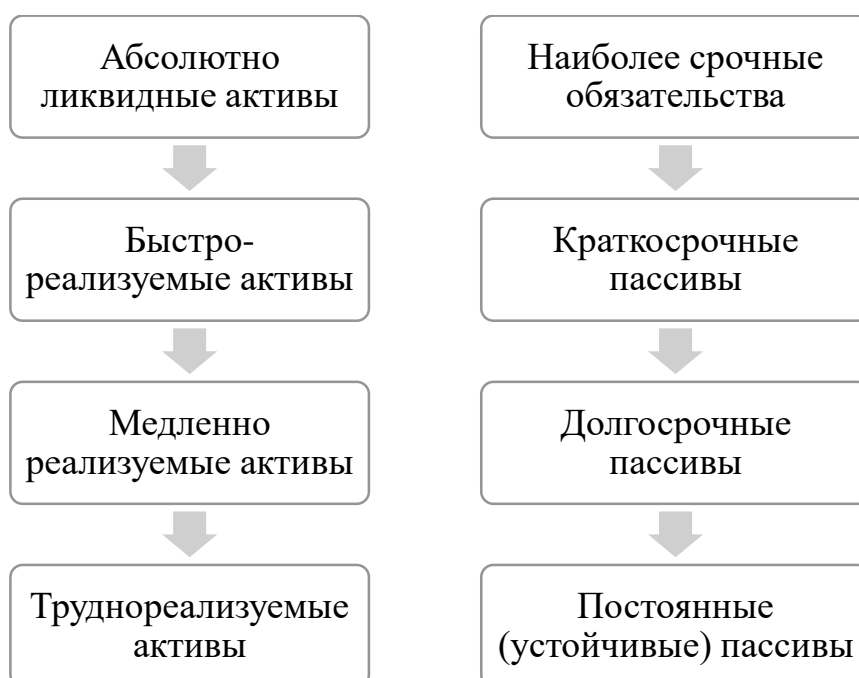


Рис.1. Группировка активов и пассивов по степени ликвидности и срочности платежей

Абсолютно ликвидные активы определяются сумма денежных средств и финансовых вложений организации. Быстро реализуемые активы представляют собой дебиторскую задолженность. Медленно реализуемые активы складываются из запасов, налога на добавленную стоимость и прочих оборотных активов. Трудно реализуемые активы содержат внеоборотные активы. Что касается пассивов организации, то наиболее срочными обязательствами считается кредиторская задолженность. Краткосрочными

пассивами является сумма заемных средств, оценочных обязательств и прочих обязательств организации. Долгосрочными пассивами соответственно являются долгосрочные обязательства. Постоянными пассивами являются собственный капитал и доходы будущих периодов. В таблице 3 рассчитаны указанные показатели.

Ликвидным будет считаться баланс, при котором соблюдаются неравенства $A1 > П1$, $A2 > П2$, $A3 > П3$, $A4 < П4$.

Таблица 3

Анализ ликвидности баланса АО «Пуск» за период 2016-2018 гг.

Показатель	2016	2017	2018	Показатель	2016	2017	2018
A1	1888	1432	2575	П1	5232	11120	23178
A2	516	19379	43053	П2	750	44631	4642
A3	1271	42245	3189	П3	0	0	0
A4	79826	1000784	162380	П4	77299	69611	70772

На рисунке 2 представлено сложившееся соотношение между группами активов и пассивов АО «Пуск» за 2018 год, откуда видно, что $A1 < П1$, $A2 > П2$, $A3 > П3$, $A4 > П4$. Не соблюдается первое и четвертое неравенство, это говорит о недостаточности абсолютно ликвидных активов для покрытия срочных обязательств, а устойчивые пассивы существенно превышают стоимость внеоборотных активов.

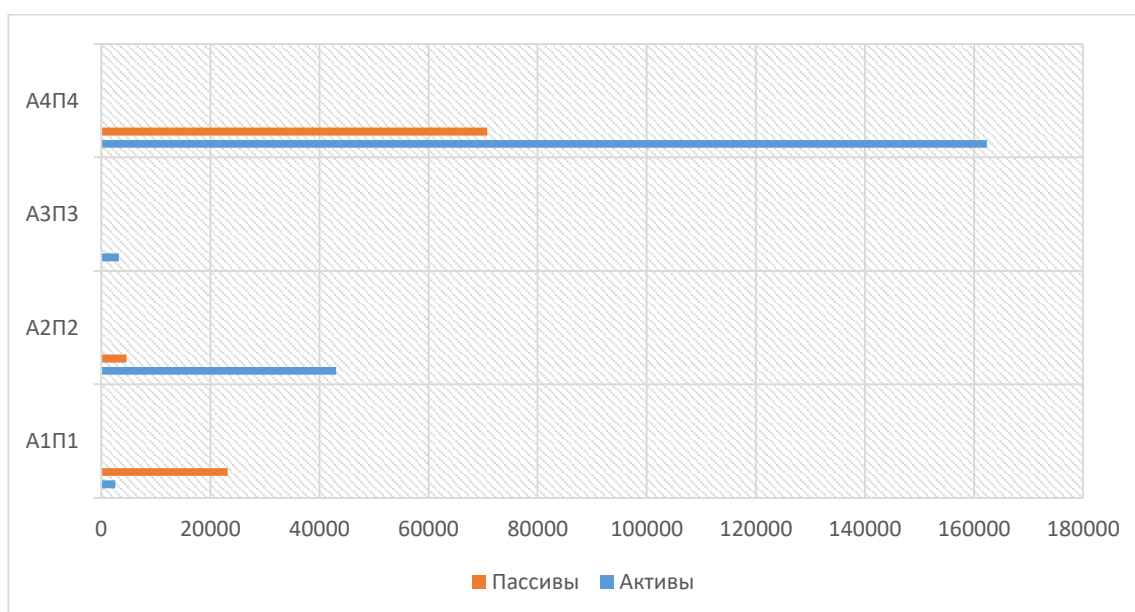


Рис.2. Соотношение групп активов и пассивов АО «Пуск» за 2018 год

Оценить ликвидность организации также можно с использованием коэффициентов абсолютной, быстрой и текущей ликвидности. Абсолютная ликвидность определяется отношением абсолютно ликвидных активов к текущим обязательствам. Быстрая ликвидность рассчитывается как отношение суммы абсолютно ликвидных и быстро реализуемых активов к текущим обязательствам. Текущая ликвидность определяется как отношение текущих активов к текущим обязательствам. В таблице 4 представлены результаты расчетов.

Таблица 4

Оценка коэффициентов ликвидности АО «Пуск» за период 2016-2018 гг.

№ п/п	Наименование показателей	Годы			Отклонение	
		2016	2017	2018	Абсолютное (+,-)	
					2017г. от 2016г.	2018г. от 2017г.
1	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,30	0,02	0,02	-0,29	0,00
2	Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	0,39	0,22	0,32	-0,17	0,10
3	Коэффициент текущей ликвидности	0,59	0,67	0,35	0,08	-0,32

Коэффициент абсолютной ликвидности показал, что только в 2016 году АО «Пуск» было способно своевременно погашать краткосрочные займы, так как значение коэффициента было в пределах нормы ($>0,2$). В 2017-2018 годы показатель существенно снизился, что подтверждает недостаточность средств в организации для своевременных расчетов по срочным платежам.

Коэффициент быстрой ликвидности также ниже нормы (>1), это свидетельствует о неспособности АО «Пуск» рассчитываться по своим текущим обязательствам даже при реализации запасов.

Коэффициент текущей ликвидности значительно ниже нормы (≥ 2), что также отрицательно сказывается на платежеспособности организации. На рисунке 3 представлена динамика коэффициентов ликвидности АО «Пуск» за период 2016-2018 годы.

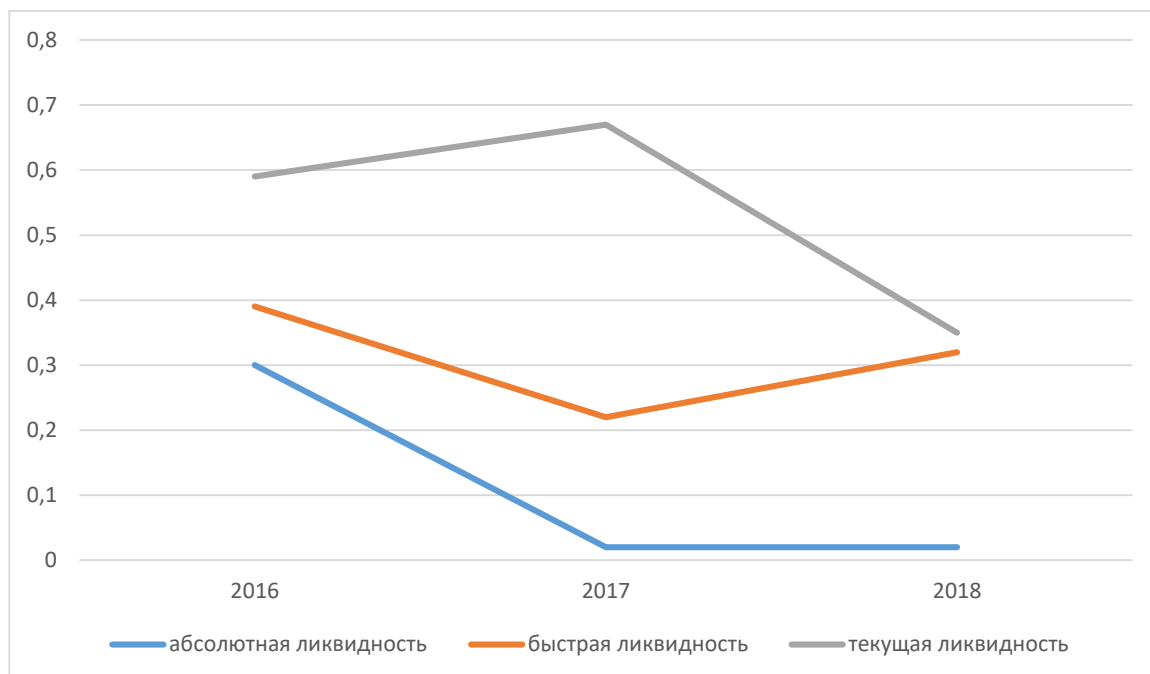


Рис.3. Динамика коэффициентов ликвидности за 2016-2018 гг.

Наиболее общим показателем, характеризующим финансовое состояние организации, является коэффициент платежеспособности, который рассчитывается как отношение суммы денежных средств и дебиторской задолженности к сумме срочных платежей. Рассчитаем коэффициент за период 2016-2018 годы:

$$2018 \text{ год: } K_{\text{пл}} = (2575+43053)/23178 = 1,97;$$

$$2017 \text{ год: } K_{\text{пл}} = (1432+19379)/11120 = 1,87;$$

$$2016 \text{ год: } K_{\text{пл}} = (1888+516)/5232 = 0,45.$$

Расчет показал, что за период 2017-2018 годы АО «Пуск» было платежеспособным, так нормой считается значение коэффициента ≥ 1 .

Для определения финансовой устойчивости АО «Пуск» рассчитаем показатели в таблице 5.

Таблица 5

Оценка финансового состояния АО «Пуск» за период 2016-2018 гг.

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение, (+,-)	
		2016	2017	2018	2017г. от 2016г.	2018г. от 2017г.
1	Собственный капитал, тыс.руб.	77299	69611	70772	-7688	1161
2	Заемный капитал, тыс.руб.	6201	94229	140425	88028	46196
3	Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	6201	94229	140425	88028	46196
4	Долгосрочные обязательства, тыс.руб.	0	0	0	0	0
5	Валюта баланса, тыс.руб.	83500	163840	211197	80340	47357
6	Внеоборотные активы, тыс.руб.	79825	100784	162380	20959	61596
7	Оборотные активы, тыс.руб.	3675	63056	48817	59381	-14239
8	Коэффициент финансовой независимости (автономии)	0,93	0,42	0,34	-0,50	-0,09
9	Коэффициент концентрации заемного капитала	0,07	0,58	0,66	0,50	0,09
10	Коэффициент финансовой зависимости	1,08	2,35	2,98	1,27	0,63
11	Коэффициент текущей задолженности	0,07	0,58	0,66	0,50	0,09
12	Коэффициент устойчивого финансирования	0,93	0,42	0,34	-0,50	-0,09
13	Коэффициент финансового левириджа	0,08	1,35	1,98	1,27	0,63

Оценивая показатели финансового состояния АО «Пуск» за период 2016-2018 годы, можно отметить следующее. Коэффициент финансовой независимости или автономии показывает, что в 2018 году 34% стоимости активов покрывались за счет собственного капитала организации, в то время как в 2016 году 93%, в 2017 году 42% обеспечивалось собственными источниками формирования. Оставшаяся доля активов покрывалась за счет

заемных средств. Следовательно, АО «Пуск» становится более зависимым от заемных источников финансирования, о чем также свидетельствует коэффициент финансовой зависимости. Значение данного показателя растет с 1,08 в 2016 году до 2,98 в 2018 году. То есть на 1 рубль собственного капитала организация привлекла 2,98 рубля заемных средств в 2018 году.

Коэффициент концентрации заемного капитала показывает, что заемный капитал, приходящийся на единицу финансовых ресурсов увеличивается в динамике с 0,07 в 2016 году до 0,66 в 2018 году.

Коэффициент текущей задолженности показывает, что в общей сумме капитала доля краткосрочного заемного капитала составляет 7%, 58%, 66% соответственно в 2016, 2017, 2018 годы. Значение коэффициента значительно превышает норму в 2017-2018 годы (0,1-0,2).

Коэффициент устойчивого финансирования показывает, что в 2018 году 34% активов финансируется за счет источников финансирования, которые организация использует в своей деятельности больше года. В 2017 году значение показателя было равно 42%, а в 2016 году – 93%.

Коэффициент финансового левериджа отражает часть собственного капитала организации в активах. Рост показателя в динамике свидетельствует о предпринимательском риске. За период 2016-2018 годы значение коэффициента финансового левериджа в АО «Пуск» растет с 0,08 до 1,98.

Таким образом, финансовое состояние АО «Пуск» можно оценить как неблагоприятное, организация не способна финансировать свою текущую деятельность и развитие, постоянно поддерживать платежеспособность и инвестиционную привлекательность. Неспособность организации отвечать по своим обязательствам может повлечь наступление угрозы банкротства. Для повышения эффективности деятельности и улучшения финансового состояния АО «Пуск» необходимо обеспечить достаточный объем капитала, оптимальную структуру активов и пассивов, использовать имеющиеся ресурсы так, чтобы доходы превышали расходы, обеспечивая тем самым рост рентабельности.

2.3. Организация бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Организация, формы и способы ведения бухгалтерского учета установлена на основании действующих нормативных документов: Федерального Закона РФ «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н), Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н), Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н), Инструкции о порядке заполнения форм бухгалтерской отчетности организации приказ от 13.01.2000г. №4н, с учетом последующих изменений и дополнений в целях установления единого методологического подхода в организации бухгалтерского учета и отчетности.

Бухгалтерская отчетность АО «Пуск» формируется исходя из действующих в РФ правил ведения бухгалтерского учета и отчетности. В организации осуществляется журнально–ордерная технология обработки учетной информации. Применяется план счетов и субсчетов бухгалтерского учета.

Учетной политикой организации установлены следующие положения для ведения учета.

Начисление амортизации по основным средствам ведется линейным способом. Сроки полезного использования объектов основных средств определяются согласно «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденные Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 №1. С 2013 года организация проводит оценку текущей

стоимости земельных участков, находящихся в собственности. Переоценка производится с периодичностью не чаще 1 раза в 5 лет.

Активы со сроком полезного использования не более 12 месяцев и первоначальной стоимостью менее 40000 рублей учитываются в качестве материальных ценностей и относятся в состав расходов по мере передачи в эксплуатацию. Списание материалов в производство осуществляется по себестоимости единицы по материальным отчетам, актам. В целях обеспечения сохранности этих предметов при эксплуатации на предприятии возложена ответственность за контроль их движения на материально-ответственных лиц.

Учет приобретения материальных ценностей производится без использования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей», при этом отклонения в стоимости при приобретении материальных ценностей относятся непосредственно на счета учета этих ценностей (счета 10, 41 и др.). Списание материальных ценностей производится по себестоимости единицы списанных в расход на производство по материальному отчету. Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг) отражаются согласно типовому Плану счетов бухгалтерского учета на счете 20 «Основное производство» и ведутся отдельно по каждому объекту по соответствующим элементам затрат.

Затраты на проведение всех видов ремонтов производственных фондов включаются в себестоимость продукции работ и услуг того периода, в котором был произведен ремонт.

Резерв на отпуска начисляется ежегодно по окончании отчетного периода.

Накладные расходы распределяются по расчетному проценту прямо пропорционально прямым затратам на относящийся объект. К прямым затратам относятся: заработная плата, сырье и материалы, МБП, затраты по автотранспорту и механизмам.

Установлен порядок определения финансовых результатов от сдачи

работ, по строительно-монтажным работам по мере отгрузки.

Учет затрат по строительству жилья, включая строительство, финансирующее средствами дольщиков, осуществляется в АО «Пуск» на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Проценты по долговым обязательствам, привлеченным для строительства долгосрочных инвестиций учитываются в составе капитальных вложений. При заключении договоров о долевом участии в строительстве жилых домов в бухгалтерском учете возникшие обязательства перед дольщиками с отражаются на счете 86 «Целевое финансирование». Одновременно возникшие обязательства дольщиков перед организацией отражаются в бухгалтерском учете на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». Поступление долевых взносов отражают на счете 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» в уменьшении обязательств дольщиков.

Оборотные денежные средства организации, направленные на финансирование объектов долевого строительства, как разница между освоенными капитальными вложениями на данный объект и внесенными средствами дольщиков, считаются как краткосрочные займы к этим объектам с отражением в бухгалтерском учете на счете 66 «Краткосрочные кредиты и займы». Финансовый результат по строительству жилья определять после ввода объекта в эксплуатацию.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются по оплате. К таким расходам относится: подписка; стоимость приобретенных лицензий; страховые расходы.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с отнесением на результаты, хозяйственной деятельности.

Установлены единые нормы командировочных расходов для всех работников предприятия – 700 рублей за день пребывания в командировке по РФ и 2500 рублей за каждый день нахождения в заграничной командировке.

По месту нахождения АО «Пуск» ведется полная документация в соответствии с законодательством РФ, в том числе:

- учредительные документы, а также нормативные документы, регулирующие отношения внутри организации, с последующими изменениями и дополнениями;

- документы бухгалтерского учета, необходимые для проведения собственных ревизий в организации, а также проверок соответствующими государственными органами согласно действующему законодательству;

- протокол заседаний, собраний акционеров, совета директоров и Ревизионной комиссии;

- список всех членов Совета директоров.

Эти документы должны быть доступны для ознакомления акционерам и их полномочным представителям.

Ревизионная комиссия АО «Пуск» не менее чем из трех человек, избирается на один год на общем собрании акционеров в соответствии с законом «Об акционерных обществах». Ревизионная комиссия принимает решение большинством голосов своих членов. По просьбе Совета директоров члены ревизионной комиссии могут присутствовать на его заседаниях. Ревизионная комиссия представляет в Совет директоров до годового собрания акционеров отчет по результатам годовой проверки в соответствии с правилами и порядком ведения финансовой отчетности и бухгалтерского учета. Члены ревизионной комиссии не могут быть в Совете директоров. Члены Ревизионной комиссии обязаны потребовать созыва чрезвычайного собрания акционеров, если возникла серьезная угроза интересам Общества.

Аудитор АО «Пуск» осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности организации в соответствии с нормативными актами РФ на основании заключаемого с ним договора.

3. АУДИТ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АО «ПУСК»

3.1. Оценка системы внутреннего контроля и планирование аудиторской проверки

В соответствии с ФЗ № 307 «Об аудиторской деятельности» и основным условиям, являющимися основанием для обязательного аудита, АО «Пуск» подлежит обязательной аудиторской проверке. Важное место в определении достоверности финансовой отчетности принадлежит аудиту приказа об учетной политике. В аудите финансовой отчетности на всех этапах объектом проверки является учетная политика – от планирования до формирования аудиторского заключения.

Цель аудита учетной политики состоит в установлении соответствия применяемой в АО «Пуск» методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам.

Основными задачами аудита учетной политики являются:

- изучение системы организации бухгалтерского учета;
- оценка учетной политики;
- рассмотрение системы документации и документооборота;
- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат персоналу по всем основаниям.

Основными нормативными документами, регулирующими учетную политику, и по которым будет проведен аудит учетной политики, являются:

Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н);

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н);

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 (утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н);

Приказ Минфина РФ от 2.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

В качестве источников информации для проведения проверки аудитором должны быть предоставлены следующие документы:

1. Приказ об учетной политике организации;
2. График документооборота;
3. Рабочий план счетов бухгалтерского учета;
4. Перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
5. Методика учета отдельных показателей и другими приложениями к приказу об учетной политике проверяемой организации.

Критерии формирования общего плана и программы аудиторской проверки учетной политики будут установлены по итогам тестирования системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета АО «Пуск». Для получения аудиторских доказательств в отношении проверяемой организации и эффективности функционирования этой системы аудитор использует программу тестов средств контроля, которая позволяет выявить существенные недостатки системы внутреннего контроля, способствует документальному оформлению процесса аудита и его результатов.

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется в АО «Пуск» и при этом изучить, и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых процедур.

Система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством организации в качестве средств для ведения эффективной хозяйственной деятельности. Система внутреннего контроля АО «Пуск» включает в себя:

- систему бухгалтерского учета;
- контрольную среду;
- оценку средств контроля.

Оценивая эффективность и надежность системы внутреннего контроля, аудитор использует не менее трех градаций:

- высокая,
- средняя,
- низкая.

При проведении и документировании этой работы рекомендуется использовать следующие типовые формы:

- специально разработанные тестовые процедуры;
- перечни типовых вопросов для выяснения мнений руководящего персонала и работников бухгалтерии;
- специальные бланки и проверочные листы;
- перечни замечаний, протоколы, акты.

Для того, чтобы определить на каком уровне находится система внутреннего контроля в АО «Пуск» составлен рабочий документ «Тест проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учёта», представленный в таблице 6.

Таким образом, опираясь на профессиональное суждение, можно считать, что система внутреннего контроля в АО «Пуск» находится на высоком уровне. Большинство ответов теста имеют положительный ответ, что характеризует систему внутреннего контроля и бухгалтерского учета как достаточно эффективную.

Таблица 6

**Рабочий документ «Тест проверки состояния системы внутреннего
контроля и бухгалтерского учета»**

№ п/п	Вопрос	Да	Нет
1. Система внутреннего контроля			
1.1	Составляются ли сметы затрат на строительство и контролируется ли их соблюдение?	Да	
1.2	Разработана ли нормативно-техническая документация?	Да	
1.3	Установлены ли нормативные затраты и пересматриваются ли нормы?	Да	
1.4	Осуществляется ли контроль за соблюдением норм затрат на строительство?	Да	
1.5	Санкционируется ли сверхлимитный отпуск материалов в производство материально-ответственными лицами?		Нет
1.6	Проверяется ли соответствие отчетов об использовании материалов расходным первичным документам?	Да	
1.7	Распределены ли обязанности сотрудников, осуществляющих операции с активами, обязательствами и их санкционирование?		Нет
1.8	Имеется ли организационно-распорядительная документация о принятии организацией учетной политики?	Да	
1.9	Контролируется ли главным бухгалтером исполнение положений учетной политики?	Да	
1.10	Ознакомлены ли конечные исполнители с положениями учетной политики?	Да	
1.11	Корректируются ли (в случае необходимости) положения учетной политики в связи с изменениями в законодательстве РФ, существенными изменениями условий деятельности организации и разработкой новых способов ведения учета?	Да	
1.12	Соблюдается ли график документооборота?	Да	
1.13	Проводится ли инвентаризация имущества и обязательств организации?	Да	
1.14.	Проводится ли анализ хозяйственной деятельности?	Да	
1.15	Имеется ли служба внутреннего аудита (ревизионная комиссия)?	Да	
2. Система бухгалтерского учета			
2.1	Имеют ли необходимую квалификацию и опыт работы сотрудники бухгалтерии, осуществляющие учет?	Да	
2.2	Установлена ли классификация активов, обязательств и капитала организации?	Да	
2.3	Разграничиваются ли затраты организации по отчетным периодам?	Да	
2.4	Ведется ли отдельный бухгалтерский и налоговый учет?	Да	
2.5	Имеется ли на предприятии единая учетная политика для целей ведения бухгалтерского и налогового учета?	Да	
2.6	определены ли лица, ответственные за хранение бухгалтерских документов	Да	
2.7	определен ли порядок хранения документов бухгалтерского учета	Да	
2.8	ограничен ли доступ к информации бухгалтерского учета и отчетности	Да	

Степень надежности системы бухгалтерского учета в АО «Пуск» можно оценить с помощью рабочего документа аудитора «Оценка надежности системы бухгалтерского учета», представленного в таблице 7.

Таблица 7

Рабочий документ «Оценка надежности системы бухгалтерского учета»

Наименование фактора	Оценка фактора		
	высокая	средняя	низкая
Форма бухгалтерского учёта	Соответствует установленным требованиям		
Автоматизация учёта	Полная		
Организация бухгалтерской службы, распределение обязанностей		Средняя	
Квалификация и опыт работы главного бухгалтера	Достаточно высокие		
Организация документооборота		Средняя	
Соответствие учетной политики требованиям ПБУ	Соответствует		
Порядок документирования хозяйственных операций		Содержат отдельные отклонения	
Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств	Соответствует установленным нормативным требованиям		
Порядок составления бухгалтерской отчётности	Соответствует установленным нормативным требованиям		
Итого оценок:	6	3	
Итоговая оценка надёжности системы бухгалтерского учёта	Высокая		

В данном случае преобладают высокие оценки системы бухгалтерского учета в АО «Пуск», следовательно, она надёжна и величина внутрихозяйственного риска будет низкой (от 10 до 30%).

Далее определим степень надежности системы внутреннего контроля на основе рабочего документа аудитора «Оценка надежности системы внутреннего контроля», представленного в таблице 8.

Таблица 8

Рабочий документ «Оценка надежности системы внутреннего
контроля»

Наименование фактора	Оценка фактора		
	высокая	средняя	низкая
Отношение руководства к предпринимательскому риску	Высокий интерес		
Отношение руководства к бухгалтерскому учёту и отчётности		Понимание их роли	
Готовность руководства к исправлению ошибок и нарушений	Понимание необходимости и принятие мер		
Выполнение рекомендаций аудитора	Своевременное и чётко организованное		
Организационное закрепление функций внутреннего контроля		Частично предусмотрено	
Наличие должностных инструкций	Разработаны		
Разделение полномочий сотрудников, отвечающих за хранение и учёт активов	Полномочия разделены		
Установление ответственности за совершение нарушений		Установлена частично	
Квалификация и опыт персонала	Высокие		
Понимание персоналом своих обязанностей и ответственности	Хорошее понимание		
Загруженность бухгалтеров	Разумная		
Давление на бухгалтерский персонал со стороны руководства	Отсутствует		
Текучесть кадров	Низкая		
Ведение управленческого учёта			Отсутствует система управленческого учёта и внутренней отчётности
Установление нормативных показателей и контроль за их выполнением	Установлена система нормативных показателей и контроля за их выполнением		
Осуществление анализа причин отклонений фактических показателей от нормативных		Осуществляется нерегулярно	
Свидетельства несоблюдения требований законодательных и нормативных актов		Отдельные проявления	
Итого оценок:	11	5	1
Итоговая оценка надёжности СВК	Высокая		

Также в АО «Пуск» преобладают высокие оценки системы внутреннего контроля.

Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» устанавливает обязанности аудитора по планированию аудита финансовой отчетности. Согласно данному стандарту планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита по заданию и составление плана аудита.

Такие понятия, как «общий план аудита» и «программа аудита», в МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» отсутствуют. В стандарте используются термины «общая стратегия аудита» и «план аудита».

Общая стратегия и план аудита обязательно включаются в состав аудиторской документации. Процессу их оформления предшествуют: обсуждение стратегии аудита; составление перечня необходимых аудиторских процедур; распределение задания между членами аудиторской группы; утверждение временных рамок выполнения этапов аудиторского задания. Составлению плана всегда предшествует разработка общей стратегии аудита, которая включает:

- привлечение необходимых для проведения аудита ресурсов;
- распределение ресурсов по областям аудита;
- когда следует использовать имеющиеся ресурсы;
- как осуществляется управление ресурсами, их распределение и контроль за ними.

Согласно МСА 300 в план аудита включают:

- описание характера, сроков и объема планируемых процедур оценки рисков;
- описание характера, сроков и объема запланированных последующих аудиторских процедур;
- описание прочих запланированных аудиторских процедур, которые необходимо выполнить, чтобы аудиторское задание соответствовало требованиям МСА.

«Разработка общей стратегии аудита и подробного плана аудита не обязательно являются отдельными или следующими друг за другом шагами, напротив, они тесно взаимосвязаны, поскольку изменения в одном из этих документов могут привести к необходимости внесения соответствующих изменений в другой» [15].

В таблице 9 представим разработанную на основе МСА 300 общую стратегию аудита учетной политики АО «Пуск».

Таблица 9

Рабочий документ «Общая стратегия аудита»

Наименование работ	Исполнитель	Дата исполнения
Существенность		
Общий уровень существенности	Середин В.В.	15.04.2019
Существенные показатели отчетности	Середин В.В.	15.04.2019
Выявление и оценка рисков		
Система внутреннего контроля	Середин В.В.	15.04.2019
Система бухгалтерского учета	Середин В.В.	15.04.2019
Аудиторский риск	Середин В.В.	15.04.2019
Основные направления		
Организация ведения бухгалтерского учета	Середин В.В.	15.04.2019
Организация налогового учета	Середин В.В.	15.04.2019
Формы первичных учетных документов	Середин В.В.	15.04.2019
Формы отчетности	Середин В.В.	15.04.2019

После завершения формирования общей стратегии аудита можно перейти к разработке плана аудита, который предусматривает решение определенных вопросов, с учетом необходимости достижения целей аудита с помощью эффективного использования имеющихся у аудитора ресурсов. План аудита «содержит более подробное описание, чем общая стратегия, поскольку в нем указываются характер, сроки и объем выполняемых членами аудиторской группы аудиторских процедур. Планирование этих аудиторских процедур осуществляется на протяжении всего аудита по мере разработки ее

плана» [15]. Разработанный план аудита учетной политики АО «Пуск» представлен в таблице 10.

Таблица 10

Рабочий документ «План аудита учетной политики»

Наименование планируемых работ	Исполнитель	Дата исполнения
Проверка наличия и состава распорядительных документов по учетной политике предприятия	Середин В.В.	15.04.2019
Проверка соблюдения в организации принципа последовательности применения учетной политики	Середин В.В.	15.04.2019
Проверка наличия в учетной политике способов учета, отличных от установленных нормативными документами, и их раскрытие в пояснениях к бухгалтерской отчетности	Середин В.В.	15.04.2019
Проверка обоснованности внесения изменений в учетную политику в соответствии с требованиями ПБУ 1/2008	Середин В.В.	15.04.2019
Проверка соблюдения способов и приемов учета, закрепленных в приказе (распоряжении) об учетной политике и других внутренних документах	Середин В.В.	15.04.2019
Формирование мнения аудитора о влиянии применяемой учетной политики на показатели бухгалтерской отчетности и их достоверность	Середин В.В.	15.04.2019

По итогам предварительного планирования аудиторская организация окончательно решает вопрос о возможности проведения аудита и заключения договора, определяет количественный и качественный состав группы специалистов для проведения аудита, а также стоимость аудиторских услуг.

В соответствии с Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» «характер, сроки и объем руководства и контроля за членами аудиторской группы, а также обзорной проверки, выполненной ими работы, варьируются и зависят от многих факторов» [15], к которым можно отнести следующие: масштаб организации,

область аудита, риски искажения данных, способности и уровень подготовки членов аудиторской группы, участвующих в проверке.

3.2. Сбор аудиторских доказательств

Приступая к проведению аудита в АО «Пуск» аудитор должен рассчитать уровень существенности, то есть предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные управленческие и экономические решения. Определим уровень существенности в АО «Пуск» за 2018 год на основании бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах за этот период (таблица 11).

Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

$$(63,75+0+4223,94+0+7077,2):5=2272,98 \text{ тыс. руб.};$$

Среднее значение 2272,98 тыс. руб.;

Таблица 11

Расчет уровня существенности в АО «Пуск»

Базовый показатель	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения	1275	5	63,75
Выручка	-	2	-
Валюта баланса	211197	2	4223,94
Сумма собственного капитала	70772	10	7077,2
Общие затраты организации	-	2	-

Максимальное значение 7077,2 тыс. руб.;

Минимальное значение 63,75 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

$$(2272,98-63,75):2272,98*100\%=97,2\%;$$

Наибольшее значение отличается от среднего на:

$$(2272,98-7077,2):2272,98*100\%=-211,4\%.$$

Так как значение 7077,2 отличается от среднего значительно, исключим его из дальнейших расчетов. Новое среднее арифметическое составит:

$$(63,75+0+4223,94+0):4=1071,9 \text{ тыс. руб.}$$

Полученную величину допустимо округлить до 1000,0 тыс. руб.

Таким образом мы получили уровень существенности равным 1000,0 тыс. руб. - предельное значение ошибки.

Несоответствие законодательным и нормативным документам, которые регулируют порядок бухгалтерского учета и отражение в отчетности активов, обязательств, собственного капитала, расходов и доходов, в учетной политике часто приводит к существенным искажениям в бухгалтерской финансовой отчетности. Для того чтобы выявить ошибки в формировании приказа об учетной политике, аудитору необходимо провести анализ учетной политики.

В рабочем документе аудитора «Проверка соответствия учетной политики действующему законодательству» отражены мероприятия, проведенные аудитором при проверке учетной политики организации и ее результаты (таблица 12).

Так, в результате аудита было выявлено, что учетная политика АО «Пуск» на 2017 год была утверждена 29.09.2017 года, не полной мере в учетной политике раскрыты методологические вопросы бухгалтерского учета, не определены сроки проведения инвентаризации имущества и денежных средств. В данном случае нарушены нормы, прописанные в

Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», а также в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

Таблица 12

Рабочий документ «Проверка соответствия учетной политики
действующему законодательству»

Предмет проверки	Регулирующий нормативный акт	Несоответствие	Примечание
Срок издания документа, который утверждает учетную политику	ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Приказ об учетной политике на 2017 год датирован 29 сентября 2017 года, в котором эта учетная политика уже должна действовать, что противоречит требованиям законодательства относительно сроков ее утверждения и применения	Учетную политику необходимо утверждать на 31.12 года предшествующего отчетному
Раскрытие методологических вопросов учетной политики для целей бухгалтерского учета	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению; ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	Не раскрыты в полном объеме	
Определение сроков проведения инвентаризации имущества и денежных средств	ст.11 Закона РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.11 г.	Сроки не определены	Необходимо разработать график проведения инвентаризации имущества и денежных средств
Формы первичных учетных документов	Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.11 г.	Используются типовые формы первичных учетных документов	
Соблюдение требований приказа об учетной политике	Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.11 г.	Положения учетной политики соблюдаются всеми сотрудниками бухгалтерской службы	

В рабочем документе аудитора «Проверка соответствия принципов формирования учетной политики» сопоставлены основные требования ПБУ 1/2008 по формированию учетной политики с информацией АО «Пуск» (таблица 13).

Таблица 13

Рабочий документ «Проверка соответствия принципов формирования учетной политики»

Требование ПБУ 1/2008	Исполнение требования в учетной политике АО «Пуск»	Примечание
Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации	Соответствует	-
В составе учетной политики организации утверждаются:		
- рабочий план счетов	соответствует	Применяется план счетов, утвержденный приказом Минфина России от 31.10.2000 №94н
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности	соответствует	Используются унифицированные формы документов
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации	соответствует	Инвентаризация имущества и финансовых обязательств проводится в соответствии с приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49
- способы оценки активов и обязательств	соответствует	Установлена оценка всех видов активов и обязательств
- правила документооборота и технология обработки учетной информации		Установлена журнально-ордерная технология обработки учетной информации
- порядок контроля за хозяйственными операциями	Не соответствует	Не определен ответственный за совершение хозяйственных операций

Оценка соответствия принципов формирования учетной политики показала, что порядок контроля за хозяйственными операциями в учетной

политике АО «Пуск» не определен. В целях обеспечения сохранности имущества организации ответственность в организации возложена на материально-ответственных лиц.

Согласно ПБУ 1/2008 организации самостоятельно выбирают способы ведения бухгалтерского учета в зависимости от специфики деятельности. Аудитор при этом проверяет соответствует ли выбранная методика учета законодательству и соблюдается ли она в организации. В рабочем документе аудитора «Проверка соответствия методики бухгалтерского учета» представлены результаты такой проверки (таблица 14).

Таблица 14

Рабочий документ «Проверка соответствия методики бухгалтерского учета»

Объект учета	Выбранная АО «Пуск» методика ведения учета
Основные средства	сроки полезного использования объектов основных средств определяется согласно «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.02.№1)
	амортизация объектов основных средств производится линейным способом
	проводится оценка текущей стоимости земельных участков находящихся в собственности организации
Нематериальные активы	амортизационные отчисления определяется линейным способом
Материальные ценности	учет производится по фактическим расходам на приобретение
	учет приобретения производится без использования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»
	списание производить по себестоимости единицы списанных в расход на производство по материальному отчету
Затраты на производство	учитываются отдельно по каждому объекту по соответствующим элементам затрат
	затраты на проведение всех видов ремонтов производственных фондов включаются в себестоимость продукции работ и услуг того периода, в котором были произведены ремонты
	накладные расходы распределяются по расчетному проценту прямо пропорционально прямым затратам на относящийся объект
	к прямым затратам относятся заработная плата, сырье и материалы, МБП, затраты по автотранспорту и механизмам
Финансовые результаты	от сдачи работ, по строительно-монтажным работам по мере отгрузки
	по строительству жилья определять после ввода объекта в эксплуатацию

Таким образом, все выбранные способы ведения учета в АО «Пуск» соответствуют бухгалтерскому законодательству.

Учетная политика организации должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания над формой, непротиворечивости, рациональности. Анализ учетной политики АО «Пуск» показал, что в целом указанные требования соблюдаются.

Таким образом, можно отметить, что несмотря на то, что учетная политика АО «Пуск» имеет некоторые недостатки, в целом она соответствует установленным требованиям и при незначительной корректировке вполне может быть использована организацией для работы.

3.3. Аудиторское заключение по результатам проверки

Завершающим этапом аудита является составление отчета и выдача аудиторского заключения с выражением мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемых организаций, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Аудиторское заключение составляется по завершении аудиторской проверки и не подлежит исправлениям и корректировкам. Кроме того, необходимо соблюдать единство формы составления аудиторского заключения, для того, чтобы оно было прозрачно и понятно, как для аудитора, так и для аудируемой компании-клиента.

Формирование аудиторского заключения регламентировано МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности», а также МСА 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» и МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении».

Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» описывает форму и содержание аудиторского заключения, составленного по результатам аудита, а также устанавливает ответственность аудитора за информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении.

Международный стандарт аудита 701 «Информирование о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении» устанавливает обязанности аудитора по информированию о ключевых вопросах аудита в аудиторском заключении. Он регламентирует суждение аудитора относительно того, о чем следует информировать в аудиторском заключении, а также форму и содержание такой информации.

Международный стандарт аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» устанавливает обязанности аудитора по выпуску надлежащего заключения в обстоятельствах, когда при формировании мнения аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о финансовой отчетности.

По результатам аудита организация может получить либо безоговорочно-положительное, либо модифицированное аудиторское заключение.

Безоговорочно-положительное аудиторское заключение – это аудиторское заключение, по которому аудитор выражает свое мнение о том, что финансовое положение и хозяйственно-экономическая деятельность компании-клиента полностью и достоверно отражены в бухгалтерской отчетности компании клиента, компания функционирует в соответствии со стандартами и правилами бухгалтерского учета и федеральными законами

РФ. Аудитор не дает безоговорочно положительного аудиторского заключения в том случае, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств:

1. Есть ограничение работы объема аудитора;
2. Есть разногласие с руководством компании-клиента по вопросам учетной политики организации, раскрытости и прозрачности бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Если существует хотя бы одно из данных обстоятельств, то аудитор выражает модифицированное аудиторское заключение. В свою очередь модифицированное аудиторское заключение может быть:

- с оговоркой,
- с отказом от выражения мнения,
- отрицательное;
- ложное.

Решение о том, какое модифицированное мнение выразить зависит от того, насколько существенны искажения в финансовой отчетности, если они имеются, а также в возможности получить аудиторские доказательства, носят ли данные существенные искажения всеобъемлющий характер.

Модифицированное аудиторское мнение с оговоркой означает, что искажения в финансовой отчетности существенны, но не всеобъемлющие, так, что аудитор пишет «за исключением обстоятельств...»

Модифицированное аудиторское заключение с отказом от выражения мнения означает, что аудитор не может получить в полном объеме аудиторские доказательства, но есть подозрение на то, что финансовая отчетность имеет существенные и всеобъемлющие искажения.

Отрицательное аудиторское заключение означает, что, по мнению аудитора, искажения в финансовой отчетности являются существенными и всеобъемлющими и у него есть на то соответствующие аудиторские доказательства.

Ложное аудиторское заключение – это аудиторское заключение, данное без проведения аудиторской проверки или данное без соответствия с действительным положением фирмы. Ложное аудиторское заключение может быть подтверждено только в судебном порядке.

В аудиторском заключении обязательно должны быть отражены:

1. Наименование документа, которое должно указывать, что представленный документ является заключением независимого аудитора («Аудиторское заключение по результатам проверки учетной политики АО «Пуск» за 2017 год»).

2. Адресат (это может быть совет директоров, собственник компании-клиента).

3. Сведения об аудиторе. Здесь отражаются: организационно-правовая форма аудиторской организации, ее наименование; место нахождения; номер, дата свидетельства о государственной регистрации; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

4. Сведения об аудируемой компании-клиенте, т.е. организационно-правовая форма аудируемого лица, его наименование, место нахождения, номер, дата свидетельства о государственной регистрации.

5. Вводная часть содержит информацию о проверяемых документах, разграничении ответственности между аудитором и аудируемым лицом. Отражена ответственность аудируемого лица и аудиторской организации.

6. Часть, описывающая объем аудита включает:

- документы, в соответствии с которыми проводится аудиторская проверка (Федеральные законы, МСА, внутренние правила (стандарты), действующие в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор, иными документами);

- оговорку на то, что аудит был спланирован и проведен для обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;

- оговорку на то, что аудит проводился на выборочной основе;

- оговорку на то, что аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

7. Часть, содержащая мнение аудитора в установленной форме содержит профессиональное мнение аудитора о степени достоверности проверенной информации.

8. Дата составления аудиторского заключения.

9. Подпись аудитора.

Аудиторское заключение, составленное по результатам проверки учетной политики АО «Пуск» представлено в приложении 11.

3.4. Мероприятия, направленные на совершенствование бухгалтерского учета в организации

В современных условиях организации все чаще ориентируются на международный рынок с целью поиска иностранных покупателей и поставщиков. Для успешного взаимодействия организаций с международными партнерами необходимо учитывать, что отчетность, являющаяся основным документом, характеризующим финансовое состояние организации, должна быть доступна всем заинтересованным пользователям, в том числе иностранным. Для этого необходимо составлять бухгалтерскую финансовую отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Что касается учетной политики организации, то при ее формировании международные стандарты дают компаниям право выбора: информацию, которую содержит учетная политика, можно раскрывать либо в примечаниях к отчетности, либо в качестве ее отдельного компонента. При этом

утверждать учетную политику как отдельный нормативный документ не обязательно. Фирмы, которые ведут учет по МСФО, могут не выбирать один из этих вариантов, а использовать оба.

Так, для подготовки отчетности имеет смысл утвердить учетную политику как отдельный документ. Он будет основным руководством для сотрудников компании, которые составляют отчетность. Для полноценного представления информации целесообразно раскрывать нужные сведения в постатейных, комментариях. В таком виде внешним пользователям будет удобно воспринимать учетные данные.

Выборочно рассмотрим основные элементы учетной политики АО «Пуск» в таблице 15.

Таблица 15

Положения учетной политики АО «Пуск» согласно РСБУ и МСФО

Наименование критерия	Отражение в учетной политике АО «Пуск»	Отражение согласно МСФО	Примечание
Основные средства			
Признание в учете	Наличие права собственности. Не предполагается последующая продажа. Возможность приносить доход. Период использования свыше 12 месяцев. Стоимость актива свыше 40000 руб. Оценка по первоначальной стоимости.	Возможность приносить доход. Риски и выгоды от обладания перешли к предприятию в результате прошлых событий. Период использования более одного отчетного периода.	В соответствии с МСФО в стоимость приобретаемых основных средств может включаться резерв под их будущий демонтаж, а так же не установлена минимальная стоимость актива.
Амортизация	Определяется линейным способом; сроки полезного использования определяется согласно «Классификации основных средств, включаемых в амортизационные	Методы: равномерного начисления, уменьшаемого остатка, суммы изделий. Срок полезного использования устанавливается организацией.	В отчетности по МСФО отсутствует понятие полностью амортизированных объектов основных средств. Согласно МСФО выбранный метод начисления амортизации

Продолжение таблицы 15

	группы».	Может пересматриваться, если очевидно, что определен неточно. Амортизируемая стоимость - это разница между первоначальной и ликвидационной стоимостями.	можно изменить.
Материальные ценности			
Критерии признания	Наличие подтверждающих документов. Срок использования (реализации) менее 12 месяцев. Стоимость менее 40000 руб. Принятие к учету по фактической себестоимости	Возможность приносить доход. Срок использования (реализации) менее одного отчетного периода (года).	В отчетности по МСФО должны быть признаны запасы без документов, если риски и выгоды от их обладания перешли к организации. По МСФО не установлена максимальная стоимость.
Методы списания	По себестоимости единицы	ФИФО, по средневзвешенной стоимости, специфической идентификации	Стоимость запасов на конец периода, а также себестоимость продукции могут значительно отличаться, если фирма использует различные методы списания МПЗ.
Финансовый результат			
Критерии признания	Результат от сдачи работ по строительно-монтажным работам определяется по мере отгрузки; по строительству жилья - после ввода объекта в эксплуатацию.	Существует высокая вероятность того, что экономические выгоды, связанные с этой сделкой, поступят в компанию. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой могут быть оценены.	Существенных различий нет.

Оценка сопоставимости критериев учетной политики, определенных АО «Пуск» и МСФО показала, что МСФО не устанавливает минимальную

стоимость актива при отнесении его к определенному разделу бухгалтерского баланса. В МСФО отсутствует понятие полностью самортизированных объектов основных средств, а также выбранный способ начисления амортизации можно изменить в течение календарного года. Признание расходов, согласно МСФО, осуществляется без оправдательных документов. Существенных отличий в признании финансового результата нет.

Таким образом, АО «Пуск» в качестве рекомендаций совершенствования бухгалтерского учета предлагается разработать учетную политику на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

АО «Пуск» является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании Устава. В настоящее время АО «ПУСК» осуществляет деятельность по строительству жилых домов. Основной целью АО «Пуск» является удовлетворение общественных потребностей и получение прибыли. Основным видом деятельности акционерного общества является выполнение генподрядных, строительных, монтажных, ремонтных специализированных и проектных работ. Общество самостоятельно осуществляет свою деятельность, распоряжается выпускаемой продукцией, полученной прибылью, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов и других обязательных платежей. Уставный капитал АО «Пуск» составляет 3712 рублей.

Оценивая финансово-хозяйственную деятельность АО «Пуск» можно отметить неэффективную политику управленческого персонала, приводящую к нерациональному использованию ресурсов, и необходимость проведения срочных мероприятий по увеличению доходности и росту платежеспособности. К таким выводам пришли в результате анализа основных экономических показателей деятельности за период 2016-2018 годы. Выручкой АО «Пуск» является конечный результат, то есть прибыль по сданному объекту в эксплуатацию. В 2018 году организация не завершила ни один объект строительства и, следовательно, выручки по итогам года у нее не было. В 2017 году выручка была незначительной и составляла 89 тысяч рублей, в то время как в 2016 году она была равна 10844 тысячи рублей. Однако организация за период 2016-2017 годы получила убыток по итогам работы за год – 3424 тысячи рублей и 7685 тысяч рублей соответственно. Такой финансовый результат сложился в связи с превышением расходов организации, как по основной деятельности, так и

прочих расходов, над полученными доходами. Среднегодовая стоимость основных средств организации снижается за рассматриваемый период с 75211 тысяч рублей в 2016 году до 36303 тысячи рублей в 2018 году. Уменьшение стоимости активов в два раза может свидетельствовать о реализации основных средств в связи с их невостребованностью или непригодностью к использованию. В связи с этим фондоотдача значительно снизилась в 2017 году по отношению к 2016 году.

Численность работников АО «Пуск» является небольшой так как организация для выполнения строительных работ привлекает подрядные организации. В штате же за 2018 год было 79 человек. Эффективность деятельности АО «Пуск» можно также оценить с помощью показателя рентабельности продаж, который за счет полученного убытка в 2016-2017 годы был отрицательным, а в 2018 году равнялся нулю. Отрицательная рентабельность говорит о том, что предприятие неэффективно использует свои ресурсы и упускает выгоду или недополучает ее.

Анализ ликвидности бухгалтерского баланса говорит о недостаточности абсолютно ликвидных активов для покрытия срочных обязательств, а устойчивые пассивы существенно превышают стоимость внеоборотных активов. Коэффициент абсолютной ликвидности показал, что только в 2016 году АО «Пуск» было способно своевременно погашать краткосрочные займы, так как значение коэффициента было в пределах нормы. В 2017-2018 годы показатель существенно снизился, что подтверждает недостаточность средств в организации для своевременных расчетов по срочным платежам. Коэффициент быстрой ликвидности также ниже нормы, это свидетельствует о неспособности АО «Пуск» рассчитываться по своим текущим обязательствам даже при реализации запасов. Коэффициент текущей ликвидности значительно ниже нормы, что также отрицательно сказывается на платежеспособности организации.

Финансовое состояние АО «Пуск» можно оценить как неблагоприятное, организация не способна финансировать свою текущую

деятельность и развитие, постоянно поддерживать платежеспособность и инвестиционную привлекательность. Неспособность организации отвечать по своим обязательствам может повлечь наступление угрозы банкротства. Для повышения эффективности деятельности и улучшения финансового состояния АО «Пуск» необходимо обеспечить достаточный объем капитала, оптимальную структуру активов и пассивов, использовать имеющиеся ресурсы так, чтобы доходы превышали расходы, обеспечивая тем самым рост рентабельности.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера. Бухгалтерская отчетность АО «Пуск» формируется исходя из действующих в РФ правил ведения бухгалтерского учета и отчетности. В организации осуществляется журнально–ордерная технология обработки учетной информации.

Цель аудита учетной политики состоит в установлении соответствия применяемой в АО «Пуск» методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам. В качестве источников информации для проведения проверки аудиторы были предоставлены: Приказ об учетной политике организации; график документооборота; рабочий план счетов бухгалтерского учета; перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности; методика учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике.

В ходе проверки аудитор изучил систему бухгалтерского учета, которая применяется в АО «Пуск» и оценил средства контроля, на основе которых определил суть, масштаб и временные затраты предполагаемых процедур. Результаты проверки показали, что система бухгалтерского учета и внутреннего контроля в АО «Пуск» находятся на высоком уровне и являются достаточно эффективными.

МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» устанавливает обязанности аудитора по планированию проверки. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии аудита и составление плана аудита. Также, приступая к проведению аудита в АО «Пуск» аудитором был рассчитан уровень существенности.

В результате аудита были выявлены некоторые несоответствия: учетная политика АО «Пуск» на 2017 год была утверждена 29.09.2017 года, не в полной мере в учетной политике раскрыты методологические вопросы бухгалтерского учета, не определены сроки проведения инвентаризации имущества и денежных средств. В данном случае нарушены нормы, прописанные в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», а также в Федеральном законе «О бухгалтерском учете». Оценка соответствия принципов формирования учетной политики показала, что порядок контроля за хозяйственными операциями в учетной политике АО «Пуск» не определен.

На завершающем этапе аудита проверяющим составлено модифицированное аудиторское заключение, содержащее выявленные факты несоответствий и рекомендации по их устранению. Также в качестве рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета АО «Пуск» предлагается разработать учетную политику на основе Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I. Федеральный закон РФ от 30.11.1994 г. №51-ФЗ [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть II. Федеральный закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть II. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>
4. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>
5. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 23.04.2018) «Об аудиторской деятельности» / [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно - правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>
7. Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы

«Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н (ред. от 08.11.2010) [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/2002). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 19.11.2002 г. №114н [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Утверждено приказом Министерства Финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно - правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации (ПБУ 10/99)» [Текст]: приказ Минфина РФ от 06.05.1999 №33н (ред. от 27.11.2006): офиц.текст/Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти.-22.01.2007.- N4.

12. Приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства Финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н [Электронный ресурс]: Интернет-версия справочно-правовой системы «Консультант Плюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/>

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России 28.12.2015 N 217н) (ред. от 27.06.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018)

15. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н)

16. Баранов, П. П. Процедура формирования учетной политики / П. П. Баранов // Аудитор. – 2016. – №2, С. 16–22.

17. Алабердова А.К. Учетная политика: значение, особенности, классификация // В сборнике: аналитические и финансово-экономические аспекты развития региональной экономики. 2017. С. 84-88.

18. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет [Текст] / Г.И. Алексеева, И.В. Сафонова. – М.: Маркет ДС. – 2016. – 720 с.

19. Базанова А.А. Учетная политика в формате МСФО // Вестник Владимирского государственного университета имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых. Серия: Экономические науки. 2018. № 4 (18). С. 136-140.

20. Безруких, П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / П.Безруких, А.Бакаев.-М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2017.-736с.

21. Богатая, И.Н. Бухучет [Текст] /И.Н. Богатая. - Ростов н/Дону: Феникс.-2017.-540с.

22. Богатая, И.Н., Хахонова, Н.Н. Аудит. Серия «Высшее образование» [Текст]/И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 608 с.

23. Букушкина В.И. Основные аспекты формирования учетной политики в российских и международных стандартах: сравнительный анализ // В сборнике: Проблемы и перспективы социально-экономического развития регионов Юга России сборник научных трудов по материалам IV Всероссийской научно-практической конференции. под науч. редакцией А.А. Тамова. 2018. С. 197-202.

24. Вакуленко, Т.К., Фомина, Л.Ф. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений [Текст]/Т.К. Вакуленко, Л.Ф. Фомина.-СПб.: Издательский Торговый дом «Герда», 2017-360с.

25. Германова, В.С. Основы формирования показателей бухгалтерского баланса коммерческих организаций/ В.С. Германова, Ю.И. Германова // Сборник научных трудов по материалам VIII Международной научно-практической конференции. 2018 – С . 3-6.

26. Горлова Н.А., Яблоновская Е.Н. Учетная политика: сравнительный анализ МСФО 8 (IAS 8) и ПБУ 1/2008 // Финансовый вестник. 2017. № 3 (38). С. 31-34.

27. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности [Текст]: учебник/Л.В.Донцова, Н.А.Никифорова.- 6-е изд., перераб. и доп. – М.:Издательство «Дело и Сервис», 2017.- 368с.

28. Драгункина, Н.В., Терентьева, Л.Ф. Бухгалтерская отчетность [Текст]/Н.В. Драгункина, Л.Ф. Терентьева.- М.: Экзамен, 2018.-240с.

29. Ефимова, О.В., Мельник, М.В. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие для студентов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухучет, анализ и аудит» [Текст]: учебное пособие/Под ред. М.В.Мельник.-М.: Омега-Л, 2016.

30. Иванова В.А., Турищева Т.Б. Учетная политика как эффективный инструмент управления современной компании // In Situ. 2017. № 1-2. С. 29-35.

31. Копытина В.А., Германова В.С. Учетная политика как составляющая аудиторской проверки // В сборнике: Лучшая студенческая статья 2019 сборник статей XIX Международного научно-исследовательского конкурса. 2019. С. 211-213.

32. Лопастейская Л.Г., Шалгина О.Р. Учетная политика организации // В сборнике: Проблема модернизации российской экономической системы в санкционных условиях. 2017. С. 83-85.

33. Макишева А.Н. Учетная политика организации - основа достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности // В сборнике: Кооперация и предпринимательство: состояние, проблемы и перспективы. 2018. С. 50-53.

34. Мороз Н.Ю., Бурова В.А. Учетная политика организации // В сборнике: Современная экономика: проблемы, перспективы, информационное обеспечение. 2017. С. 113-116.

35. Никонова И.Ю. Формирование учетной политики для целей бухгалтерского (финансового), налогового и бухгалтерского (управленческого) учета / И.Ю. Никонова. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015. – 116 с.

36. Пантелеев, А.В., Звездин, А.Л. МСФО: что нужно знать бухгалтеру [Текст]/А.В. Пантелеев, А.Л. Звездин.-М.: Омега-Л, 2018.-166с.

37. Патров, В.В., Быков, В.А. Как правильно читать бухгалтерскую отчетность [Текст] В.В, Патров, В.А.Быков.–СПб.: Питер, 2016.

38. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]/ Г.В. Савицкая.- Минск: ИП Экоперспектива, Новое знание, 2018.– 498с.

39. Скобара, В.В. Аудит: методология и организация. // М.: Инфра-М, 2017. с. 48-60

40. Соловьева, О.В. МСФО и ГААП: учет и отчетность [Текст]: О.В. Соловьева.-М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2016.-328с.

41. Суглобов, А.Е., Жарылгасова, Б.Т. Анализ финансовой отчетности [Текст]: учебник/А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова.-2-е изд.- М.:КНОРУС, 2018.-352с.

42. Тихонов Э.Е., Мирошниченко В.А. Учетная политика коммерческих организаций: методология формирования и механизм реализации // Научный вестник Государственного автономного образовательного учреждения высшего профессионального образования

"Невинномысский государственный гуманитарно-технический институт". 2018. № 3-4. С. 190-193.

43. Федорова О.С., Харалгина О.Л. Учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета // Налоги и финансовое право. 2018. № 3. С. 8-191.

44. Хоружий, Л.И. Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли/ Л.И. Хоружий, У. Ю. Дейч, // ВЕСТНИК ИРГСХА. – 2017. – №39. – С. 106-120.

45. Целинская М.Д., Киёк М.О., Федосеева О.И. Учетная политика организации в соответствии с МСФО и РСБУ: сравнение ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменение в бухгалтерских оценках и ошибки» // В сборнике: Новые реалии в инновационном развитии экономической мысли. 2017. С. 212-216.

46. Шевелев, А.Е. Бухгалтерский финансовый учет. Серия: «Учебник, учебные пособия» [Текст] / А.Е. Шевелев / КноРус. – 2018. – 512 с.

47. <https://docplayer.ru/71613121-Акционерного-общества-пуск.html>

СПИСОК ПРИЛОЖЕНИЙ

1. Устав АО «Пуск»
2. Бухгалтерский баланс за 2017 год
3. Отчет о финансовых результатах за 2017 год
4. Отчет об изменениях капитала за 2017 год
5. Отчет о движении денежных средств за 2017 год
6. Бухгалтерский баланс за 2018 год
7. Отчет о финансовых результатах за 2018 год
8. Отчет об изменениях капитала за 2018 год
9. Отчет о движении денежных средств за 2018 год
10. Учетная политика АО «Пуск»
11. Аудиторское заключение