Министерство образования и науки Российской Федерации
Филиал ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет» (НИУ)
в г. Златоусте
Факультет «Сервиса, экономики и права»
Кафедра «Экономика и право»
Направление подготовки 080100.62 «Экономика»
(профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Председатель секции
бухгалтерского учёта и аудита
Доцент
_____/Кириллов В.Е./
«_16_»____06_____2016г.

Учет, аудит и анализ расходов организации на предприятии

АО «Комбинат Магнезит»

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА
К БАКАЛАВРСКОЙ ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–080100.62.2016.553.ПЗ БВКР

Руководитель работы, доцент
_____/ Ярушин Д.Л./
«_15_»____06_____2016г.

Нормоконтролер, доцент
_____/Ярушин Д.Л./
«_16_»____06_____2016г.

Автор работы
студент группы ФСЭиП-585
_____/Халдиева К.А./
«_16_»____06_____2016г.

Златоуст 2016

Министерство образования и науки Российской Федерации
Филиал ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет» (НИУ)
в г. Златоусте
Факультет «Сервиса, экономики и права»
Кафедра «Экономика и право»
Направление подготовки 080100.62 «Экономика»
(профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой,
доцент, к.э.н.,
_____ /Е.Н. Зайцева/
«04» марта 2016г.

ЗАДАНИЕ

на бакалаврскую выпускную квалификационную работу студента

Халдиевой Кристине Александровна

ФСЭиП–585

1 Тема работы: Учет, аудит и анализ расходов организации на предприятии АО «Комбинат Магнезит»

Утверждена приказом по университету от «15» апреля 2016 г., № 661

2 Срок сдачи студентом законченной работы «16» июня 2016 г.

Исходные данные к работе: законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок учета расходов, научная и учебная литература по бухгалтерском учету, аудиту и экономическому анализу авторов Я.В. Соколова, Н.Л. Вещуновой, Н.П. Кондракова, М.Я. Погореловой, Ю.Н. Самохваловой, Ю.Б. Агеевой, Н.Д. Бровкиной, Э.А. Маркарьяна, Н.С. Пласковой, И.Н. Чуева, А.Д. Шеремета и других, финансовая отчетность АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

3 Перечень вопросов, подлежащих разработке: Система нормативно–правового регулирования учета расходов. Организация системы бухгалтерского и налогового учета расходов в России и за рубежом. Методика аудита расходов организации. Методика анализа расходов организации. Анализ действующей системы учета расходов в АО «Комбинат «Магнезит». Аудит расходов и оценка внутреннего контроля за расходами организации. Анализ состава, динамики и структуры расходов организации. Экономическое обоснование рекомендаций по

совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

4 Иллюстрационный материал: Альбом иллюстраций, презентация в программе Microsoft PowerPoint 2010.

Общее количество иллюстраций – 15 илл.

5 Дата выдачи задания «04» марта 2016 г.

Руководитель _____ /Д.Л. Ярушин/

Задание принял к исполнению _____ /К.А. Халдиева/

Календарный план

Наименование этапов бакалаврской выпускной квалификационной работы	%	Срок выполнения работы	
		по плану	фактически
Обзор литературы	10	22.02 – 03.03.16	02.03.16
Теоретический раздел ВКР	20	04.03 – 30.03.16	30.03.16
Аналитический раздел ВКР	15	31.03 – 30.04.16	29.04.16
Рекомендательный подраздел ВКР	25	05.05 -30.05.16	30.05.16
Выполнение спецразделов (аннотация, введение, заключение, приложения)	10	01.06 – 03.06.16	03.06.16
Итоговый нормоконтроль	5	06.06 - 09.06.16	09.06.16
Оформление ПЗ ВКР	10	10.06.16	10.06.16
Подготовка иллюстрационного материала и доклада	5	11.06 – 12.06.16	12.06.16
Отзыв научного руководителя		13.06 – 15.06.16	15.06.16
Утверждение ВКР		16.06.16	16.06.16

Заведующий кафедрой _____ /Е.Н. Зайцева/

Руководитель работы _____ /Д.Л. Ярушин/

Студент _____ /К.А. Халдиева/

АННОТАЦИЯ

Халдиева К.А. Учет, аудит и анализ расходов организации (на примере АО «Комбинат «Магнезит»). – Златоуст: филиал ЮУрГУ, факультет сервиса, экономики и права, ФСЭиП–585, 107 с., 7 илл., 38 табл., библиогр. список – 46 наим., 4 прил.

В первом разделе выпускной квалификационной работы раскрываются правовые и экономические основы организации учета, аудита и анализа расходов организации. В частности, рассматриваются система нормативно–правового регулирования учета расходов, организация системы бухгалтерского и налогового учета расходов в России и за рубежом, методики аудита и анализа расходов организации.

Во втором разделе работы приводится организационно–экономическая характеристика АО «Комбинат «Магнезит». Проводится анализ действующей системы учета расходов в организации, а также аудит расходов и оценка внутреннего контроля за расходами организации, выявляются недостатки в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля расходов в организации. Анализируется состав, динамика и структура расходов организации. Проводится экономическое обоснование рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов организации. Разработанные рекомендации касаются повышения эффективности бюджетного контроля расходов организации, совершенствования внутреннего аудита расходов, а также совершенствования нормирования материальных расходов организации.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 6
1 ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ 9
1.1 Система нормативно–правового регулирования учета расходов 9
1.2 Организация системы бухгалтерского и налогового учета расходов в России и за рубежом 16
1.3 Методика аудита расходов организации 26
1.4 Методика анализа расходов организации 31
2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, АУДИТ И АНАЛИЗ РАСХОДОВ В АО «КОМБИНАТ «МАГНЕЗИТ» 39
2.1 Краткая организационно–экономическая характеристика организации 39
2.2 Анализ действующей системы учета расходов в организации 45
2.3 Аудит расходов и оценка внутреннего контроля за расходами организации 57
2.4 Анализ состава, динамики и структуры расходов организации 66
2.5 Экономическое обоснование рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов организации 80
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 92
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 98
ПРИЛОЖЕНИЯ
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский баланс АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг. 103
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Отчет о финансовых результатах АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг. 104
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Оценка системы внутреннего контроля в АО «Комбинат «Магнезит» 105
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Аудиторское заключение 107

ВВЕДЕНИЕ

Каждая производственная единица (предприятие) любого общества стремится к получению возможно большего дохода от своей деятельности. Любое предприятие старается не только продать свой товар по выгодной высокой цене, но и сократить свои расходы на производство и реализацию продукции. Если первый источник увеличения доходов предприятия во многом зависит от внешних условий деятельности предприятия, то второй – исключительно от самого предприятия, точнее, от степени эффективности организации процесса производства и последующей реализации произведенной продукции. Получение наибольшего эффекта с наименьшими расходами, экономия трудовых, материальных и финансовых ресурсов зависят от того, как решает предприятие вопросы снижения расходов на производство и реализацию продукции.

Важная роль в управлении расходами принадлежит бухгалтерскому учету. Учет расходов – важнейший инструмент управления предприятием, Необходимость в нем растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастает потребность в росте прибыли и рентабельности. Предприятия, пользующиеся хозяйственной самостоятельностью, должны иметь четкое представление об окупаемости различных расходов, эффективности каждого принимаемого решения и их влияние на финансовые результаты и финансовое состояние. При реальном функционировании рыночных механизмов неизбежно возникает необходимость совершенствования и создания четкой системы учета и контроля расходов на производство.

Для собственников необходимо получение достоверной информации о деятельности предприятия и его партнеров, а также необходимость организации действенной защиты их имущественных интересов. В этих условиях аудит становится одной из функций управления. Аудит способствует осуществлению всех хозяйственных операций при соблюдении требований законодательства и обеспечивает рациональное использование ресурсов, предупреждая и снижая риск хозяйственной деятельности. Аудиторская проверка правильности и достоверности отнесения расходов на себестоимость имеет большое значение,

так как полная себестоимость является одним из основных оценочных показателей, определяющих эффективность работы хозяйствующего субъекта. Изменение количественной характеристики данного обобщающего показателя оказывает прямое влияние на величину финансовых результатов, размер налоговых платежей, финансовое состояние предприятия.

Суть экономики предприятия составляет определение расходов и результатов. Соизмерение расходов и результатов позволяет оценить эффективность работы предприятия. Поскольку экономический результат производства в общем виде определяется разностью дохода от продажи продукции (работ, услуг) и расходов на ее производство и реализацию, трудно переоценить значимость анализа расходов и управления ими на предприятии.

Таким образом, актуальность темы исследования обусловлена важностью учета, аудита и анализа расходов предприятия как способа определения путей и резервов повышения прибыли и рентабельности.

Объектом выпускной квалификационной работы является АО «Комбинат «Магнезит», которое специализируется на производстве огнеупорной продукции.

Предметом исследования является действующая система бухгалтерского учета, аудита и анализа расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

Целью выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

В рамках выпускной квалификационной работы предполагается решение следующих задач:

1) Исследовать правовые и экономические основы организации учета, аудита и анализа расходов в организации.

2) Проанализировать и дать оценку действующей системы учета расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

3) Провести аудит расходов и оценить систему внутреннего контроля за расходами в АО «Комбинат «Магнезит».

4) Проанализировать динамику и структуру расходов и оценить их влияние

на финансовые результаты АО «Комбинат «Магнезит».

5) Разработать рекомендации по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращеня расходов в АО «Комбинат «Магнезит», оценить экономический результат от их внедрения.

Теоретической основой выпускной квалификационной работы являлись законодательные и нормативные акты, регулирующие порядок учета расходов (Налоговый кодекс РФ, Закон «О бухгалтерском учете» №402–ФЗ, Положение по ведению бухгалтерского учета «Расходы организации» (ПБУ 10/99) и другие), научная и учебная литература по бухгалтерском учету и аудиту. Вопросы бухгалтерского и налогового учета расходов достаточно полно освещены в работах Я.В. Соколова, Н.Л. Вещуновой, Н.П. Кондракова, М.Я. Погореловой, Ю.Н. Самохваловой и других авторов, в периодических экономических изданиях Бухгалтерский учет, Главбух.

Методической базой исследования являлась методология аудита и анализа расходов на предприятии. Практические вопросы аудиторской проверки нашли свое отражение в работах А.С. Аветисян, Ю.Б. Агеевой, С.И. Жминько, Т.А. Битюковой, Н.Д. Бровкиной и других. Методика расходов полно раскрыта в литературе по финансово–экономическому анализу авторов В.И. Макарьевой, Э.А. Маркарьяна, Н.С. Пласковой, И.Н. Чуева, А.Д. Шеремета и других.

Информационной базой исследования являлись данные финансовой (бухгалтерской) отчетности АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

1 ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА, АУДИТА И АНАЛИЗА РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

1.1 Система нормативно–правового регулирования учета расходов

Основным видом деятельности любой производственной организации является изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям. В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). Термины «издержки», «затраты», «расходы» и «себестоимость» в зарубежной и в отечественной экономической литературе трактуются по–разному. Они используются как в нормативных документах, регулирующих финансовый и налоговый учет, так и в учебной и научной литературе. В связи с этим на первоначальном этапе исследования важно разграничить данные понятия и обеспечить единый методологический подход к их учету. Исследование литературы и нормативных актов позволяет сделать вывод, что в отечественной практике понятия «издержки», «затраты» и «расходы» на уровне предприятия являются синонимами, хотя по сути они различаются. Несмотря на то что в понятие «расходы» вкладывается более широкий смысл, в настоящее время в экономической литературе часто расходы ассоциируются с учетом затрат на производство, себестоимостью продукции, работ, услуг и ее формированием.

Как известно, в настоящее время в России существует четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета. Основные документы, регулирующие учет расходов представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 – Система нормативно–правового регулирования учета расходов

Уровни регулирования	Законодательные и нормативные документы
Законодательный	Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 26 января 1996 г. №14–ФЗ (редакция от 29 июня 2015 г. №210–ФЗ) Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5 августа 2000 г. №117–ФЗ (редакция от 1 февраля 2016 г. №8–ФЗ) Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402–ФЗ «О бухгалтерском учете» (редакция от 4 ноября 2014 г. №344–ФЗ)

Продолжение таблицы 1.1

Уровни регулирования	Законодательные и нормативные документы
Нормативный	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина от 29 июля 1998 г. №34н (редакция от 24 декабря 2010 г.) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08): утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. №106н (редакция от 6 апреля 2015 г.) Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н (редакция от 6 апреля 2015 г.)
Методический	План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 3 октября 2000 г. №94н (редакция от 8 ноября 2010 г.)
Организационный	Внутренние рабочие документы, разрабатываемые самим предприятием (учетная политика, внутренние формы отчетности и другие документы)

Гражданский кодекс РФ [1] определяет правовое положение участников гражданского оборота, регулирует договорные и другие обязательства, являясь основой правового регулирования предпринимательской деятельности в РФ.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ [3] является основой регулирования организации и ведения бухгалтерского учета в РФ. Он дает определения основным понятиям, которые используются в бухгалтерском учете, определяет сферу действия данного закона, основные требования к организации бухгалтерского учета на предприятиях. В Законе даны наиболее общие положения, касающиеся учета фактов хозяйственной жизни, активов, обязательств, источников финансирования деятельности предприятия, доходов, расходов и иных объектов, а именно: обязанность ведения бухгалтерского учета (статья 6), организация бухгалтерского учета (статья 7), правила формирования и применения учетной политики организации (статья 8), оформление первичных учетных документов (статья 9), регистров бухгалтерского учета (статья 10), правила проведения инвентаризации обязательств и их отражения в бухгалтерской отчетности (статьи 11 и 13), организация внутреннего контроля у

субъекта хозяйствования (статья 19), хранение документов (статья 29) и др.

Основным документом, устанавливающим правила и процедуры, по которым формируют информацию о расходах организации в бухгалтерском учете и отчетности, является Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). В соответствии с п.2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [11] расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для целей бухгалтерского учета все расходы классифицируются по видам затрат. Так, в соответствии с п.4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [11] расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров (выполнением работ, оказанием услуг). При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

На основании с п.7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» к прочим расходам относятся [11]:

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

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

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

– расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием активов;

– проценты по кредитам, займам;

– расходы по оплате услуг кредитных организаций;

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

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

– возмещение причиненных организацией убытков;

– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

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

– курсовые разницы;

– сумма уценки активов;

– перечисление средств, связанных с благотворительностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

– расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств;

– прочие расходы документально подтвержденные расходы.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий [11, п.16]:

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

– сумма расхода может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

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

В соответствии с п.17 и п.18 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [11] расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку или прочие доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной). Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Порядок формирования расходов в налоговом учете регламентирован главой 25 Налогового кодекса РФ (НК РФ) [2]. Статьей 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы:

- связанные с производством и реализацией;
- внереализационные.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя расходы [2, ст.253]:

- связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);
- на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;
- на освоение природных ресурсов;
- на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;
- на обязательное и добровольное страхование;
- прочие, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации;
- прочие расходы.

К внереализационным расходам ст. 265 НК РФ относит все учитываемые для целей налогообложения расходы организации, кроме тех, которые связаны с производством и реализацией).

Для признания расходов в целях налогообложения, они должны соответствовать следующим условиям: должны быть обоснованны; документально подтверждены; произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Порядок признания расходов в целях налогового учета определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания расходов – кассового (ст.273 НК РФ) или метода начисления (ст272 НК РФ) [2]. Различие между методами заключается в моменте признания расходов: при методе начисления их признают в момент передачи товара в собственность, при кассовом методе – в момент получения платы за переданный товар. Организации имеют право на определение даты осуществления расхода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие 4 квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн. руб. за каждый квартал [2, ст.273].

Расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода в соответствии со ст.318 НК РФ [2] подразделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам могут быть отнесены, в частности: материальные затраты; расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг. Прямые расходы относятся к расходам текущего периода по мере реализации продукции (работ, услуг) в стоимости которых они учтены. Налогоплательщик вправе самостоятельно в налоговом учете определить состав прямых расходов, связанных с производством товаров (работ, услуг), закрепив их в учетной политике для целей налогового учета [2]. К косвенным расходам относятся все

иные суммы расходов, осуществляемые налогоплательщиком в течение отчетного периода. Косвенные расходы в полном объеме учитываются для целей налогообложения в отчетном периоде.

Важным документом в области бухгалтерского учета является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности №34н [5]. Организация учета расходов в нем определяется несколькими пунктами. Пункт 28 Положения регламентирует порядок учета выявленных расхождений при инвентаризации активов, суммы которых списываются на финансовый результат организации. Пункт 77 определяет учет дебиторской задолженности, с истекшим сроком исковой давности, и долги, нереальные для взыскания, относящиеся на счет средств резерва сомнительных долгов, либо на финансовые результаты.

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [6]устанавливает требования и допущения к формированию учетной политики организации, ее раскрытию в бухгалтерской отчетности организации и внесению в нее изменений в соответствии с законодательством РФ. Также в нем перечислены элементы учетной политики, которые должны быть описаны главным бухгалтером в формируемой учетной политике и утверждены руководителем организации.

Нормативным документом, в котором системно развиты базовые нормы и процедуры Положений, является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [14]. В соответствии с данным документом расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счетов:

20 «Основное производство»;

21 «Полуфабрикаты собственного производства»;

23 «Вспомогательные производства»;

25 «Общепроизводственные расходы»;

26 «Общехозяйственные расходы»;

28 «Брак в производстве»;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Таким образом, расходы – это те факты хозяйственной жизни, которые с бухгалтерской точки зрения уменьшают финансовый результат предприятия. В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, которые оказывают влияние на учет и состав расходов предприятий. Основными документами, которыми регламентируются критерии классификации расходов и правила формирования расходов в бухгалтерском и налоговом учете являются Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» и глава 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса РФ. В соответствии с бухгалтерской классификацией расходы делятся на две группы: от обычных видов деятельности и прочие. В соответствии с налоговой классификацией расходы подразделяются на: расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы. Можно выделить три критерия, которым должны соответствовать расходы для принятия их к учету: обоснованность (экономическая оправданность и оценка в денежной форме); документальное подтверждение; цель (получение доходов). Основная задача бухгалтерского и налогового учета расходов сводится к определению их величины. Ее решение проходит в три этапа: определение момента возникновения (признания) расходов; отнесение расходов к отчетным периодам, за который исчисляется финансовый результат; оценка расходов.

1.2 Организация системы бухгалтерского и налогового учета расходов в России и за рубежом

Бухгалтерский учет расходов представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ и включает в себя следующие этапы [31].

На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов по расходу материалов, начислению и распределению оплаты труда, начислению амортизации основных средств и нематериальных активов, по денежным расходам отражаются на производственных счетах:

Дебет 20 «Основное производство» Кредит 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты

по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резервы предстоящих расходов» и т.д. – прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ. оказанию услуг) основного производства.

Дебет 23 «Вспомогательные производства» Кредит 10, 51, 69. 70, 96 и так далее – прямые затраты вспомогательного производства. Если во вспомогательном производстве производится один продукт, то все затраты вспомогательного производства рассматриваются как прямые и учитываются по дебету счета 23.

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит 10. 51, 60, 69, 70, 96 и так далее – расходы на управление и обслуживание структурного подразделения организации (цеха, производства, мастерской и т.п.).

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 10, 51, 60. 69, 70, 96 – расходы на управление и обслуживание организации в целом.

Дебет 28 «Брак в производстве» Кредит 10, 51, 60, 69, 70 и т.д. – расходы по исправлению брака.

Дебет 97 «Расходы будущих периодов» Кредит 51, 60, 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д. – расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (расходы по рекламе, страховые платежи по страхованию имущества организации и др.).

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредит счетов 10, 23, 60, 69, 70 и т.д. – расходы, произведенные за счет созданных резервов (на ремонт основных средств, оплату отпусков работников и др.).

На втором этапе производится распределение затрат по назначению после окончания отчетного периода. Прежде всего распределяются затраты вспомогательного производства. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отраженная по дебету счета 23 «Вспомогательные производства», списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». Затраты вспомогательного производства между потребителями распределяются в специальном расчете

(ведомости) пропорционально количеству отпущенной продукции (объему работ, услуг) на основании данных счетчиков и других измерителей. Расходы будущих периодов списываются с кредита счета 97 «Расходы будущих периодов» в дебет счетов 25, 26 в доле, относящейся к отчетному периоду. Резервы предстоящих расходов формируются, если их создание предусмотрено в учетной политике организации. Формирование резервов отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и дебету счетов 20, 23, 25, 26.

На третьем этапе учтенные предварительно на счетах 25 и 26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине. При небольшом удельном весе и стабильности остатков незавершенного производства общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на остатки незавершенного производства в плановом (сметно-нормализованном) размере В таком же размере они включаются в себестоимость забракованных изделий. Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг. Базой для распределения этих расходов могут использоваться: заработная плата производственных рабочих; прямые затраты и др. Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляются специальные расчеты (ведомости). Расходы, учтенные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 25, 26. В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» организации могут принять в учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 «Брак в производстве» выявляются окончательные потери от брака путем сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и удержанных с виновников брака возмещений. Окончательные потери от брака

списываются с кредита счета 28 в дебет счета 20 «Основное производство». По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

На пятом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. Для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, неукомплектованную. Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на начало следующего месяца на счете 20 «Основное производство» в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию записью: Дебет 43 «Готовая продукция» Кредит 20 «Основное производство».

Основные бухгалтерские записи по учету затрат на производство представлены в таблице 1.2 [14].

Таблица 1.2 –Корреспонденции счетов по учету расходов по обычным видам деятельности

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Начислена амортизация оборудования, нематериальных активов	20, 23, 25, 26	02, 04, 05
Отражена стоимость материалов, израсходованных на производство продукции (работ, услуг), обслуживание производства и управления, исправление брака	20, 23, 25, 26, 28	10
Приняты услуги поставщиков	20, 23, 25, 26	60
Начислена заработная плата работникам		70
Начислены страховые взносы в фонды	20, 23, 25, 26, 28, 29	69
Списаны на производство командировочные расходы	20, 23, 25, 26	71
Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков работникам	20, 23	96–1
Произведены отчисления в резерв на оплату вознаграждений за выслугу лет	20, 23, 25, 26	96-2
Произведены отчисления в резерв на ремонт основных средств		96–3

После закрытия счетов и соответствующего распределения расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи».

Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 2 «Прочие расходы») (таблица 1.3) [14].

Таблица 1.3 – Корреспонденции счетов по учету прочих расходов

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Отражены расходы, связанные с предоставлением за плату активов организации	91–2	02, 51
Отражена остаточная стоимость амортизируемых активов и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией		01, 10 и др.
Отражены расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов		60, 69, 70 и др.
Отражены суммы налогов, уплаченных по законодательству за счет финансовых результатов		68
Отражены проценты по кредитам и займам		66, 67
Отражены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате		51, 76-2
Отражены убытки прошлых лет, признанные в отчетном году		02, 69, 70
Отражены суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания		62, 76
Отражены отрицательные курсовые разницы		50, 52, 58, 62 и др.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения [1, ст.313].

Оптимальное построение системы налогового учета должно базироваться на данных бухгалтерского учета в части расходов, оценка и дата признания которых для целей бухгалтерского учета и налогообложения совпадают, и учете в регистрах налогового учета расходов, оценка и дата признания которых для двух видов учета различны. Различия между бухгалтерским и налоговым учетом могут быть сгруппированы по следующим признакам [37]:

– различная оценка в самом признании данного вида расхода;

– признание в налоговом учете произведенных расходов в пределах норм;

– различный период признания отдельных видов расходов;

– создание разницы между прибылью в бухгалтерском и налоговом учете, которая в будущих периодах будет восстановлена.

Для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различий налога на бухгалтерскую прибыль, признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль, применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [12]. В соответствии со ст.3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль (убыток) как отчетного, так и последующих отчетных периодов [12, п.4]. Постоянные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию постоянного налогового актива. В соответствии с п.7 ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» под постоянным налоговым активом понимается сумма налога, приводящая к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Постоянный налоговый актив признается организацией в том периоде, в котором возникает постоянная разница. Он исчисляется путем умножения постоянной разницы на действующую ставку налога на прибыль [12].

Под временными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах. Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль. Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток)

подразделяются на: вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы [12, п.8, 9].

Текущий налог на прибыль исчисляется по формуле (1.1):

$$Н_{ПР} = \pm У_{Р}\ (У_{Д}) + ПНО + ОНА – ОНО, \quad (1.1)$$

где $Н_{ПР}$ – текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток), равный налогу на прибыль, исчисленному по правилам налогового учета;

$\pm У_{Р}(У_{Д})$ – условный расход (условный доход) по налогу на прибыль, исчисленный по прибыли (убытку), полученной в системе бухгалтерского учета;

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

Порядок расчета постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов и обязательств приведен в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Порядок расчета постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов и обязательств

Показатели	Постоянное налоговое обязательство	Отложенный налоговый актив	Отложенное налоговое обязательство
Алгоритм расчета показателей	ПНО = ПР · 20% (ставка налога)	ОНА = ВВР · 20%	ОНО = НВР · 20%

Бухгалтерские записи по учету постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов и обязательств приведены в таблице 1.5 [14].

Таблица 1.5 – Корреспонденции счетов по учету постоянных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов и обязательств

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Возникновение постоянного налогового обязательства	99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянное налоговое обязательство»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»
Возникновение отложенного налогового актива	09 «Отложенные налоговые активы»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»

Продолжение таблицы 1.5

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Возникновение отложенного налогового обязательства	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	77 «Отложенные налоговые обязательства»
Погашение отложенного налогового актива	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»	09 «Отложенные налоговые активы»
Погашение отложенного налогового обязательства	77 «Отложенные налоговые обязательства»	68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Налог на прибыль»
Списание отложенного налогового актива	99 «Прибыли и убытки»	09 «Отложенные налоговые активы»
Списание отложенного налогового обязательства	77 «Отложенные налоговые обязательства»	99 «Прибыли и убытки»

В международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) нет специального стандарта по расходам, который был бы аналогичен ПБУ 10/99 «Расходы организации». Для определения расходов и условий их признания в финансовой отчетности используется документ «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности». Помимо этого, в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» раскрываются общие вопросы представления расходов.

Учет отдельных видов расходов рассматривается в большинстве стандартов, которые регламентируют учет отдельных видов активов и обязательств, видов и направлений деятельности. Так, оценка расходов по материалам регулируется МСФО 2 «Запасы», затраты на амортизацию – МСФО 16 «Основные средства», расходы на оплату труда – МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

В соответствии с МСФО расходы – уменьшение экономических выгод, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с распределением между учредителями. Критериями признания расходов в финансовой отчетности являются [26]:

– существует вероятность того, что организация потеряет будущие экономические выгоды, обусловленные соответствующим объектом признания;

– уменьшение активов и увеличение обязательств может быть надежно оценено;

– признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения активов (задолженность по выплате зарплаты, амортизация оборудования).

По экономической сущности расходы в системе МСФО подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и убытки [26]. К расходам по обычным видам деятельности относятся:

1) Себестоимость продукции.

2) Операционные расходы – расходы, связанные с непосредственной деятельностью, но отличные от затрат, относимых на себестоимость реализованной продукции, к ним относятся:

– коммерческие расходы (связаны со сбытом продукции);

– общехозяйственные расходы (связаны с организацией деятельности).

Убытки – это расходы, которые могут возникать и не возникать в процессе основной деятельности.

По принадлежности к отчетным периодам в МСФО выделяют расходы [26]:

1) Текущего отчетного периода – это расходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности текущего отчетного периода и признаваемые в отчете о прибылях и убытках данного периода:

– расходы, обусловленные полученными в данном отчетном периоде доходами

– расходы, не связанные с получением текущих доходов.

1) Будущих отчетных периодов (отложенные расходы) – условные расходы, не признанные в качестве расходов в текущем отчетном периоде в отчете о прибылях и убытках:

– инвестиции (капитальные вложения);

– расходы будущих периодов.

Таким образом, бухгалтерский учет расходов по обычным видам деятельности ведется на следующих производственных счетах: 20 «Основное производство»; 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы»; 28 «Брак в производстве»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»; 96 «Резервы предстоящих расходов» и др. Отражение в учете расходов по обычным видам деятельности предприятия производится в следующей последовательности:

1) Отражение фактически произведенных затраты в течение отчетного месяца на основании первичных документов на производственных счетах.

2) Распределение расходов по назначению (вспомогательное производство, общехозяйственные и общепроизводственные расходы и т.п.) после окончания отчетного периода.

3) Распределение расходов между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине.

4) Выявление потерь об брака.

5) Определение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции.

Для отражения различий в учете разницы между бухгалтерской и налоговой прибылью применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

Рассмотрение порядка учета расходов в соответствии с российскими и международными стандартами учета показало, что в МСФО нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов, все это прописано в отдельных стандартах. Отличительной особенностью российских стандартов бухгалтерского учета от МСФО является их детализация и обязательность к исполнению. В целом можно сказать, что положения российского стандарта (ПБУ 10/99 «Расходы организации») и международных стандартов в отношении отражения расходов в учете и финансовой отчетности совпадают.

1.3 Методика аудита расходов организации

Цель аудита расходов подчинена общей цели аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, указанной в федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности (ПСАД) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ [16] – и заключается в объективной оценке достоверности и законности отражения расходов в бухгалтерском учете и финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

Основными задачами аудита в области бухгалтерского учета расходов является получение аудиторских доказательств в области [23]:

– оценка обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах организации, метода учета затрат;

– подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– обоснованности разграничения источников возмещения различных расходов и правильности их распределения между отчетными периодами, незавершенным производством и готовой продукцией и др.

До проверки конкретных участков учета аудитор должен оценить состояние среды контроля, эффективность построения учетной системы, а также надежность системы внутреннего контроля организации. Это необходимо для определения вероятности возникновения искажений в учете клиента и построения дальнейшей работы аудитора. При оценке системы внутреннего контроля целесообразно воспользоваться ПСАД №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» [19].

Среда контроля – это обстоятельства и факторы, непосредственно не связанные с учетом, но оказывающие значительное влияние на его эффективность [22]. Аудитор изучает среду контроля уже с момента первого знакомства с предприятием (его руководителем, бухгалтером). Основными моментами, которые от должен выяснить, являются:

– влияние организационной структуры, вида и масштабов деятельности предприятия на особенности бухгалтерского учета;

– структура управленческой системы, разделение полномочий и ответственности;

– особенности взаимоотношений собственников с непосредственными управляющими делами, между директором и главным бухгалтером, степень взаимного доверия;

– отношение администрации, директоров и владельцев организации к вопросам бухгалтерского учета;

– отношение учетного персонала к своим обязанностям.

Необходимую информацию по перечисленным вопросам получают в результате наблюдения, личных бесед, ознакомления с учредительными документами.

Система внутреннего контроля – это специальные процедуры, введенные руководством (собственниками, директором, главным бухгалтером) для недопущения либо оперативного выявления и устранения как случайных, так и умышленных искажений в учете и отчетности; обеспечения сохранности имущества организации. Система внутреннего контроля строится на [32]:

1) Разделении обязанностей. Для предотвращения злоупотреблений и хищений необходимо разделение обязанностей по хранению материальных ценностей, совершению сделок и учету. Кроме того, в случае, когда каждый отдел будет вести учет своей деятельности полностью, то возрастает опасность предоставления им ложных данных с целью улучшения показателей.

2) Наличии эффективных процедур санкционирования операций. Для осуществления операций необходимо наличие решения ответственных лиц, выполнения всех формальностей.

3) Своевременном надлежащем документировании операций. При большом интервале времени между совершением операции и фактом ее учета возрастает вероятность ошибки.

4) Фактическом контроле за имуществом и документацией фирмы. То есть

использование технический средств и процедур, предотвращающих утерю, изъятие или неправомерное изменение учетной документации.

5) Осуществлении независимых проверок.

Аудитору следует изучить и понять каждый из элементов системы внутреннего контроля на данном предприятии. При этом аудитор должен принять во внимание два аспекта: какие именно методы и процедуры предусмотрены на предприятии и применяются ли они на практике.

При оценке внутреннего контроля цель аудитора – определение уровня доверия, которое он может оказать этому контролю. Результаты исследования системы внутреннего контроля влияют на определение типа, времени и масштаба независимых аудиторских процедур. На основе проведенного тестирования и балльной оценки внутреннего контроля аудитор может сделать вывод о риске средств контроля, исходя из параметров, представленных в таблице 1.6 [40].

Таблица 1.6 – Оценка риска средств контроля при проведении аудита

Качественная оценка контрольного риска	Контрольный риск, %
Низкий	10 – 0
Средний (Умеренный)	50 – 11
Высокий	70 – 51

Существенность в аудите – это вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями. Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения [21]. За основу можно взять методику расчета уровня существенности в ПСАД №4 «Существенность в аудите» [18].

Формула уровня существенности имеет следующий вид (1.1):

$$УС = \sum ЗП / n, \quad (1.1)$$

где УС – уровень существенности, руб.;

ЗП – значение базового показателя, используемого при расчете уровня существенности, руб.;

n – количество базовых показателей, используемых при расчете уровня существенности.

Показатели, применяемые при расчете уровня существенности, не должны отличаться от их среднего значения более чем на 20% (Откл.(%)). Для проверки данного условия можно использовать следующую формулу (1.2) [18]:

$$\text{Откл.}(\%) = (\text{УС} - \text{ЗП}) / \text{УС} \cdot 100\%. \quad (1.2)$$

Программа аудита расходов может включать в себя следующие этапы [40]:

1) Оценка соответствия учета расходов методам, зафиксированным в учетной политике предприятия.

2) Проверка правильности калькулирования себестоимости продукции по статьям и элементам затрат.

3) Проверка соответствия используемых организацией способов распределения косвенных расходов между отдельными заказами (видами продукции) способам, предусмотренным учетной политикой (стоимости списанных материалов, заработной плате основных производственных рабочих, сумме прямых затрат и др.).

4) Проверка и подтверждение достоверности отчетных данных о фактической себестоимости продукции (работ, услуг).

5) Подсчет и сверка данных аналитического учета расходов на производство с данными учетных регистров.

6) Проверка отражения бухгалтерских записей по учету затрат на производство и др.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применять одну или несколько процедур вне зависимости от того проверяется одна или группа хозяйственных операций. К наиболее распространенным способам получения аудиторских доказательств относятся [21]:

– проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);

– инвентаризация;

– проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, что позволяет осуществить контроль за учетными работами в бухгалтерии;

– подтверждение в письменной форме от независимой третьей стороны;

– устный опрос персонала, руководства и независимой третьей стороны;

– проверка документов;

– прослеживание – процедура, в ходе которой аудитор проверяет первичные документы и отражение данных этих документов в регистрах синтетического и аналитического учета;

– подготовка альтернативного баланса.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора.

Типичными ошибками, выявляемыми при аудите учета расходов, являются [23]:

– неправильное отражение в учете нормируемых расходов;

– неправильная оценка остатков незавершенного производства;

– неправильное разграничение расходов по отчетным периодам;

– несоответствие применяемого метода учета затрат методу, зафиксированному в учетной политике предприятия;

– необоснованное включение в себестоимость отдельных видов затрат.

По результатам проверки составляется аудиторское заключение – документ для проверяемых (аудируемых) лиц, ведущих бухгалтерскую отчетность. Он составляется согласно определенным правилам и нормам в соответствии с ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» [15]. В аудиторском заключении находится вся необходимая информация о правильности бухгалтерской отчетности проверяемого. Заключение помогает оценить процесс хозяйственной деятельности на момент аудита и подсказать необходимые выводы для принятия мер по ее дальнейшему урегулированию. В аудиторском заключении проверяющий фиксирует для аудируемого лица

(объекта) максимально допустимые размеры несхождений, исходя из которых выполняется дальнейший детализированный анализ работы.

Таким образом, аудиторская проверка расходов на производство является достаточно трудоемким процессом, т.к. в ходе проверки охватываются практически все объекты учета на предприятии. Начальным этапом аудита является оценка надежности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на предприятии. С учетом результатов оценки внутреннего контроля составляется план и программа аудита расходов. Основными этапами проведения аудиторской проверки расходов являются: проверка правильности формирования себестоимости продукции и соответствия порядка исчисления себестоимости зафиксированному в учетной политике варианту; проверка правильности отнесения затрат на себестоимость продукции в соответствии в принятой группировкой по элементам затрат; проверка правильности исчисления материальных и трудовых затрат; проверка правильности начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам и др. Для того, чтобы обоснованно оценить состояние учета расходов, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанных аудиторских таблицах (рабочих документах аудитора). В примечании к таким таблицам аудитор записывает выводы и обоснованные предложения по устранению недостатков. Выводы по результатам аудита оформляются заключением аудитора.

1.4 Методика анализа расходов организации

Анализ расходов предприятия заключается в расчете показателей динамики и структуры расходов, расчете показателей ресурсоемкости, оценке влияния расходов на финансовый результат деятельности предприятия.

Структуру расходов следует анализировать в разрезе:

- направлений деятельности;
- элементов расходов;
- статей калькуляции;

– функций расходов.

Наиболее обобщающим показателем себестоимости, выражающим ее прямую связь с прибылью, является уровень затрат на 1 руб. объема продукции, определяемый как отношение общей суммы затрат на производства к объему продукции (выпущенной, реализованной). Формула расчета этого показателя имеет следующий вид (1.3) [36]:

$$З = \frac{\sum_{1}^{n} Sq}{\sum_{1}^{n} Zq} \cdot 100, \qquad (1.3)$$

где З – затраты на 1 руб. объема продукции, коп.;

q – количество продукции каждого вида;

S – себестоимость единицы отдельных видов продукции, руб.;

Z – цена единицы продукции, руб.;

n – количество наименований продукции.

Анализ затрат на 1 руб. объема продукции включает в себя изучение динамики затрат по сравнению с предыдущим периодом, определение факторов и причин отклонений фактических затрат отчетного периода от данных за предыдущий период и их количественное измерение. Непосредственное влияние на изменение уровня затрат на 1 руб. объема продукции оказывают факторы, которые находятся с ним в прямой функциональной связи. Это изменение [36]:

– структуры и ассортимента продукции;

– изменение себестоимости отдельных видов продукции;

– изменение оптовых цен на продукцию.

Влияние фактора структуры и ассортимента продукции на изменение затрат на 1 руб. определяется по формуле (1.4) [36]:

$$\Delta З_1 = \frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_0}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_0} \cdot 100. \qquad (1.4)$$

Снижение себестоимости отдельных изделий является основным фактором снижения уровня затрат на 1 руб. Величина влияния этого фактора на изменение уровня затрат на 1 руб. исчисляется путем сопоставления фактических затрат на 1 руб. продукции отчетного года в оптовых ценах предыдущего года с затратами на 1 руб. предыдущего года, пересчитанными на фактический выпуск и ассортимент продукции отчетного года по формуле (1.5) [36]:

$$\Delta З_2 = \frac{\sum_1^n S_1 q_1}{\sum_1^n Z_0 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_1^n S_0 q_1}{\sum_1^n Z_0 q_1} \cdot 100. \quad (1.5)$$

Величина влияния фактора изменения цен на уровень затрат определяется путем сопоставления затрат на 1 руб. фактически выпущенной продукции в ценах, действующих в отчетном году, с затратами на 1 руб. то же продукции в ценах предыдущего года. Расчет выполняется по формуле (1.6) [36]:

$$\Delta З_3 = \frac{\sum_1^n S_1 q_1}{\sum_1^n Z_1 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_1^n S_1 q_1}{\sum_1^n Z_0 q_1} \cdot 100. \quad (1.6)$$

С целью оценки расходов на финансовые результаты (прибыль) предприятия проводят факторный анализ. Влияние на прибыль от продаж таких факторов, как объем продаж и затраты, группированные по функциям управления может быть установлено с использованием факторной модели (1.7) [38]:

$$П = Q - S - КР - УР, \quad (1.7)$$

где П – прибыль от продаж, руб.;

Q – выручка от продаж, руб.;

S – себестоимость реализованной продукции, руб.;

КР – коммерческие расходы, руб.;

УР – управленческие расходы, руб.

При проведении факторного анализа прибыли от продаж возможно также использование факторной модели, позволяющей конкретизировать влияние различных видов расходов в разрезе их элементов, на прибыль от продаж по факторной модели (1.8) [38]:

$$П = Q – МЗ – ЗТ – А – ПЗ, \quad (1.8)$$

где П – прибыль от продаж, руб.;

Q – выручка от продаж, руб.;

МЗ – материальные затраты, руб.;

ЗТ – затраты на оплату труда, включая социальные отчисления, руб.;

А – расходы на амортизацию амортизируемого имущества, руб.;

ПЗ – прочие расходы по обычным видам деятельности, руб.

Анализ ресурсоемкости продукции проводится с целью установления удельных расходов на ресурсы на 1 руб. выручки и отслеживание их динамики, которая характеризует тенденции изменения эффективности использования ресурсов. Расчет ресурсоемкости по данным бухгалтерской отчетности производится на основе выручки, т.е. показатели ресурсоемкости характеризуют, сколько предприятию необходимо затратить ресурсов в денежном выражении на 1 руб. выручки.

Для более точной оценки влияния показателей ресурсоемкости на прибыль проводят факторный анализ. Факторный анализ прибыли от продаж позволяет определить влияние на прибыль следующих факторов:

- объема продажи продукции;
- уровня инфляции;
- материалоемкости;
- зарплатоемкости;
- амортизациоемкости;
- ресурсоемкости по прочим затратам.

Исходными данными для анализа являются:

- темп инфляции за отчетный год или индекс роста цен;

– выручка от продажи товаров за отчетный и предыдущий годы;

– расходы в разрезе элементов затрат.

Расчеты осуществляются в следующей последовательности [38].

1) Расчет выручки отчетного года в сопоставимых ценах осуществляется делением выручки отчетного года на индекс цен по формуле (1.9):

$$В_{соп\,о} = В_{о} : I_{ц}, \quad (1.9)$$

где $В_{соп\,о}$ – выручка отчетного года в сопоставимых ценах, руб.;

$В_{о}$ – выручка отчетного года, руб.;

$I_{ц}$ – индекс роста цен.

2) Расчет прироста выручки за счет изменения объема производства. Необходимо из выручки отчетного года в сопоставимых ценах вычесть выручку предыдущего года. Расчеты ведутся по формуле (1.10):

$$\Delta В_{о} = В_{соп\,о} - В_{п}, \quad (1.10)$$

где $\Delta В_{о}$ – прирост выручки отчетного года за счет изменения объема, руб.;

$В_{п}$ – выручка предыдущего года, руб.

3) Расчет прирост выручки за счет изменения цен ведется формуле (1.11):

$$\Delta В_{ц} = В_{о} - В_{соп\,о}, \quad (1.11)$$

где $\Delta В_{ц}$ – прирост выручки отчетного года за счет изменения цен, руб.

4) Расчет удельного веса прибыли отчетного и предыдущего года в выручке (этот коэффициент называется маржой прибыли) ведется по формуле (1.12):

$$М = П : В, \quad (1.12)$$

где М – маржа прибыли, коэффициент;

П – прибыль от продаж, руб.

5) Расчет показателей ресурсоемкости в разрезе элементов затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты) ведется по формуле (1.13):

$$РЕ = З : В, \quad (1.13)$$

где РЕ – ресурсоемкость продукции (в разрезе элементов затрат), коэффициент;

З – затраты предприятия от обычной деятельности, руб.

6) Расчет изменений ресурсоемкости, для этого необходимо из показателя ресурсоемкости отчетного года вычесть показатель ресурсоемкости предыдущего года. Все расчеты ведутся отдельно по элементам затрат по формуле (1.14):

$$\Delta РЕ = РЕ_{О} - РЕ_{П}, \quad (1.14)$$

где $\Delta РЕ$ – прирост ресурсоемкости продукции;

$РЕ_{О}$, $РЕ_{П}$ – ресурсоемкость продукции в отчетном и предыдущем годах.

7) Расчет прироста прибыли от изменения объема продаж проводится по следующей формуле (1.15):

$$\Delta П_{О} = \Delta В_{О} \cdot М_{П}, \quad (1.15)$$

где $\Delta П_{О}$ – прирост прибыли за счет объема продаж, руб.;

$М_{П}$ – маржа прибыли в предыдущем году.

8) Расчет прироста прибыли от изменения цен ведется по формуле (1.16):

$$\Delta П_{Ц} = \Delta В_{Ц} \cdot М_{П}, \quad (1.16)$$

где $\Delta П_{Ц}$ – прирост прибыли за счет изменения цен, руб.

9) Расчет прироста прибыли за счет изменения ресурсоемкости (ресурсоемкость надо брать в разрезе перечисленных выше элементов затрат) ведется по формуле (1.17):

$$\Delta П_{Р} = \Delta РЕ \cdot В_{О}, \quad (1.17)$$

где $\Delta П_{Р}$ – прирост прибыли за счет изменения ресурсоемкости продукции, руб.

10) Расчет общего изменения прибыли осуществляется посредством суммирования частных приростов по формуле (1.18):

$$\Delta П = \Delta П_{О} + \Delta П_{Ц} + \Delta П_{МЕ} + \Delta П_{ЗЕ} + \Delta П_{АЕ} + \Delta П_{ПР}, \quad (1.18)$$

где $\Delta П$ – общий прирост прибыли от продаж, руб.;

$\Delta П_{О}$ – прирост прибыли за счет изменения объема продукции, руб.;

$\Delta П_{Ц}$ – прирост прибыли за счет изменения цен на продукцию, руб.;

$\Delta П_{МЕ}$ – прирост прибыли за счет изменения материалоемкости, руб.;

$\Delta П_{ЗЕ}$ – прирост прибыли за счет изменения зарплатоемкости, руб.;

$\Delta П_{АЕ}$ – прирост прибыли за счет изменения амортизациоемкости, руб.;

$\Delta П_{ПР}$ – прирост прибыли за счет изменения ресурсоемкости по прочим затратам, руб.

Положительный вывод по результатам этого анализа будет сделан в том случае, если прибыль от продаж растет, а ее рост в значительной степени связан с увеличением объема продаж и снижением ресурсоемкости.

Таким образом, главная цель анализа расходов – выявление возможностей более рационального использования производственных ресурсов, снижение затрат на производство и реализацию и обеспечение прибыли. Результаты анализа служат основой для принятия управленческих решений на уровне руководства и являются исходным материалом для работы финансовых менеджеров. Анализ расходов проводится по следующим основным этапам: анализ динамики и структуры расходов (по элементам, по статьям калькуляции, по функциям, по местам возникновения, по видам продукции и т.п.), анализ затрат на 1 руб. продукции, расчет ресурсоемкости продукции, оценка влияния расходов на финансовый результат предприятия.

Выводы по разделу один

По результатам исследования системы нормативно–правового регулирования учета расходов сделаны выводы, что расходы – это факты хозяйственной жизни предприятия, уменьшающие его финансовый результат. Учет расходов регламентируется обширным перечнем нормативных актов, основными из которых являются Налоговый кодекс РФ и Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации». В соответствии с бухгалтерской классификацией расходы делятся на две группы: от обычных видов деятельности и прочие. В соответствии с налоговой классификацией расходы подразделяются на: расходы, связанные с производством и реализацией

и внереализационные расходы. Основная задача учета расходов сводится к определению их величины.

Бухгалтерский учет расходов по обычным видам деятельности ведется на производственных счетах (20–29) в следующей последовательности: отражение расходов на счетах бухгалтерского учета в течение отчетного периода; распределение расходов по назначению после окончания отчетного периода; определение фактической себестоимости выпущенной продукции. Рассмотрение порядка учета расходов в соответствии с российскими и международными стандартами учета показало, что в МСФО нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов, все это прописано в отдельных стандартах. Отличительной особенностью российских стандартов бухгалтерского учета от МСФО является их детализация и обязательность к исполнению. В целом можно сказать, что положения российского стандарта (ПБУ 10/99 «Расходы организации») и международных стандартов в отношении отражения расходов в учете и финансовой отчетности совпадают.

Рассмотрение методики аудита расходов позволило определить основные этапы его проведения: оценка надежности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета на предприятии; определение уровня существенности и аудиторского риска; разработка плана и программы аудита; непосредственно аудит расходов; формирование мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Анализ расходов предприятия является важным инструментом управления, который дает возможность целенаправленно осуществлять формирование затрат по их видам, месту возникновения и носителями при условии постоянного контроля за уровнем расходов и стимулирования их снижения. Задачи анализа расходов решаются по следующим основным этапам: анализ динамики и структуры расходов; анализ затрат на 1 руб. продукции, расчет ресурсоемкости продукции, оценка влияния расходов на финансовый результат предприятия.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, АУДИТ И АНАЛИЗ РАСХОДОВ В АО «КОМБИНАТ МАГНЕЗИТ»

2.1 Краткая организационно–экономическая характеристика организации

Акционерное общество «Комбинат «Магнезит» является крупнейшим производителем магнезиальной огнеупорной продукции на собственной минерально–сырьевой базе. Организация ведет свою деятельность уже более 100 лет, начиная с 1901 года. Штаб – квартира, а также все производственные мощности предприятия расположены в г. Сатка Челябинской области.

Предприятие специализируется на производстве магнезита, щебня, доломита и изделий на базе спеченных и плавленых порошков.

Основной целью деятельности Общества является извлечение прибыли и удовлетворение потребностей российского и зарубежного товарных рынков в огнеупорной и иных видах продукции.

Миссия предприятия – создание решений в области полной комплектации и сервисного обслуживания тепловых агрегатов, развитие высокотемпературных технологий.

Основными видами продукции предприятия являются:

- спеченные и плавленые периклазовые и пермклазоизвестковые порошки;
- изделия на основе спеченных и плавленых периклазовых, периклазошпинелидных и переклазошпинельных порошков;
- каустический магнезит;
- карбидкремниевые электронагреватели;
- металлургический доломит, строительный щебень.

Потребителями продукции комбината являются более 700 отечественных и зарубежных предприятий черной и цветной металлургии, цементной, машиностроительной, стекольной, химической, целлюлозно–бумажной и других отраслей промышленности. Продукция комбината «Магнезит» находит применение во многих странах: Индии, Пакистане, Иране, Египте, Алжире.

Специалисты завода участвовали в создании огнеупорных предприятий Китая, Ирана и других стран.

Основные технико–экономические показатели деятельности предприятия представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Основные технико–экономические показатели деятельности АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам		Темп прироста по годам, %	
	2013	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Производство товарной продукции, тыс. т	2411,7	2196,5	1707,2	–215,2	–489,3	–8,92	–22,28
Услуги по производству продукции	571,4	676,7	468,6	105,3	–208,1	18,43	–30,75
Товарная продукция в действующих ценах	8191,7	8095,2	6542,2	–96,5	–1553,0	–1,18	–19,18
Выручка от реализации	8121,8	8122,2	6517,5	0,4	–1604,7	0,005	–19,76
Себестоимость товарной продукции	7419,4	7926,3	6800,5	506,9	–1125,8	6,83	–14,20
Затраты на 1 руб. товарной продукции, коп.	90,57	97,91	103,95	7,34	6,04	8,10	6,17
Прибыль от продаж (убыток)	718,0	212,3	–259,2	–505,7	–471,5	–70,43	–222,09
Чистая прибыль (убыток)	96,6	4,1	–229,8	–92,5	–233,9	–95,76	–5704,9
Рентабельность продаж, %	13,45	2,61	–3,98	–10,84	–6,59	–80,59	–252,49
Среднесписочная численность промышленно-производственного персонала, всего, чел., из них:	6276	5748	5050	–528	–698	–8,41	–12,14
– руководители	683	620	520	–63	–100	–9,22	–16,13
– специалисты	659	632	451	–27	–181	–4,10	–28,64
– служащие	37	39	36	2	–3	5,41	–7,69
– рабочие	4893	4457	4043	–436	–414	–8,91	–9,29
Фонд оплаты труда	1506,0	1531,9	1431,0	25,9	–100,9	1,72	–6,59
Среднемесячная зарплата, руб./чел.	20010	22208	23611	2198	1403	10,98	6,32
Производительность труда, тыс. руб./чел	1294,1	1413,1	1290,6	119,0	–122,5	9,20	–8,67

Продолжение таблицы 2.1

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам		Темп прироста по годам, %	
	2013	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Основные средства	4834	5863	4548	1029	–1315	21,29	–22,43
Оборотные средства	5199,6	4909,6	5017,0	–290	107,4	–5,58	2,19
Фондоотдача, руб./руб.	1,68	1,39	1,43	–0,29	0,04	–17,26	2,88
Фондовооруженность труда, тыс. руб./чел.	770,2	1020,0	900,6	249,8	–119,4	32,43	–11,71
Оборачиваемость оборотных средств, обороты	1,56	1,65	1,30	0,09	–0,35	5,77	–21,21

По данным таблицы 2.1 производство товарной продукции сокращалось (на 215,2 тыс. т или на 8,92% в 2014 г. и на 489,3 тыс. т или на 22,28% в 2015 г.). Если рассматривать показатель производства товарной продукции в действующих ценах, то видно, что оно сокращалось более медленными темпами (на 1,18% в 2014 г. и на 19,18% в 2015 г.) по сравнению с показателем, исчисленным в натуральных единицах, что является свидетельством роста цен на продукцию предприятия. В 2014 г. выручка от реализации продукции составила 8122,2 млн. руб. и с 2013 г. практически не изменилась. На фоне роста производства товарной продукции в действующих ценах и при неизменной выручке от реализации продукции можно предположить снижение физического объема реализации продукции.

Тревожным сигналом в деятельности предприятия является устойчивое возрастание затрат, приходящихся на 1 руб. товарной продукции (с 90,57% в 2013 году до 97,91% в 2014 г.), в 2015 г. затраты на 1 руб. товарной продукции составили 1,0395 коп. Это произошло за счет непропорциональных темпов снижения товарной продукции и себестоимости. Темп снижения товарной продукции составил 19,18%, себестоимости – 14,20%. Это привело к убытку от продаж, который в 2015 г. составил 259,2 млн. руб., а также способствовало поучению чистого убытка (–229,8 млн. руб.). Рентабельность продаж по итогам работы за 2013 г. имела значение 13,45%, на протяжении двух последующих лет

она снижалась и в 2015 г. стала отрицательной, доля убытка от продаж в выручке от реализации продукции за этот период составила 3,98%.

На протяжении последних трех лет численность промышленно–производственного персонала снижалась. За период 2013–2014 гг. численность ППП сократилась на 528 чел. или на 8,41%, а за период 2014–2015 гг. на 698 человек. или ан 12,14% и по состоянию на 31.12.2015 г. составила 5050 человек. Сокращение происходило практически по всем категориям персонала в результате проведения мероприятий по оптимизации численности (сокращение численности работников производственных подразделений и отделов управления, естественная убыль, закрытие приема). Фонд оплаты труда ППП в 2015 г. к уровню 2014 г. снизился на 100,9 млн. руб. или на 6,59 процентов. Среднемесячная зарплата промышленно–производственного персонала к уровню 2014 г. увеличилась на 6,32% и составила 23 тыс. 611 руб. Факторами роста среднемесячной заработной платы ППП стали: повышение часовых тарифных ставок и окладов на 5%, увеличение компенсационных выплат, так как сокращаемым работникам выплачивались компенсации за неиспользованный отпуск и надбавка за непрерывный стаж за несколько месяцев, предшествовавших увольнению. Увеличение фонда оплаты труда в 2015 г. имело место при одновременном снижении производительности труда (на 122,5 тысяч рублей на человека или на 8,67%). Это привело к относительному перерасходу ФОТ и увеличению себестоимости продукции.

Основные средства предприятия за период 2014–2015 гг. в стоимостной оценке сократились на 1315 млн. руб. или на 22,43% по причине снижения объемов капитальных вложений, а также списаний основных средств в результате физического и морального износа. Сокращение объемов основных средств было более значительное по сравнению с выручкой от реализации продукции, в результате показатель фондоотдачи вырос на 2,88% и на конец 2015 г. составил 1,43 руб./руб. Фондовооруженность труда в 2015 г. по сравнению с 2014 годом снизилась на 11,71% и составила 900,6 тыс. руб./чел. – сокращение фондовооруженности труда стало следствием опережающих темпов снижения

основных средств по сравнению с численностью ППП. Дополнительные инвестиции в оборотные средства, которые за период 2014–2015 гг. возросли на 107,4 млн. руб. или на 2,19% не способствовали получению дополнительного объема продукции, что отразилось на показателе оборачиваемости оборотных средств, который снизился на 21,21% и в 2015 г. составил 1,30 оборота или 277 дней.

Основные показатели, характеризующие финансовую устойчивость и платежеспособность предприятия анализируются в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Оценка финансовой устойчивости и платежеспособности АО «Комбинат «Магнезит» за 203–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам	
	2013	2014	2015	2014	2015
1 Капитал (активы), всего, в том числе:	11472,7	10878,0	9699,7	–594,7	–1178,3
1.1 собственный	6000,5	6004,6	5774,9	4,1	–229,7
1.2 заемный	5472,2	4873,4	3924,8	–598,8	–948,6
2 Внеоборотные активы	6273,1	5968,3	4682,7	–304,8	–1285,6
3 Оборотные активы, всего, в том числе:	5199,2	4909,6	5016,9	–289,6	107,3
3.1 запасы, НДС и прочие	1929,2	2185,3	1821,3	256,1	–36,4
3.2 дебиторская задолженность	2715,2	2248,7	3178,6	466,5	929,9
3.3 денежные средства и финансовые вложения	555,2	475,6	17,0	–79,6	–458,6
4 Собственные оборотные средства (с.1 – с.2)	–272,6	36,3	1092,2	308,9	1055,9
5 Краткосрочные обязательства	2119,3	2264,0	1793,3	144,7	–470,7
6 Коэффициент автономии (с.1.1/с.1)	0,523	0,552	0,595	0,029	0,043
7 Коэффициент финансовой зависимости (с1.2/с.1.1)	0,912	0,812	0,680	–0,100	–0,132
8 Коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами (с.4/с.3)	–0,052	0,007	0,218	0,059	0,211
9 Коэффициент маневренности собственного капитала (с.4/с.1.1)	–0,045	0,006	0,189	0,051	0,195
10 Коэффициент абсолютной ликвидности (с.3.3/с.5)	0,262	0,210	0,009	–0,052	–0,201

Продолжение таблицы 2.2

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам	
	2013	2014	2015	2014	2015
11 Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности ((с.3.2 + 3.3)/с.5)	1,543	1,203	1,782	–0,340	0,579
12 Коэффициент текущей ликвидности (с.3/с.5)	2,453	2,169	2,798	–0,284	0,629

Проведенная оценка позволяет говорить о достаточно устойчивом состоянии предприятия и нормальной платежеспособности на протяжении 2014 и 2015 г. (в 2013 г. у предприятия была нехватка собственных оборотных средств, поэтому устойчивость финансового состояния была нарушена).

Коэффициент автономии, характеризующий долю собственного капитала в совокупном объеме источников финансирования активов, на протяжении всего периода соответствует нормативно установленному критерию (более 0,5) – по состоянию на 31.12.2015 г. за счет собственного капитала было сформировано 59,5% всех активов. Это позволяет сделать вывод об отсутствии сильной зависимости предприятия от заемных финансовых источников – на каждый рубль собственного капитала в 2015 г. было привлечено 68 коп. заемного капитала (при нормативе менее 1 руб.). В 2015 г. обеспеченность оборотных активов собственными оборотными средствами соответствовала требованию обеспечения финансовой устойчивости – за счет собственных оборотных средств было сформировано 21,8% оборотных активов (при нормативе более 20%). Наличие достаточного объема собственного оборотного капитала позволяло предприятию свободно маневрировать собственными средствами, о чем свидетельствует коэффициент маневренности собственного капитала: его величина на конец периода составляет 0,189 (при нормативе 0,1 и более).

Коэффициенты ликвидности находятся на достаточном уровне для обеспечения платежеспособности предприятия (исключение составляет коэффициент абсолютной ликвидности в 2015 г.). Коэффициент текущей

ликвидности, характеризующий общую обеспеченность комбината оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных (текущих) обязательств, в течение всего периода имел значение, превышающее 2,0 (норматив 1,5–2,5). Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности, отражающий долю текущих обязательств, покрываемых за счет дебиторской задолженности, денежных средств и реализации краткосрочных ценных бумаг, по состоянию на 31.12.2015 г. соответствовал нормативному значению (1,782 при нормативе более 1,0). Коэффициент абсолютной ликвидности, отражающий долю текущих обязательств, покрываемых исключительно за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, снижался на протяжении 2013–2015 гг. (с 0,262 до 0,009) и на конец периода перестал удовлетворять нормативному значению (норматив > 0,2).

Таким образом, финансовые результаты предприятия ухудшаются – снижаются объемы товарной продукции в натуральном исчислении (на 8,92% в 2014 г. и на 22,28% в 2015 г.). Выручка от продажи продукции в 2015 г. по сравнению с 2014 г. снизились на 19,76% и составила 6517,5 млн. руб. При этом затраты возрастают и в 2015 г. превышают объемы полученной выручки – в результате имеет место убыток от продаж (–259,2 млн. руб.) и чистый убыток (–229,8 млн. руб.). При этом финансовое состояние предприятие оценивается как устойчивое, благодаря высокой доле собственного капитала (59,5% в 2015 г.), а платежеспособность оцениваются как достаточная (коэффициент текущей ликвидности превышает 2,0).

2.2 Анализ действующей системы учета расходов в организации

Бухгалтерский учет в АО «Комбинат «Магнезит» ведется в соответствии с Положением о централизованной бухгалтерии предприятия. В соответствии с данным Положением в задачи централизованной бухгалтерии входят:

1) Создавать и поддерживать эффективные Учетную и Налоговую политики, систему учета и отчетности комбината, которые наиболее полно способствовали бы успешному выполнению миссии комбината.

2) Обеспечивать экономное, целесообразное использование материальных и финансовых ресурсов; их учет, своевременные ревизии и сохранность собственности комбината.

3) Разрабатывать и применять не запрещенные законодательством способы оптимизации налогообложения для того, чтобы сократить налоговые расходы.

Бухгалтерскую службу предприятия возглавляет Заместитель Генерального директора по инновационной политике – Главный бухгалтер, который назначается и освобождается от должности Советом директоров, подчиняется непосредственно Генеральному директору. Главный бухгалтер несет ответственность за правильность ведения бухгалтерского учета , формирует учетную политику организации и представляет ее на утверждение Генеральному директору. Ответственность за правильность составления и реализации учетной политики, а также за состояние бухгалтерского учета несет Генеральный директор организации, который осуществляет оперативное руководство деятельностью бухгалтерии и совместно с Главным бухгалтером подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства. Принятая предприятием Учетная политика утверждается его приказом.

Организационная структура бухгалтерии предприятия представлена на рисунке 2.1. Назначает (в соответствии с должностными инструкциями) и распределяет обязанности между работниками централизованной бухгалтерии Главный бухгалтер. Штатное расписание и численность сотрудников также разрабатываются Главным бухгалтером, которые согласовываются с финансовым директором, утверждаются Генеральным директором, вносятся во все должностные инструкции и организационные документы.

Учетная политика, разработанная специалистами во главе с Главным бухгалтером комбината является обязательной к применению руководителями и работниками всех служб и отделов, отвечающих за подготовку и своевременной предоставление первичных документов и иной учетной информации, а также ответственных за своевременное и качественное выполнение всех видов учетных работ и достоверной отчетности всех видов.

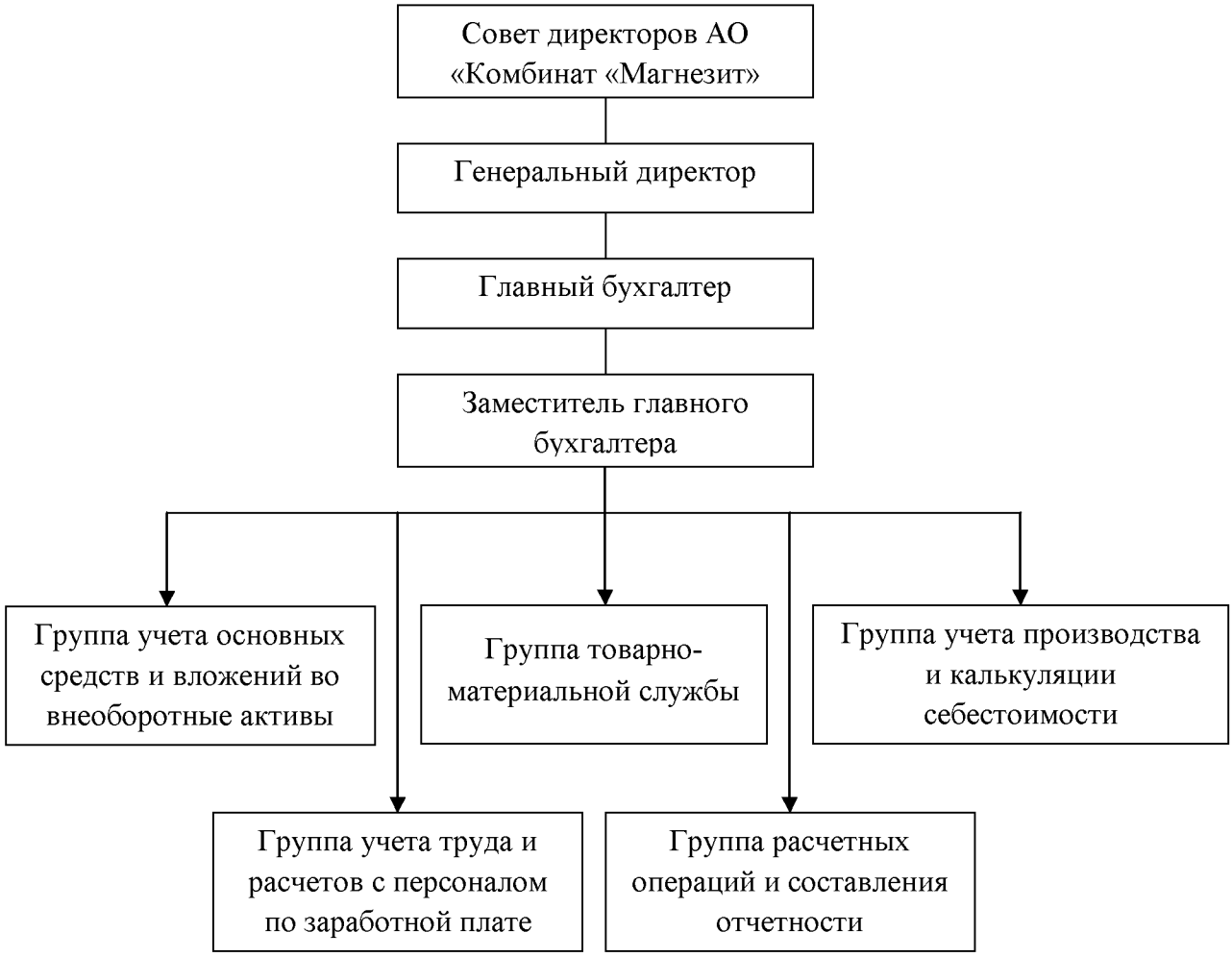

Рисунок 2.1 – Организационная структура бухгалтерии АО «Комбинат «Магнезит»

В качестве программного обеспечения, используемого на предприятии для ведения бухгалтерского учета, применяется программа SAP ERP, настроенная с учетом отраслевой специфики. Решение SAP ERP автоматизирует все бизнес–процессы компании, в том числе: финансовый учет, управленческий учет, автоматизация бюджетирования, сбыт и распределение, снабжение и обработка закупок, управление запасами и складами, управление персоналом, управление производством, аналитика и корпоративный портал.

Регистры бухгалтерского учета составляются в формате, предусмотренном программным обеспечением, на базе которого ведется учет. Для оформления фактов хозяйственной деятельности применяются формы первичных учетных документов (как типовые, так и разработанных на предприятии самостоятельно).

Основные положения Учетной политики представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Основные положения действующей Учетной политики АО «Комбинат «Магнезит»

Объекты учета	Методы учета
Выручка от реализации продукции	Общество применяет следующие методы определения выручки от реализации продукции для целей учета: – бухгалтерского – «по отгрузке» – налогового – метод начисления
Основные средства	Начисление амортизации по основным средствам производится линейный метод для целей бухгалтерского учета и налогообложения
Нематериальные активы	Начисление амортизации по нематериальным активам производится линейным методом для целей бухгалтерского и налогового учета Бухгалтерский учет ведется на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости, амортизация на счете 05 «Амортизация нематериальных активов»
Материально–производственные запасы	МПЗ отражаются в учете по фактической себестоимости, которая формируется с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей Фактическая себестоимость МПЗ, списываемых в производство определяется «по средней себестоимости» для целей бухгалтерского и налогового учета
Доходы и расходы по финансовым вложениям	Доходы по финансовым вложениям признаются прочими поступлениями Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений, признаются прочими расходами
Затраты	Учет затрат на производство ведется в разрезе видов деятельности Вариант калькулирования себестоимости продукции – разделение затрат отчетного периода на прямые и косвенные Для основного производства применяется позаказный метод учета затрат Незавершенное производство по изделиям определяется в учете и отчетности по фактическим затратам с учетом степени готовности
Готовая продукция	Готовая продукция учитывается в бухгалтерском учете по фактической производственной себестоимости
Расходы будущих периодов	Расходы списываются в течение периода, к которому они относятся, равномерно для целей бухгалтерского и налогового учета
Резервы предстоящих расходов	В целях равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство на предприятии создаются следующие резервы на: – ремонт основных средств – оплату отпусков – производственные затраты, связанные с подготовительными работами в связи с сезонным характером энергетического производства

Себестоимость продукции предприятия формируется по следующим статьям затрат с целью решения управленческих задач по планированию, учету затрат на производство и калькулирование продукции:

- сырье и материалы;
- приобретенные комплектующие изделия, полуфабрикаты;
- работы и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо;
- энергия;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных средств;
- налоги, включаемые в себестоимость продукции;
- прочие затраты (амортизация по нематериальным активам, вознаграждения за рационализаторские предложения, лизинг, обязательные страховые платежи, представительские расходы, арендная плата, иные).

Предприятие осуществляет учет затрат на производство в разрезе видов деятельности следующими способами:

- основное производство (счета 20) – позаказный;
- вспомогательные производства (счет 23) – позаказный;
- обслуживающие производства и хозяйства (счет 29) – котловой.

Движение первичных документов с момента их создания, получения от других организаций, принятия к учету, обработки до передачи в архив регламентируется графиком документооборота, который утвержден в качестве приложения к Учетной политике. Учет расходов на производство является сводным (вторичным) участком учета по отношению к учету труда и заработной платы, материальных ценностей, основных средств, финансово–расчетных операций и др. Поэтому он основывается на всех документах первичного и сводного учета деятельности.

Учет расходов на производство можно разделить на отдельные комплексы задач, которые выполняются в следующей последовательности:.

1) Выявление прямых (основных) расходов. Эта задача включает комплекс подзадач, которые решаются в процессе учета основных объектов учета. В частности, формируются ведомости по аналитическим и синтетическим счетам по заработной плате, материалам, амортизации и др. Прямые затраты предприятия учитываются на счете 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

2) Учет косвенных (накладных) расходов. Данная задача на предприятии включает сбор и накопление информации по счетам 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По окончании месяца сумма расходов, учтенных по дебету счетов 23, 25, 26, 29 списывается на счет 20 и распределяется между видами продукции, заказами пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.

Перечень прямых и косвенных расходов представлен в таблице 2.4.

Таблица 2.4 – Перечень прямых и косвенных расходов, связанных с производством продукции в АО «Комбинат «Магнезит»

Расходы	
Прямые	Косвенные
Материальные затраты: – материалы – покупные комплектующие изделия – топливо и энергия – возвратные отходы Расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства: – основная и дополнительная заработная плата – районный коэффициент – премия – отчисления на социальные нужды Сумма начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг	– топливо и энергия (за исключением нужд основного производства) – гарантийный ремонт – услуги сторонних организаций – затраты вспомогательного производства (счет 23) – специальная оснастка – отклонение от технологического процесса – НДС по необлагаемым заказам – общепроизводственные расходы (счет 25) – общезаводские расходы (счет 26) – прочие производственные расходы – косвенная амортизация – расходы будущих периодов – резервы предстоящих расходов – прочие расходы

3) Учет расходов основного производства и составление сводных регистров. На основании массивов, по которым были составлены ведомости учета расходов основного производства (в разрезе видов деятельности) формируется сводная ведомость затрат в целом по предприятию. Затраты на производство в целом по предприятию обобщаются в сводной ведомости учета затрат. Данные, сгруппированные в этой ведомости, представляют собой обобщенные экономические показатели расходов на производство и себестоимости продукции. В соответствии с Учетной политикой предприятия расходы по обычным видам деятельности учитываются на счете 20 «Основное производство» в разрезе видов деятельности:

- производство товарной продукции горно-обогатительного производства (субсчет 1);
- оказанные услуги по производству магнезиальных изделий (субсчет 2);
- оказанные услуги по производству прочей продукции (субсчет 3).

Услуги вспомогательных производств учитываются на одноименном счете 23 в разрезе субсчетов по местам возникновения затрат:

- добыча сырого магнезита (субсчет 1);
- производство попутной продукции (субсчет 2);
- автотранспортный цех (субсчет 3).

Бухгалтерские записи по учет затрат основного производства на предприятии представлены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Корреспонденция счетов по учету затрат основного производства в АО «Комбинат «Магнезит»

Операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начислена амортизация собственных основных средств, участвующих а производстве продукции	Ведомости расчета и начисления амортизации по основным средствам	20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов 1, 2, 3 – по местам возникновения затрат (цехам))	02 «Амортизация основных средств
Начислена амортизация нематериальных активов	Ведомость учета НМА и их амортизации		05 «Амортизации нематериальных активов»

Продолжение таблицы 2.5

Операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Списаны сырье и материалы на производство продукции	Акты списания материалов, лимитно-заборные карты	20 «Основное производство» (в разрезе субсчетов 1, 2, 3 – по местам возникновения затрат (цехам))	10 «Материалы» по субсчетам (1–9) в разрезе групп ТМЦ
Отражено изменение в стоимости материалов, использованных в основном производстве:			
– экономия (сторнировочная запись) – перерасход	Бухгалтерская справка		16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
Отражена стоимость услуг вспомогательных производств, выполненных для основного производства	Путевые листы грузового автомобиля, учетные листы труда и выполненных работ		23 «Вспомогательные производства» по субсчетам (1–3) в разрезе видов подразделений
Распределены общепроизводственные расходы по отдельным видам продукции	Ведомость распределения обще-производственных расходов		25 «Обще-производственные расходы»
Распределены общехозяйственные расходы, относящиеся к основному производству	Ведомость распределения общехозяйственных расходов		26 «Общехозяйственные расходы»
Отражены в составе основного производства услуги обслуживающих производств и хозяйств	Накопительная ведомость учета затрат, бухгалтерская справка		29 «Обслуживающие производства и хозяйства»
Отражены отчисления в социальные фонды работников основного производства	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка		69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по субсчетам 1–3 по видам фондов
Начислена оплата труда работникам основного производства	Наряд на сдельную работу, табель учета использованного рабочего времени		70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

По кредиту балансового счета 20 «Основное производство» фактическая

себестоимость завершенной производством продукции списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция». Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства. Коммерческие расходы по реализации готовой продукции ежемесячно с кредита счета 44 «Расходы на продажу» полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Накладные расходы возникают в связи с организацией и обслуживанием производственного процесса и управлением им. Данные расходы включают общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Общепроизводственные (цеховые) расходы связаны с обслуживанием и управлением производством в цехах организации, их состав и размер определяются сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов цеха. Сметы составляются по каждому цеху отдельно. Учет общепроизводственных расходов на комбинате «Магнезит» ведется по следующей номенклатуре статей:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- отчисления в ремонтный фонд или затраты по ремонту производственного оборудования и транспортных средств;
- расходы по эксплуатации оборудования;
- заработная плата и отчисления на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание зданий цехов и цеховых сооружений;
- расходы на проведение испытаний, опытов и исследований;
- охрана труда работников цеха;
- потери от брака, от простоев по внутрипроизводственным причинам и др.

На основании первичных документов, подтверждающих факт и сумму произведенных общепроизводственных расходов, на счетах бухгалтерского учета делаются записи, представленные в таблице 2.6. По окончании месяца сумма общепроизводственных расходов, учтенная по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», списывается путем распределения на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально сумме основной

заработной платы производственных рабочих.

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» в программе ведется по: подразделениям предприятия и по статьям затрат.

Таблица 2.6 – Корреспонденция счетов по учету общепроизводственных расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

Операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Начисленная амортизация основных средств отнесена на общепроизводственные расходы	Ведомость расчета амортизационных отчислений	25 «Обще-производственные расходы» по субсчетам в разрезе подразделений и статей затрат	02 «Амортизация основных средств»
Начислены обязательные страховые платежи, отнесенные на общепроизводственные расходы	Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка		69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по субсчетам 1–3 по видам фондов
Начислена заработная плата, отнесенная на общепроизводственные расходы	Расчетно-платежная ведомость		70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Списаны командировочные расходы	Авансовый отчет		71 «Расчеты с подотчетными лицами» по субсчетам в разрезе подотчетных лиц
Распределение общепроизводственных расходов на счета производственных затрат	Ведомость распределения цеховых затрат	20 «Основное производство» 23 «Вспомогательные производства» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»	25

Учет общехозяйственных расходов на счете 26 «Общехозяйственные расходы» на комбинате «Магнезит» ведется по следующей номенклатуре статей:

- содержание аппарата управления;
- расходы на служебные командировки аппарата управления;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;

– представительские расходы, связанные с деятельностью организации;

– содержание прочего хозяйственного персонала;

– канцелярские и почтово-телеграфные расходы;

– амортизация основных средств общехозяйственного назначения;

– отчисления в ремонтный фонд или затраты на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;

– расходы на содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;

– затраты на проведение испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий;

– расходы на охрану труда работников организации;

– подготовка и переподготовка кадров;

– обязательные отчисления, налоги и сборы;

– непроизводительные общехозяйственные расходы и пр.

Все фактические затраты собираются и отражаются в бухгалтерском учете записями, аналогичными учету по счету 25 «Общепроизводственные расходы».

Учет прочих расходов отчетного периода ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91–2 «Прочие расходы». Аналитический учет прочих расходов ведется по их видам в аналитической карточке по счету 91–2. Корреспонденция счетов по учету прочих расходов на предприятии представлена в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Корреспонденция счетов по учету прочих расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

Операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Списана остаточная стоимость выбывших объектов основных средств	Акт о списании объектов основных средств	91–2 «Прочие расходы» в разрезе субсчетов по видам затрат	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»
Списана фактическая себестоимость проданных материалов	Акт приема-передачи, бухгалтерская справка		10 «Материалы»

Продолжение таблицы 2.7

Операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Списана остаточная стоимость выбывших объектов основных средств	Акт о списании объектов основных средств	91–2 «Прочие расходы» в разрезе субсчетов по видам затрат	01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»
Списана фактическая себестоимость проданных материалов	Акт приема-передачи, бухгалтерская справка		10 «Материалы»
Списана доля отклонений от учетной стоимости материалов	Расчет по списанию отклонений, бухгалтерская справка		16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
Списаны суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок давности	Акт инвентаризации расчетов, бухгалтерская справка		60 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 62, 76
Списана стоимость потерь от порчи ценностей при отсутствии виновных лиц	Инвентаризационная опись ТМЦ, приказ руководителя		94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Отражены излишки материальных ценностей, выявленные при инвентаризации	Инвентаризационная опись, сличительная ведомость результатов инвентаризации	07, 10, 43, 45, 20, 23	91–2 «Прочие расходы»
Начислены проценты по предоставленным займам, доходы по акциям и другим ценным бумагам	Счет-фактура	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	
Отражены курсовые разницы по валютным счетам и по операциям в иностранной валюте	Акт на переоценку расчетов, вложений в связи с изменениями курса валют	52, 60, 62, 58, 66, 67	

Таким образом, для ведения учета на предприятии создана централизованная бухгалтерия, которая действует на основании Положения о централизованной бухгалтерии АО «Комбинат «Магнезит». В составе бухгалтерии – 5 функциональных групп, в том числе групп учета производства и калькуляции себестоимости, которая непосредственно специализируется на учете и контроле расходов. Деятельность бухгалтеров регулируется должностными инструкциями. Совокупность способов ведения учета нашла отражение в

Приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Аналитический учет расходов ведется по видам затрат, видам продукции, центрам ответственности. Применяемое программное обеспечение SAP ERP позволяет вести учет в полном объеме, применительно к потребностям предприятия, получать необходимые контрольные отчеты о составе, структуре и динамике расходов с целью выработки управленческих решений.

2.3 Аудит расходов и оценка внутреннего контроля за расходами организации

На первоначальном этапе аудита оценим надежность системы внутреннего контроля на предприятии. С этой целью воспользуемся показателями, рекомендованными ПСАД №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» [19]. Тесты для оценки системы внутреннего контроля представлены в приложении В. В таблице 2.8 обобщены результаты оценки системы внутреннего контроля на предприятии.

Таблица 2.8 – Результаты оценки системы внутреннего контроля в АО «Комбинат «Магнезит»

Показатели	Оценка надежности, %	Надежность	Вывод	Недостатки
Контрольная среда	92	Высокая	Контрольная среда оценивается как надежная	Повышенная текучесть кадров, в том числе управленцев и специалистов Отсутствие эффективной системы внутренний оценки рисков (риск-менеджмента)
Система учета	93		Система учета оценивается как надежная	Имеют место отдельные случаи несвоевременного отражения в учете фактов хозяйственной жизни
Контрольные процедуры	76	Средняя	Контрольные процедуры являются не достаточно надежными	Нерегулярные проверки первичных учетных документов на предмет правильности оформления и своевременности отражения Отсутствие документального оформления контрольных процедур

Результаты оценки контрольной среды и системы бухгалтерского учета позволили сделать выводы о достаточно высоком уровне их надежности на предприятии. В то же время уровень надежности контрольных процедур оценивается как средний.

В качестве недостатков внутреннего контроля на предприятии обнаружены следующие:

- повышенная текучесть кадров, в том числе управленцев и специалистов;
- отсутствие эффективной системы внутренний оценки рисков;
- случаи несвоевременного отражения в учете фактов хозяйственной жизни;
- нерегулярные проверки первичных учетных документов;
- отсутствие документального оформления контрольных процедур.

Оценка контрольного риска оценивается в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Количественная и качественная оценка контрольного риска в АО «Комбинат «Магнезит»

Показатели	Оценка надежности, %	Фактическая надежность системы внутреннего контроля, %	Качественная оценка контрольного риска
1	2	3 = 100 – гр.2	4
Контрольная среда	92	8	Низкий
Система учета	93	7	Низкий
Контрольные процедуры	76	24	Средний (Умеренный)
Контрольный риск, %	(8 + 7 + 24) / 3 = 13		

Значение риска при аудите операций по формированию и учету расходов на предприятии устанавливается в 13%.

В соответствии с рекомендациями, изложенными в ПСАД №4 «Существенность в аудите» [18] аудитор может установить уровень существенности для каждого из базовых показателей либо вычислить единый уровень существенности для всех показателей, выбранных в качестве базовых. Уровень существенности базовых показателей для проведения аудита рассчитан в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Уровень существенности базовых показателей при проведении аудита расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

В миллионах рублей

Показатели	Значение базового показателя за 2015 г.	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности
Валовая прибыль	61,6	5	3,1
Выручка	6517,5	2	130,4
Валюта баланса	9699,7	2	194,0
Собственный капитал	5774,9	10	577,5
Общие затраты	6800,5	2	136,0
Среднеарифметическое значение			208,2

Процентное отклонение составит:

- минимального значения:

(3,1 – 208,2) / 208,2 · 100% = 98,51% – значение отбрасывается;

- максимального значения:

(577,5 – 208,2) / 208,2 · 100% = 177,38% – значение отбрасывается.

Так как допустимый уровень отклонений равен 50%, а получившиеся отклонения гораздо больше 50%, то максимальные и минимальные значения отбрасываются о определяется новое значение уровня существенности:

(130,4 + 194,0 + 136,0) / 3 = 153,47 млн. руб.

Общий уровень существенности составляет 153,47 млн. руб. Данное значение округляем до целого значения, получается 160 млн. руб.

Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(160 – 153,47) / 153,47 · 100% = 4,25%, что находится в пределах 20%.

С учетом округлений до целого числа уровень существенности при аудите операций с расходами принимается на уровне 4%.

Итоги тестирования системы внутреннего контроля определяют критерии формирования Плана аудита и Программы аудита. План аудита расходов на предприятии представлен в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – План аудита учета расходов

Проверяемая организация	АО «Комбинат «Магнезит»
Период аудита	за 3 квартал 2015 года
Количество человеко-часов	120
Период проведения аудита	с 5.04.2016 г. по 15.04.2016 г.
Планируемый уровень существенности	13%
Планируемый аудиторский риск	4%

Планируемые виды работ	Период проведения
1 Аудит учетной политики	05.04–06.04.2016
2 Аудит порядка формирования расходов по обычным видам деятельности	07.04–10.04.2016
3 Аудит прочих расходов	11.04–14.04.2016
4 Подготовка аудиторского заключения	15.04.2016

Программа аудита расходов предприятия представлена в таблице 2.12.

Таблица 2.12 – Программа аудита учета расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

Этап проверки	Объект аудиторской проверки	Процедура
1 Аудит учетной политики в части учета расходов		
1.1 Экспертиза бухгалтерской учетной политики	Учетная политика	Обследование, прослеживание
1.2 Экспертиза налоговой учетной политики	Учетная политика	Обследование, прослеживание
2 Аудит порядка формирования расходов по обычным видам деятельности		
2.1 Проверка порядка формирования себестоимости в части материальных расходов	Хозяйственные договоры, учетная политика, журнальные ордера и ведомости по счетам 10, 20, 23, 25, 26, 62, главная книга, РД–1, РД–2	Проверка на соответствии учетной политике, проверка учетных записей, арифметический контроль сумм
2.2 Проверка порядка формирования себестоимости в части затрат на оплату труда	Первичные документы по учету труда и зарплаты, данные тарифно-квалификационных справочников, журналы-ордера по счетам 20, 23, 25, 26, 29, 69, 70	Проверка первичной документации, учетных записей, арифметическая проверка сумм, контроль документов

Продолжение таблицы 2.12

Этап проверки	Объект аудиторской проверки	Процедура
2.3 Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации по основным средствам	Первичные документы по поступлению, перемещению и выбытию основных средств, Ведомости начисления амортизации, РД–3	Проверка первичной документации, проверка соблюдения учетной политики, проверка учетных записей и сумм
3 Аудит прочих расходов		
3.1 Аудит правомерности и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих расходов	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 91 и др., РД–4	Пересчет, подтверждение, наблюдение, проверка учетных записей
3.2 Проверка оценки в бухгалтерском учете и отчетности прочих расходов	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 91 и др.	Пересчет, подтверждение, наблюдение, проверка учетных записей
4 Подготовка аудиторского заключения		

На начальной стадии проверки учета расходов в соответствии с Программой аудита необходимо проанализировать элементы учетной политики предприятия. Аудитором сделано заключение, что все положения учетной политики АО «Комбинат «Магнезит» соответствуют требованиям действующего законодательства РФ.

Следующим этапом аудита запланирована проверка порядка формирования себестоимости в части материальных затрат. Было проверено соответствие метода списания материалов методу, предусмотренному в Учетной политике предприятия. Результаты проверки представлены в Рабочих документах аудитора РД–1 (таблица 2.14) и РД–2 (таблица 2.13).

Таблица 2.13 – РД–1. Эпизод расчета себестоимости вида материалов, отпущенных в производство в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г.

В тысячах рублей

Показатели	Кол-во (усл. ед.)	Себестоимость единицы	Сумма
Остаток материалов на 01.07.2015 г.	10	2105	21050
Поступило:			

Продолжение таблицы 2.14

В тысячах рублей

Показатели	Кол-во (усл.ед.)	Себестоимость единицы	Сумма
– 03.07.2015 г.	20	2022	40440
– 08.07.2015 г.	25	2218	55450
– 12.07.2015 г.	15	2310	34650
Итого поступило	60		12950
Отпущено в производство	40		
По данным бухгалтерского учета предприятия			
Себестоимость отпущенных в производство материалов (2105 · 10 + 2022 · 20 + 2218 · 10)			83670
Остаток материалов на конец месяца (30 · 2310)	30	2310	69300
По расчетам аудитора			
Средняя себестоимость единицы материалов (21050 + 40440 + 55450 + 34650) / 70			2165,57
Себестоимость израсходованных материалов (2165,57 · 40)			86623
Остаток материалов на конец месяца (30 · 2165,57)	30	2165,57	64967
Занижение материальных затрат на производство продукции в июле 2015 г. (86623 – 83670)			2953

Результаты проверки приведены в Рабочем документе РД–2 (таблица 2.14).

Таблица 2.14 – РД–2. Проверка правильности определения и списания на себестоимость стоимости израсходованных материалов в АО «Комбинат «Магнезит»

Аудиторская процедура	Выявленные недочеты, последствия недочетов и ошибок	Рекомендации по устранению недочетов
Проверка правильности оценки материальных ресурсов при отпуске их в производство	Несоблюдение положений Учетной политики Материалы списаны не по средней себестоимости, как предусмотрено Учетной политикой, а по методу ФИФО, что привело к занижению себестоимости в июле 2015 г. на сумму 2953 тыс. руб. и, соответственно, завышению налогооблагаемой прибыли	Внести исправления в Ведомость учета затрат на производство за июль 2015 г. Уточнить расчеты по налогу на прибыль организаций за 3 квартал 2015 г.

При проверке правильности начисления и отнесения в состав затрат амортизации по основным средствам установлено, что в июле 2015 года приобретен легковой автомобиль для служебного пользования по цене 105000 руб., в том числе НДС 17500 руб. Комиссионное вознаграждение посреднику составило 2% от стоимости автомобиля. По состоянию на 01.07.2015 года числится кредиторская задолженность поставщику в размере 60000 рублей. Автомобиль был введен в эксплуатацию в августе 2015 г. Учетной политикой установлен линейный метод начисления амортизации. Срок полезного использования для целей бухгалтерского и налогового учета установлен из расчета 4 года. В учете предприятия сделаны следующие записи, представленные в таблице 2.15.

Таблица 2.15 – Эпизод операции по введению основных средств в эксплуатацию и начислению амортизации в АО «Комбинат «Магнезит»

Период	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
За июль 2015 г.	08	60	87500,00
	19–1	60	17500,00
	20	60	2100,00
	68–1	19–1	17500,00
	01	08	87500,00
	60	51	45000,00
	20	02	3645,84
За август 2015 г.	20	02	3645,84

Рабочий документ аудитора по проверке операций с основными средствами представлен в таблице 2.16.

Таблица 2.16 – РД–3. Результаты проверки правильности начисления и отражения в учете амортизации по основным средствам в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г.

Выявленные нарушения	Рекомендации по устранению ошибок
1 Комиссионное вознаграждение посреднику согласно п.8 ПБУ 6/01 включаются в первоначальную стоимость автомобиля, а не относится на затраты основного производства	1 Отсторнировать величину комиссионного вознаграждения и включить в первоначальную стоимость основного средства:

Продолжение таблицы 2.16

Выявленные нарушения	Рекомендации по устранению ошибок
2 Допущена арифметическая ошибка при определении величины комиссионного вознаграждения от стоимости автомобиля, а именно 2% от 87500 руб. составляют 1750 руб., а не 2100 руб. как по данным бухучета	Д20 К60 – 20100 руб. (сторно) Д08 К60 – 1750 руб. Д01 К08 – 1750 руб. Д19 К60 – 350 руб. 2 Доначислить амортизацию за август: Д20 К02 – 1823 руб. 3 Отсторнировать неверно принятую к вычету сумму НДС в июле: Д68–1 К19 – 17500 руб. (стороно) 4 Принять к вычету НДС от стоимости автомобиля в июле 2015 г.:. (105000 – 60000) · 18/118 = 6864 руб. Д68–1 К19 – 6864 руб. 5 Внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность по НДС, налогу на прибыль, налогу на имущество
3 Неверно рассчитана амортизация – вместо линейного метода, предусмотренного учетной политикой, предприятие применило нелинейный. В результате амортизация к отражению в налоговом учете завышена на 1823 руб.	
4 В нарушение п.п.1 п.2 ст.171 НК РФ в июле 2015 г. НДС от стоимости приобретенного автомобиля принят к вычету, хотя автомобиль принят к вычету в составе основных средств в августе 2015 г. и, следовательно, только с 1 августа 2015 г. по этому объекту будет начисляться амортизация	

Следующим этапом аудиторской проверки запланирован аудит прочих расходов. В результате проверки аудитором выявлены следующие факты. В июле 2015 г. предприятием приобретен вексель ОАО «Строитель», номинальная стоимость 100000 руб., цена приобретения – 80000 руб., с целью вложения финансовых средств и последующей продажи. В бухгалтерском учете предприятия сделана следующая запись: Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 51 «Расчетные счета» – 80000 руб. – принят к учету приобретенный вексель ОАО «Строитель». Другие записи отсутствуют. Вексель передан 01.09.2015 г. по стоимости 75000 руб.

Операция отражена следующими записями:

Д 51 «Расчетные счета» К 91–1 «Прочие доходы» – 75000 руб. – поступление денежных средств в счет погашения векселя;

Д 91–2 «Прочие расходы» К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 100000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя;

Д 99 «Прибыли и убытки» К 91–1 – 25000 руб. – получен доход по векселю.

Первичных документов, подтверждающих поступление и передачу векселя, нет. Доходы и расходы учтены в целях бухгалтерского и налогового учета.

При проверке установлено нарушение требований ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [13], Плана счетов бухгалтерского учета [14]. Пунктом 8 ПБУ 19/02 определено, что финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость векселя определена верно, однако операцию следовало отразить по дебету счета 58 «Финансовые вложения». Неверно отражены операции по реализации векселя. В соответствии с п.27 ПБУ 19/02 вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений [13]. Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки представлены в таблице 2.17.

Таблица 2.17 – РД–3. Проверка учета прочих расходов в АО «Комбинат «Магнезит»» за 3 квартал 2015 г.

Отражено в учете клиента	Выявленные нарушения	Последствия нарушения	Рекомендации аудитора
Д62 К51 – 80000 руб. – принят к учету вексель Д51 К91.1 – 75000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя Д91-2 К62 – 100000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя Д99 К 91-1 – 25000 руб. – получен доход от реализации векселя	В нарушение Плана счетов, ПБУ 18/02 «Учет финансовых вложений» (п.27) и ст.289 НК РФ неверно определен финансовый результат от операций с векселем. В учете отражена прибыль в сумме 25000 руб., а фактически получен убыток в сумме 5000 руб.	Завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 30000 руб. (25000+5000)	1 Операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием реквизитов ценных бумаг 2 Внести исправления в учет, составив записи: Д58-2 К51 – 80000 руб. – принят к учету вексель Д51 К76-3 – 75000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя Д76-3 К91-1 – 75000 руб. – начислена прибыль по проданному векселю Д91-2 К58-2 – 80000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя 3 Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 3 квартал 2015 г.

По результатам аудиторской проверки порядка формирования и отражения в учете расходов в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г. составлен Отчет аудитора, представленный в Приложении Г.

Таким образом, на основе проведенного аудита расходов на предприятии сделан вывод о высокой надежности контрольной среды и системы бухгалтерского учета и среднем уровне надежности контрольных процедур. В соответствии с разработанной Программой аудит расходов включал экспертизу основных элементов учетной политики, аудит порядка формирования расходов по обычным видам деятельности и аудит прочих расходов. Основными нарушениями, выявленными в ходе аудита расходов, являются: несоблюдение положений учетной политики в части списания материалов в производство; некорректное отражение в учете начисления амортизации по основным средствам; неверное определение финансового результата от операций с векселями. По результатам аудиторской проверки операций по формированию и учету расходов в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г. общая величина ошибки составила 2984,4 тыс. руб., в том числе: 2953 тыс. руб. (Рабочий документа аудитора РД–2); 1,8 тыс. руб. (Рабочий документ аудитора РД–3); 30 тыс. руб. (Рабочий документ аудитора РД–4). В соответствии с принятым количественным уровнем существенности ошибка в размере 2984,4 тыс. руб. признается несущественной, не приводящей к существенному искажению финансовой отчетности АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г.

2.4 Анализ состава, динамики и структуры расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

Важное значение имеет анализ совокупных расходов на весь объем выпуска товарной (реализованной) продукции. При этом используют группировку затрат по функциям управления, экономическим элементам, статьям калькуляции. Проведем анализ расходов предприятия, сгруппированных по функциям затрат. Исходные данные для анализа содержатся в отчете о финансовых результатах. Анализ доходов и расходов предприятия проводится в таблице 2.18.

Таблица 2.18 – Анализ доходов и расходов АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
Выручка от продаж	8121,8	100	8122,2	100	0,4	0	6517,5	0	–1604,7	0
Полная себестоимость реализованной продукции, всего, в том числе:	7403,8	91,16	7909,9	97,39	506,1	6,23	6776,6	103,98	–1133,3	6,59
– себестоимость работ	7018,7	86,42	7546,6	92,91	527,9	6,49	6455,9	99,05	–1090,7	6,14
– коммерческие расходы	12,6	0,15	12,7	0,16	0,1	0,01	14,9	0,23	2,2	0,07
– управленческие расходы	372,5	4,59	350,6	4,32	–21,9	–0,27	305,9	4,69	–44,7	0,37
Прибыль (убыток) от продаж	718,0	8,84	212,3	2,61	–505,7	–6,23	–259,1	–3,98	–471,4	–6,59
Проценты к:										
– получению	79,4	0,98	59,4	0,73	–20,0	–0,25	7,4	0,11	–52,0	–0,62
– уплате	161,4	1,99	233,2	2,87	71,8	0,88	232,7	3,57	–0,5	0,70
Прочие:										
– доходы	1329,1	16,36	1944,9	23,95	615,8	7,59	2467,5	37,86	522,6	13,91
– расходы	1799,1	22,2	1946,2	23,96	147,1	1,76	2275,2	34,91	329	10,95
Прибыль (убыток):										
– до налогообложения	165,9	2,04	37,2	0,46	–128,7	–1,58	–292,2	–4,48	–329,4	–4,94
– чистая	96,6	1,19	4,1	0,05	–92,5	–1,14	–229,8	–3,53	–233,9	–7,63

В соответствии с данными таблицы 2.18 удельный вес полной себестоимости реализованной продукции в выручке от продаж за 2013–2015 годы увеличивался (с 91,16% до 103,98%) и в 2015 г. полная себестоимость реализованной продукции превысила выручку от продаж. 2015 г. стал для

предприятия убыточным: убыток от продаж составил (–259,1 млн. руб.), чистый убыток (–229,8 млн. руб.). Увеличение удельного веса полной себестоимости реализованной продукции в выручке от продаж происходило по всем функциям расходов: по себестоимости продаж, по коммерческим и управленческим расходам. На протяжении всего рассматриваемого периода в структуре выручки от продаж происходит наращивание удельного веса прочих доходов (с 16,36% до 37,86%) и прочих расходов (с 22,2% до 34,91%). Динамика доходов и расходов предприятия по обычным видам деятельности представлена на рисунке 2.2.

Рисунок 2.2 – Динамика доходов и расходов
АО «Комбинат «Магнезит»
за 2013–2015 гг.

Анализ себестоимости реализованной продукции предприятия по элементам затрат проводится в таблице 2.19.

В соответствии с данными таблицы 2.19 расходы, приходящиеся на реализованную продукцию в 2014 г. по сравнению с 2013 г. возросли на 506,1 миллиона рублей, при этом основное увеличение расходов приходится на материальные расходы (+586,3 млн. руб.) и прочие расходы от обычных видов деятельности (+240,4 млн. руб.). В 2015 г. по сравнению с 2014 г. произошло сокращение расходов, приходящихся на реализованную продукцию, на 1133,3

миллиона рублей. Сокращение расходов имеет место практически по всем элементам: по материальным расходам (–702,2 млн. руб.), по расходам на оплату труда (–188,2 млн. руб.), по амортизации основных средств (–130,2 млн. руб.), по услугам сторонних организаций (–153,7 млн. руб.).

Таблица 2.19 – Анализ расходов по элементам в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	мыс. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
Материальные расходы	3368,7	45,5	3955,0	50,0	586,3	5,0	3252,8	48,0	–702,2	–2,0
Расходы на оплату труда	1658,5	22,4	1550,3	19,6	–108,2	–2,8	1362,1	20,1	–188,2	0,5
Отчисления на социальные нужды	555,3	7,5	466,7	5,9	–88,6	–1,6	454,0	6,7	–12,7	0,8
Амортизация основных средств	518,3	7,0	530,0	6,7	11,7	–0,3	399,8	5,9	–130,2	–0,8
Налоговые платежи	103,6	1,4	110,7	1,4	7,1	0	115,2	1,7	4,5	0,3
Услуги	459,0	6,2	316,4	4,0	–142,6	–2,2	162,7	2,4	–153,7	–1,6
Прочие	740,4	10,0	980,8	12,4	240,4	2,4	1030,0	15,2	49,2	2,8
Итого по элементам затрат	7403,8	100	7909,9	100	506,1	0	6776,6	100	–1133,3	0

Рассматривая структуру расходов по обычным видам деятельности, можно отметить, что наибольший удельный вес в ней занимают материальные расходы, их удельный вес в 2015 г. по сравнению с 2014 г. несколько сократился (на 2,0%) и составил 48,0%. В то же время за этот же период наблюдается увеличение удельного веса расходов на оплату труда в себестоимости реализованной продукции (с 19,6% в 2014 г. до 20,1% в 2015 г.), налоговых платежей (с 1,4% до 1,7%) и прочих расходов (с 12,4% до 15,2%). Столь высокий

процент прочих расходов в структуре реализованной продукции объясняется ростом лизинговых и арендных платежей. Структура себестоимости реализованной продукции представлена на рисунке 2.3.

Рисунок 2.3 – Структура расходов по элементам
в АО «Комбинат «Магнезит»
за 2013–2015 гг.

В таблице 2.20 проводится анализ расходов по статьям калькуляции.

Таблица 2.20 – Анализ расходов по статьям калькуляции в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	мыс. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
Сырье и материалы	2213,7	29,9	2483,7	31,4	270,0	1,5	1958,4	28,9	–525,3	–2,5
Комплектующие изделия, полуфабрикаты	525,7	7,1	545,8	6,9	20,1	–0,2	454,0	6,7	91,8	–0,2

Продолжение таблицы 2.20

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	мыс. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
Услуги производственного характера сторонних организаций	459,0	6,2	316,4	4,0	–142,6	–2,2	162,7	2,4	–153,7	–1,6
Топливо и энергия	629,3	8,5	925,5	11,7	296,2	3,2	840,3	12,4	85,2	0,7
Расходы на оплату труда	1658,5	22,4	1550,3	19,6	–108,2	–2,8	1362,1	20,1	–188,2	0,5
Отчисления на социальные нужды	555,3	7,5	466,7	5,9	–88,6	–1,6	454,0	6,7	–12,7	0,8
Амортизация основных средств	518,3	7,0	530,0	6,7	11,7	–0,3	399,8	5,9	–130,2	–0,8
Налоги, включаемые в себестоимость продукции	103,6	1,4	110,7	1,4	7,1	0	115,2	1,7	4,5	0,3
Прочие расходы	740,4	10,0	980,8	12,4	240,4	2,4	1030,0	15,2	49,2	2,8
Итого по элементам затрат	7403,8	100	7909,9	100	506,1	0	6776,6	100	–1133,3	0

Анализируя структуру расходов по статьям калькуляции, видно, что в ней преобладают такие калькуляционные статьи, как «Сырье и материалы» (29,8% в 2015 г.) и «Расходы на оплату труда» (20,1% в 2015 г.). За период 2014–2015 годы происходило сокращение объемов сырья и материалов (на 525,3 млн. руб.), услуг производственного характера сторонних организаций (на 153,7 млн. руб.), расходов на оплату труда (на 188,2 млн. руб.), амортизации основных средств (на 130,2 млн. руб.). В то же время происходило увеличение расходов на комплектующие изделия и полуфабрикаты (на 91,8 млн. руб.), топливо и энергию (на 85,2 млн. руб.), прочих расходов (на 49,2 млн. руб.). Это привело к

изменениям в структуре расходов, приходящихся на реализованную продукцию. Устойчивый рост продемонстрировала такая калькуляционная статья как «Топливо и энергия», расходы по этой статье возросли с 629,3 млн. руб. в 2013 году до 840,3 млн. руб., а удельный вес увеличился с 8,5% до 12,4%, что связано с увеличением тарифов на электроэнергию и цен на топливо. Рассматривая отклонения удельного веса статей калькуляции по отчетным периодам, можно сделать вывод, что существенного увеличение (уменьшения) их удельного веса не происходит.

Анализ динамики и структуры расходов по местам возникновения и видам деятельности проводится в таблице 2.21.

Таблица 2.21 – Анализ динамики и структура расходов по местам возникновения и видам деятельности в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
Основное производство, всего, в том числе:	5900,8	79,7	6438,7	81,4	537,9	1,7	5483,6	80,2	–955,1	–1,2
– производство товарной продукции горно-обогатительного производства	3524,2	47,6	3820,5	48,3	296,3	0,7	3327,3	49,1	–493,2	0,8
– оказанные услуги по производству магнезиальных изделий	1658,5	22,4	1874,6	23,7	216,1	1,3	1436,6	21,2	–438,0	–2,5
– оказанные услуги по производству прочей продукции	718,2	9,7	743,5	9,4	25,3	–0,3	670,9	9,9	–72,6	0,5
Вспомогательные производства, всего, в том числе:	932,9	12,6	846,4	10,7	–86,5	–1,9	826,7	12,2	–19,7	1,5

Продолжение таблицы 2.21

Показатели	Периоды, годы				Изменение за 2014 год		2015 год		Изменение за 2015 год	
	2013		2014							
	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельный вес, %	мыс. руб.	Удельного веса, %	млн. руб.	Удельный вес, %	млн. руб.	Удельного веса, %
– добыча сырого магнезита	318,4	4,3	229,4	2,9	–89,0	–1,4	284,6	4,2	55,2	1,3
– производство попутной продукции	118,5	1,6	110,7	1,4	–7,8	–0,2	81,3	1,2	–29,4	–0,2
– автотранспортный цех	496,1	6,7	506,2	6,4	10,1	–0,3	460,8	6,8	–45,4	0,4
Обслуживающие производства и хозяйства	570,1	7,7	624,9	7,9	54,8	0,2	515,0	7,6	–109,9	–0,3
Итого по элементам затрат	7403,8	100	7909,9	100	506,1	0	6776,6	100	–1133,3	0

В соответствии с таблицей 2.21 по местам возникновения расходы предприятия подразделяются на расходы основного производства, вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств. Наибольший удельный вес в структуре расходов по этому признаку составляют расходы основного производства, на которые приходится более 80% всех расходов, а именно 80,2% в 2015 г. В составе расходов основного производства наиболее значительный удельный вес занимают расходы на производство товарной продукции горно-обогатительного производства, которые в удельном весе возросли с 47,6% в 2013 г. до 49,1% в 2015 г.

На долю расходов вспомогательных производств в 2015 г. приходилось 12,2% всех производственных расходов. Наибольший удельный вес в этом месте возникновения затрат приходится на автотранспортный цех (6,8% в 2015 г.), а наиболее значимой статьей являются расходы на автомобильное топливо для карьерной техники. Удельный вес обслуживающих производств и хозяйств на конец анализируемого периода составил 7,6% и в течение всего периода он менялся не значительно.

Структура расходов по места возникновения представлена на рисунке 2.4.

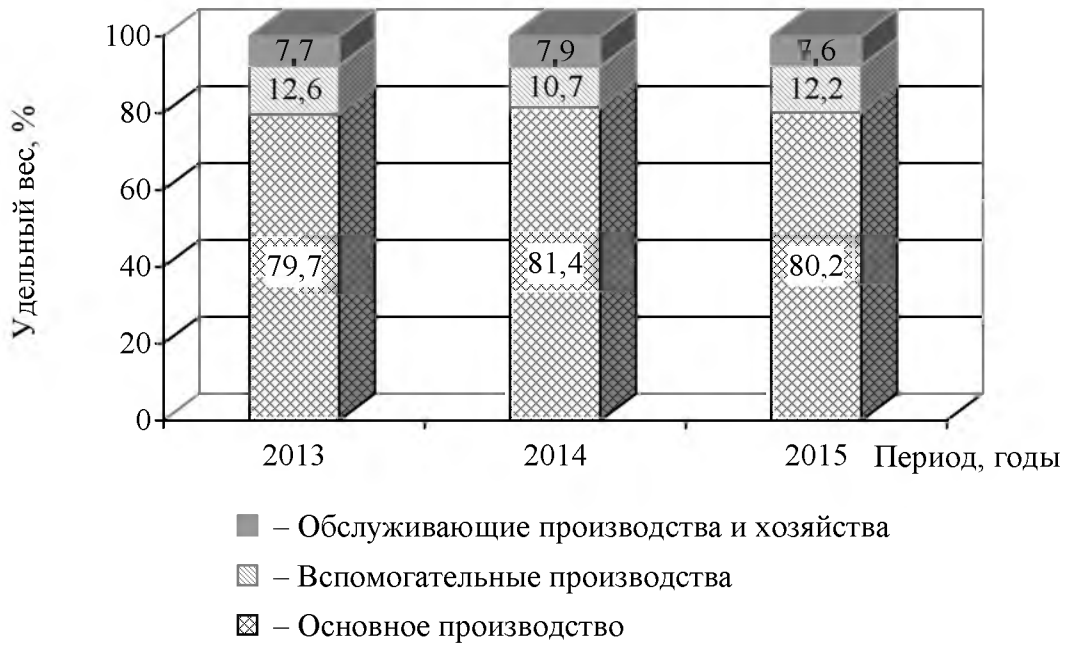

Рисунок 2.4 – Структура расходов по местам возникновения в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Динамика затрат на 1 руб. реализованной продукции оценивается по данным таблицы 2.22.

Таблица 2.22 – Динамика затрат на 1 рубль реализованной продукции АО «Комбинат «Магнезит»за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы		Отклонение за 2014 год	2015 год	Отклонение за 2015 год
	2013	2014			
Полная себестоимость реализованной продукции (З)	7403,8	7909,9	506,1	6776,6	–1133,3
Стоимость реализованной продукции в действующих ценах (S)	8121,8	8122,2	0,4	6517,5	–1604,7
Затраты на 1 руб. реализованной продукции, коп. (q = З/S)	91,16	97,39	6,23	103,98	6,59
Средняя цена за единицу реализованной продукции, тыс. руб. (Z = S/q/100)	0,894	0,834	–0,060	0,627	–0,207
Экономия (–), перерасход (+) себестоимости (Δq · S/100)		506		430	

Затраты на 1 руб. реализованной продукции в 2014 г. по сравнению с 2013 годом возросли на 6,23 коп., а в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 6,59 коп. и превысили 1 рубль (103,98 руб.), а это уже говорит об убыточности основной деятельности предприятия. В результате увеличения затрат, приходящихся на 1 рубль выполненной продукции, получен относительный перерасход себестоимости в сумме 506 млн. руб. в 2014 г. и 430 тыс. руб. в 2015 г. Динамику затрат на 1 руб. реализованной продукции иллюстрирует рисунок 2.5.

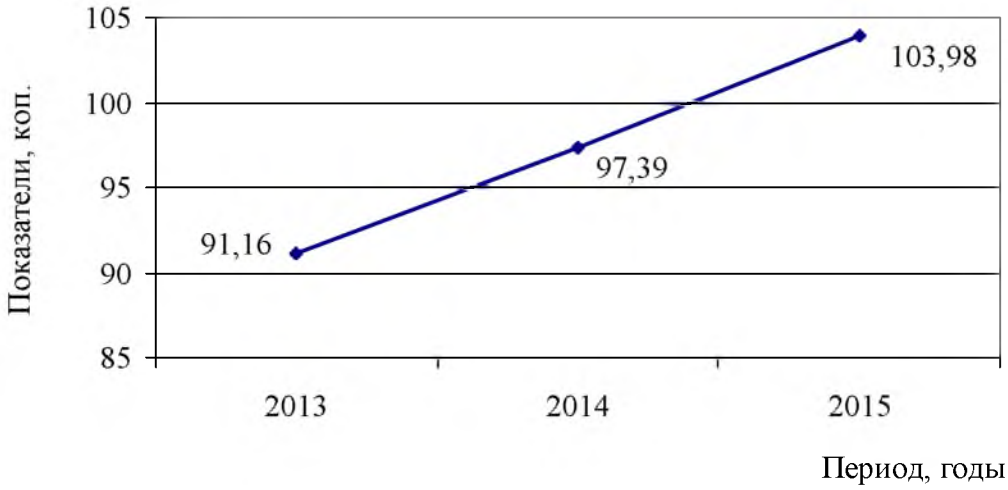

Рисунок 2.5 – Динамика затрат на 1 руб. реализованной продукции в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Факторный анализ затрат на 1 руб. продукции проводится в таблице 2.23.

Таблица 2.23 – Факторный анализ затрат на 1 руб. реализованной продукции в АО «Комбинат «Магнезит» за 2014–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Обозначение, формула	Период, годы	
		2014	2015
Себестоимость реализованной продукции за предыдущий год	$\sum_{1}^{n} S_0 q_0$	7403,3	7909,9
Фактически реализованная в отчетном году продукция			
– по себестоимости предыдущего года	$\sum_{1}^{n} S_0 q_1$	7909,8	8445,5
– по себестоимости отчетного года	$\sum_{1}^{n} S_1 q_1$	7909,9	6776,6

Продолжение таблицы 2.23

В миллионах рублей

Показатели	Обозначение, формула	Период, годы	
		2014	2015
Объем реализованной продукции за предыдущий год	$\sum_{1}^{n} Z_0 q_0$	8121,8	8122,2
Объем реализованной продукции отчетного года в ценах предыдущего года	$\sum_{1}^{n} Z_0 q_1$	8706,7	8671,9
Объем реализованной продукции отчетного года в ценах, действовавших в отчетном году	$\sum_{1}^{n} Z_1 q_1$	8122,2	6517,5
Затраты на 1 руб. реализованной продукции в предыдущем году, коп.	$\frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_0}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_0} \cdot 100$	91,16	97,39
Затраты на 1 руб. фактически реализованной продукции, коп.			
– по себестоимости и в ценах предыдущего года	$\frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100$	90,85	97,39
– по себестоимости отчетного года и в ценах предыдущего года	$\frac{\sum_{1}^{n} S_1 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100$	90,85	78,14
– по себестоимости и в ценах отчетного года	$\frac{\sum_{1}^{n} S_1 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_1 q_1} \cdot 100$	97,39	103,98
Общее изменение затрат на 1 руб. реализованной продукции, всего, коп.		6,23	6,59
в том числе за счет изменения:			
– структуры реализованной продукции	$\Delta q_1 = \frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_0}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_0} \cdot 100$	-0,31	0
– себестоимости отдельных видов реализованной продукции	$\Delta q_2 = \frac{\sum_{1}^{n} S_1 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_{1}^{n} S_0 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100$	0	-19,25
– цен на ресурсы	$\Delta q_3 = \frac{\sum_{1}^{n} S_1 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_1 q_1} \cdot 100 - \frac{\sum_{1}^{n} S_1 q_1}{\sum_{1}^{n} Z_0 q_1} \cdot 100$	6,54	25,84

Данные таблицы 2.23 показывают, что причиной увеличения затрат в расчете на 1 руб. реализованной продукции явился преимущественно ценовой фактор, т.е. рост цен на ресурсы, задействованные при производстве продукции. За счет этого фактора затраты, приходящиеся на 1 руб., в 2014 г. возросли на 6,54 копейки, а в 2015 г. на 25,84 коп. Структура реализованной продукции остается относительно стабильной на протяжении исследуемого периода, что практически не влияет на изменение затрат, приходящихся на 1 руб. Изменение себестоимости отдельных видов продукции в 2015 г. обеспечило сокращение затрат на 1 руб. реализованной продукции на 19,25 коп.

Расходы оказывают значительное влияние на конечный результат предприятия. Факторный анализ прибыли от продаж является обоснованием для принятия управленческих решений повышения эффективности производства. Расчет влияния расходов на прибыль от продаж проводится в таблице 2.24.

Таблица 2.24 – Расчет влияния расходов на прибыль от продаж в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам	
	2013	2014	2015	2014	2015
Выручка от продаж (Q)	8121,8	8122,2	6517,5	0,4	–1604,7
Индекс цен ($I_Ц$)	1,000	1,136	1,291	0,136	0,155
Выручка от продаж в сопоставимых ценах ($Q_С = Q / I_Ц$)	8121,8	7149,8	5048,4	–972,0	–2101,4
Себестоимость реализованной продукции (S)	7018,7	7546,6	6455,9	527,9	–1090,7
Коммерческие расходы (КР)	12,6	12,7	14,9	0,1	2,2
Управленческие расходы (УР)	372,5	350,6	305,9	–21,9	–44,7
Уровни (доля в выручке), %:					
– себестоимости реализованной продукции ($У_S$)	86,42	92,91	99,05	6,49	6,14
– коммерческих расходов ($У_{КР}$)	0,15	0,16	0,23	0,01	0,07
– управленческих расходов ($У_{УР}$)	4,59	4,32	4,69	–0,27	0,37
Прибыль (убыток) от продаж (П)	718,0	212,3	–259,1	–505,7	–471,4
Рентабельность продаж, % ($Р_П$)	8,840	2,614	–3,975	–6,226	–6,589

Продолжение таблицы 2.24

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам	
	2013	2014	2015	2014	2015
Изменение выручки от продаж под влиянием цены $\Delta Q(p) = Q - Q_C$	–	–	–	972,4	1469,1
Изменение прибыли от продаж всего, в том числе за счет изменения:	–	–	–	–505,7	–471,4
– выручки от продаж (исключая влияние цены) $((\Delta Q - \Delta Q(p) \cdot P_{П0}) / 100$	–	–	–	–85,9	–80,4
– увеличения цен на продукцию $(\Delta Q(p) \cdot P_{П0}) / 100$	–	–	–	85,7	38,4
– себестоимости реализованной продукции $(\Delta У_S \cdot Q_1) / 100$	–	–	–	–527,1	–400,2
– коммерческих расходов $(\Delta У_{КР} \cdot Q_1) / 100$	–	–	–	–0,8	–4,6
– управленческих расходов $(\Delta У_{УР} \cdot Q_1) / 100$	–	–	–	22,4	–24,3

В соответствии с результатами факторного анализа, представленного в таблице 2.25, прибыль от продаж в 2014 г. сократилась на 505,7 млн. руб., а в 2015 г. – на 471,4 млн. руб. Практически все рассмотренные затратные факторы (за исключением управленческих расходов в 2014 г.) оказали отрицательное влияние на прибыль от продаж. Наиболее существенное отрицательное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение уровня себестоимости реализованной продукции. Только за счет роста цен на продукции удалось несколько увеличить показатель прибыли (на 85,7 млн. руб. в 2014 г. и на 38,4 млн. руб. в 2015 г.). При этом надо отметить, что в 2015 г. предприятием получен убыток от продаж в размере 259,1 млн. руб.

Факторный анализ прибыли от продаж в разрезе факторов расходоемкости (расходов, сгруппированным по элементам затрат) представлен в таблице 2.25.

Результаты факторного анализа, представленные в таблице 2.25, показывают, что основным фактором, оказавшим отрицательное влияние на прибыль от продаж в 2015 г. стало увеличение материалоемкости продукции, за счет чего прибыль сократилась на 585,6 млн. руб. В 2015 г.среди затратных

факторов рост зарплатоемкости оказал наиболее негативное влияние на прибыль от продаж (–197,5 млн. руб.). Также на протяжении всего периода увеличение расходоемкости по прочим расходам существенно влияло на снижение прибыли от продаж.

Таблица 2.25 – Расчет влияния факторов на прибыль от продаж в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонения по годам	
	2013	2014	2015	2014	2015
Выручка от продаж (Q)	8121,8	8122,2	6517,5	0,4	–1604,7
Материальные затраты (МЗ)	3368,7	3955,0	3252,8	586,3	–702,2
Затраты на оплату труда с отчислениями на социальные нужды (ЗТ)	2213,8	2017	1816,1	–196,8	–200,9
Амортизация основных средств (А)	518,3	530,0	399,8	11,7	–130,2
Прочие затраты (ПЗ)	1303	1407,9	1307,9	104,9	-100
Итого затраты, приходящиеся на реализованную продукцию (З)	7403,8	7909,9	6776,6	506,1	–1133,3
Прибыль (убыток) от продаж (П)	718,0	212,3	–259,1	–505,7	–471,4
Материалоемкость, руб./руб. (МЕ = МЗ / Q)	0,4148	0,4869	0,4991	0,0721	0,0122
Зарплатоемкость, руб./руб. (ЗЕ = ЗТ / Q)	0,2726	0,2483	0,2786	–0,0243	0,0303
Амортизациоемкость, руб./руб. (АЕ = А / Q)	0,0638	0,0653	0,0613	0,0015	–0,0040
Ресурсоемкость по прочим операциям, руб./руб. ($РЕ_{ПЗ}$ = ПЗ / Q)	0,1604	0,1733	0,2007	0,0129	0,0274
Изменение прибыли от продаж, всего, в том числе за счет:	–	–	–	–505,7	–471,4
– объема продаж	–	–	–	–85,9	–80,4
– цен на продукцию	–	–	–	85,7	38,4
– материалоемкости ($\Delta П_{(МЕ)} = \Delta МЕ \cdot Q_1$)	–	–	–	–585,6	–79,5
– зарплатоемкости ($\Delta П_{(ЗЕ)} = \Delta ЗЕ \cdot Q_1$)	–	–	–	197,4	–197,5
– амортизациоемкости ($\Delta П_{(АЕ)} = \Delta АЕ \cdot Q_1$)	–	–	–	–12,2	26,1
– ресурсоемкости по прочим расходам ($\Delta П_{(РЕПЗ)} = \Delta РЕ_{П} \cdot Q_1$)	–	–	–	–105,1	–178,5

Следовательно, сокращение расходов по таким элементам как материальные расходы и прочие расходы по основной деятельности (среди

которых преобладают расходы на услуги производственного характера, оказанными другими организациями) необходимо рассматривать как основные резервы роста прибыли (сокращения убытка).

Таким образом, затраты на 1 руб. реализованной продукции за 2013–2015 годы возросли с 91,16 до 103,98 коп. и в 2015 г. предприятием получен убыток от продаж (–259,1 млн. руб.). Рост коэффициента затрат происходил по всем статьям отчета о финансовых результатах (по себестоимости продаж, коммерческим и управленческим расходам). Наибольший удельный вес в структуре расходов составляют такие элементы как материальные расходы (около 50% всех затрат), расходы на оплату труда (более 20% в 2015 г.) и прочие расходы (более 15% в 2015 г.). Структура расходов меняется незначительно, исключение составляют расходы на топливо и энергию, которые в удельном весе возросли с 8,5 до 12,4% и прочие расходы. Основной причиной увеличения затрат, приходящихся на 1 рубль реализованной продукции является рост цен на ресурсы, потребляемые при ее изготовлении. Факторный анализ влияния расходов на прибыль от продаж показал, что практически все рассмотренные затратные факторы оказали отрицательное влияние на прибыль от продаж.

2.5 Экономическое обоснование рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов организации

Успех предпринимательской деятельности во многом определяется обоснованностью управленческих решений, генерируемых руководством предприятия. Управление расходами на предприятии основывается на оперативных данных бухгалтерского учета и отчетности (финансовой, управленческой). Однако многие решения, принимаемые руководством предприятия, не имеют должного экономического обоснования, о чем свидетельствуют результаты проведенного анализа. При этом главный аргумент неэффективного управления расходами – их стремительный рост в расчете на 1 руб. продукции. Все это происходит при снижении объемов продаж продукции и объясняется тем, что постоянная часть расходов практически остается

неизменной, распределяясь между меньшим количеством продукции. А это ведет предприятие к убыткам.

Для того чтобы эффективно управлять расходами, в короткие сроки снизить себестоимость выпускаемой продукции, руководству требуется последовательно выполнить следующие шаги:

– определить, какие статьи расходов могут быть сокращены;

– совместно с руководителями производственных подразделений составить план снижения расходов и распределить между менеджерами ответственность за его исполнение.

В результате этих действий должны быть определены перспективные направления снижения расходов, а именно:

– статьи, обладающие наибольшим удельным весом в общей сумме расходов;

– расходы, темп роста которых превышает темп роста выручки от реализации продукции.

Отобранные таким образом статьи затрат следует поделить на те, которые:

– не подлежат пересмотру, т.к. существуют жесткие обязательства со стороны предприятия (зарплата, налоги, заключенные договоры);

– могут быть изменены (к примеру, расторжение ранее заключенных договоров, что повлечет за собой применение штрафных санкций);

– могут быть перенесены на другие периоды без ущерба.

В настоящее время процесс планирования расходов в АО «Комбинат «Магнезит» осуществляется в рамках годового финансового планирования (бюджетирования). Очевидно, что любая система (в том числе и система бюджетирования) является жизнеспособной, если имеет в своем составе элементы обратной связи, которые предусматривают анализ того, что сделала система, и текущую корректировку поведения системы по мере поступления сигналов о ее состоянии. Результаты проведенного анализа, которые показали убыточность деятельности АО «Комбинат «Магнезит», позволяют говорить и низком уровне бюджетного контроля на предприятии, причем как в направлении доходов (выручки), так и в направлении расходов. В настоящее время

руководство комбината контролирует состояние выполнения бюджета сопоставлением бюджетных показателей и их фактических значений – если отклонение носит существенный характер, то руководство принимает решение о необходимости снизить расходы или вносить соответствующие коррективы в бюджет последующего периода.

В целях совершенствования бюджетного контроля расходов рекомендовано внедрить в практику управления предприятия анализ отклонений, ориентированный на последующие управленческие решения. Этот подход предполагает более детальный факторный анализ влияния различных отклонений параметров бизнеса на расходы. Предлагаемая последовательность такого бюджетного контроля расходов представлена на рисунке 2.6.

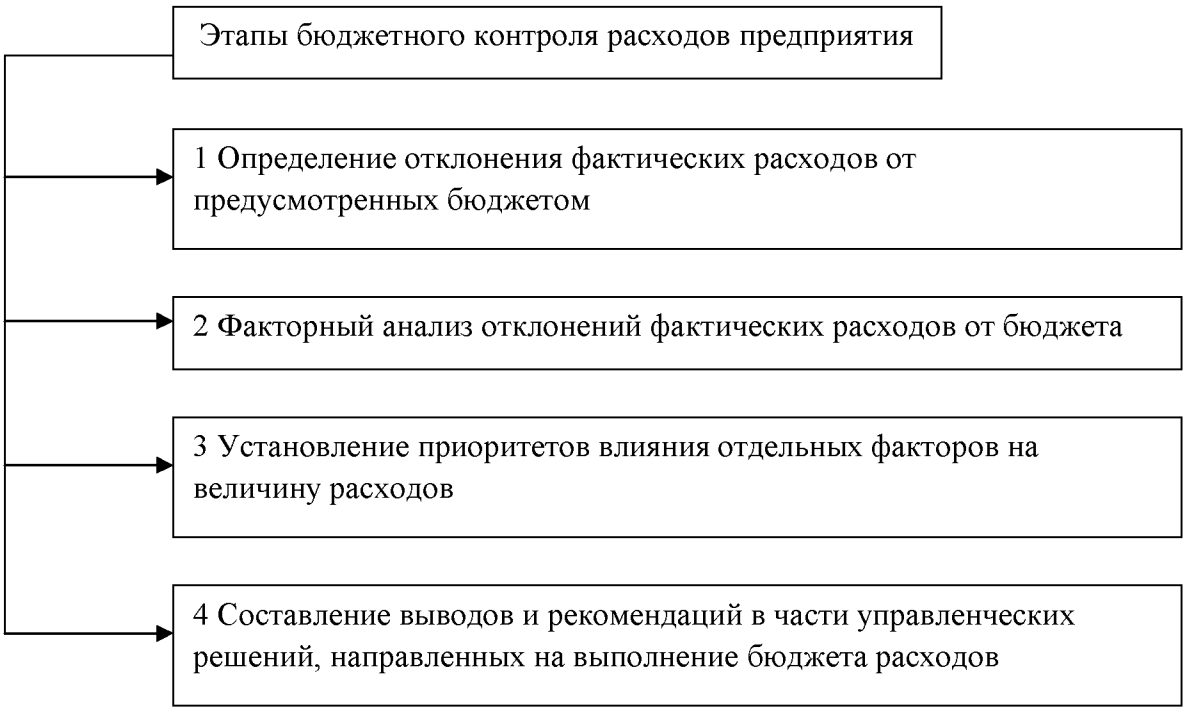

Рисунок 2.6 – Предлагаемые этапы бюджетного контроля расходов в АО «Комбинат «Магнезит», ориентированные на последующие управленческие решения

В качестве инструмента бюджетного контроля расходов в АО «Комбинат «Магнезит» рекомендовано разработать и внедрить Отчет исполнения бюджета с

элементами факторного анализа отклонений, представленный в таблице 2.26. Данный Отчет рекомендуется формировать ежемесячно с указанием факторов, повлиявших на отклонение результативного показателя (расходов), размеров их влияния, причин отклонений и предоставлять руководству предприятия.

Таблица 2.26 – Рекомендуемый Отчет бюджетного контроля расходов в АО «Комбинат «Магнезит» с элементами факторного анализа

В тысячах рублей

Отчетный период: май 2016 г.			
Статьи бюджета расходов	Отклонения от бюджета		Пояснения
	«+»	«–»	
Факторы, повлиявшие на отклонение расходов всего, в том числе влияние:			
– закупочных цен на сырье, материалы, услуги		–1334	Рост транспортных расходов и тарифов на энергоресурсы
– норм расхода сырья и материалов	111		В связи с рационализаторским предложением
– эксплуатационных издержек		–697	Рост затрат на ремонт и обслуживание оборудования горно-обогатительного производства
– заработной платы производственного персонала		–826	Экономия переменной части ФОТ (анализ по цехам прилагается)
– административных расходов	164		Сверхплановые расходы на приобретение офисной мебели и техники (расшифровка прилагается)
– финансовых расходов	67		Перекредитовка кредитов по более низким ценам
– незапланированных расходов		–273	Премии за рацпредложения Штрафы и пени Спонсорские помощи по указанию собственника
Итого отклонений	342	–3130	Отрицательное отклонение от бюджета расходов (–2788)

Информация, представленная в предлагаемом Отчете, позволяет не только

увидеть и количественно оценить факторы, оказавшие влияние на чистую прибыль предприятия, но и объяснить эти отклонения и на этой основе выработать эффективные управленческие решения.

С целью контроля правильности отражения на счетах бухгалтерского учета расходов предприятия рекомендовано разработать и ввести программу аудита расходов. Проверки расходов в соответствии с Программой необходимо закрепить в должностных инструкциях главных бухгалтеров, ответственных за цеховой (кустовой) учет в АО «Комбинат «Магнезит». Рекомендуемая программа аудита расходов представлена в таблице 2.27.

Таблица 2.27 – Рекомендуемая Программа аудита расходов в АО «Комбинат «Магнезит»

Субъекты проверки: цеховые бухгалтерии комбината Сроки проверок: ежемесячно до 3 числа месяца, следующего за отчетным Ответственный за проверку: главный бухгалтер цеховой (участковой) бухгалтерии	
Направления контроля	Документы для проверки
Аудит правильности оценки материальных ценностей, включенных в себестоимость продукции	Учетная политика, карточки учета материалов, счета-фактуры, требования-накладные, учетные регистры по счетам 10, 19, 20
Аудит правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам	Справки, ведомости начисления амортизации, регистры учета по счетам 02, 20, 25, 23, 29 и др.
Аудит правильности и обоснованности включения расходов на оплату труда в себестоимость продукции	Первичные документы по учету труда и заработной платы, ведомости начислений и удержаний из зарплаты, учетные регистры по счетам 20, 23, 25, 26, 69, 70, 76 и др.
Аудит правильности отнесения расходов к прочим расходам по основной деятельности	Первичная документация, учетные регистры, справки и расчеты бухгалтерии
Аудит правильности разграничения расходов по отчетным периодам	Первичные документы по учету расходов, сводная оборотно-сальдовая ведомость
Аудит правильности исчисления себестоимости продукции	Карточки по заказам, разработочные таблицы, ведомости сводного учета затрат на производство, машинограммы
Аудит первичного учета расходов на производство	Вся первичная документация, служащая основанием для отражения расходов на счетах учета

Разработанная Программа аудита призвана систематизировать процесс внутреннего аудита (самопроверки) и обеспечить надлежащее ведение учета расходов на производство на предприятии, избежать противоречий с

контролирующими органами, устранить нарушения действующего бухгалтерского и налогового законодательства.

Чтобы процедуры проверок были эффективные и при этом обеспечивали экономию времени бухгалтера рекомендуется автоматизировать процесс внутреннего аудита в АО «Комбинат «Магнезит». На рынке программных продуктов имеются специализированные программы, которые обеспечивают методику осуществления аудита, систематизирующую выполнение аудиторских процедур. Применение компьютерных технологий позволяет снижать трудоемкость и вероятность ошибок, что ведет к уменьшению издержек и увеличению производительности труда внутреннего аудитора.

В настоящее время на рынке предлагаются различные вариантные решения автоматизированных программ аудита, но при более подробном их рассмотрении видно, что все они характеризуются стандартным набором функций, а именно:

- расчет финансовых коэффициентов;
- взаимоувязка форм отчетности;
- расчет существенности;
- планирование аудита;
- аудиторская выборка;
- интеграция с 1С: Предприятие;
- автоматическое заполнение рабочих документов данным 1С;
- формирование отчета аудитора.

Если функциональные возможности программ примерно одинаковые, то критерием выбора должна стать цена и удобство обслуживания. В таблице 2.28 приведены базовые цены на 2016 г. специализированных аудиторских продуктов отечественных производителей [46].

Из таблицы 2.28 видно, что наилучшей среди представленных программ по ценовой категории является «IT Аудит: Аудитор», так как стоимость одного рабочего места для юридического лица составляет 12500 руб. Важным моментом

выступает бесплатное однократное дистанционное обучение по основным возможностям программы.

Таблица 2.28 – Обоснование выбора автоматизированной программы аудита для АО «Комбинат «Магнезит»

Вариант постановки у клиента	Цена, руб.	Дополнительные сведения
ЭкспрессАудит: ПРОФ		
1 рабочее место	14160	Обучение работе с программой на территории заказчика (группа до 8 человек) за 2 часа оценивается в 14350 руб.
Дополнительное рабочее место	5310	
Audit XP «Комплекс Аудит»		
1 рабочее место	17750	Ознакомление сотрудников с программой за один час стоит 1800 руб. Выездной методологический семинар на 4 часа оценивается в 8900 руб.
10 рабочих мест и более	13310	
Выезд специалиста	1200	
Установка сервера	1600	
AuditNET		
AuditNET Standard 2.0 на 2 рабочих места	27720	Обучение персонала работе с системой на территории заказчика оценивается в 1500 за час
AuditNET Professional 2.0 на 5 рабочих мест	96600	
IT Аудит: Аудитор		
1 рабочее место для юридического лица	12500	В течение 30 дней с момента приобретения программы разработчик по заявке пользователя может провести бесплатное однократное дистанционное обучение основным возможностям программы

Автоматизация процесса внутреннего аудита позволит максимально быстро и качественно провести проверку, получить все необходимые документы по результатам проверки. Программа должна быть установлена в каждом их структурных подразделений бухгалтерии предприятия.

Повышение роли регулирования расходов в управлении производством обуславливает необходимость изыскания новых путей и возможностей их снижения, требует улучшения методов планирования, учета, анализа, контроля и регулирования процессов формирования расходов. В подразделениях следует, прежде всего, искать скрытые ресурсы снижения текущих затрат, а на уровне

предприятия реализовывать стратегию эффективного расходования ресурсов. Контроль расходов должен быть постоянным, а меры по их снижению должны быть скоординированы, чтобы, с одной стороны, гарантировать качество продукции, а с другой мотивировать персонал к поиску скрытых резервов.

Высокий удельный вес материальных расходов в структуре расходов по обычным видам деятельности предприятия (48% в 2015 г.), а также увеличение материалоемкости продукции вызывают необходимость поиска резервов сокращения расходов материальных ресурсов. Внутренними факторами снижения материальных расходов выступает нормирование расходования всех видов материальных ресурсов, используемых предприятием.

Для оценки динамики фактического удельного расхода материалов по основным видам продукции составлена таблица 2.29.

Таблица 2.29 – Обоснование прогрессивных норм расхода материальных ресурсов по укрупненным группам продукции в АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Продукция	Период, годы								
	2013			2014			2015		
	Количество продукции, усл. ед.	Материальные расходы, тыс. т	Удельный расход	Количество продукции, усл. ед.	Материальные расходы, тыс. т	Удельный расход	Количество продукции, усл. ед.	Материальные расходы, тыс. т	Удельный расход
Горно-обогатительное производство	1148,0	552,1	0,481	1035,1	516,3	0,499	821,8	379,7	0,462
Производство магнезиальных изделий	540,2	256,0	0,473	477,9	245,8	0,514	311,6	160,2	0,514
Добыча сырого магнезита	420,1	206,3	0,491	360,5	166,2	0,461	332,5	153,3	0,461
Производство попутной и прочей продукции	303,4	139,8	0,461	323,0	174,0	0,539	241,3	109,9	0,455
Итого	2411,7	1154,2		2196,5	1102,3		1707,2	803,1	

Удельный расход материальных ресурсов по данным таблицы 2.30 представляет собой норму расхода. Минимальная норма расхода для каждого вида продукции на протяжении трех отчетных периодов будет являться прогрессивной. В таблице 2.30 представлены прогрессивные нормы расхода материальных ресурсов на единицу основных видов продукции предприятия.

Таблица 2.30 – Прогрессивные нормы расхода материала на единицу основных видов продукции АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

Продукция	Норма расхода материала на единицу продукции, доля единицы
Горно-обогатительное производство	0,462
Производство магнезиальных изделий	0,473
Добыча сырого магнезита	0,461
Производство попутной и прочей продукции	0,455

В связи с установлением прогрессивных норм расхода материальных ресурсов (проведением нормирования) ожидается снижение расхода материальных ресурсов. Расчеты представлены в таблице 2.31.

Таблица 2.31 – Расчет экономии материальных расходов за счет их нормирования в АО «Комбинат «Магнезит» на 2016 г.

В тысячах тоннах

Продукция	Период, годы					
	2015 (отчет)			2016 (прогноз)		
	Количество продукции, усл. ед.	Расход материалов	Удельный расход	Количество продукции, усл. ед.	Расход материалов	Удельный расход
Горно-обогатительное производство	821,8	379,7	0,477	821,8	379,7	0,462
Производство магнезиальных изделий	311,6	160,2	0,514	311,6	147,4	0,473
Добыча сырого магнезита	332,5	153,3	0,461	332,5	153,3	0,461
Производство попутной и прочей продукции	241,3	109,9	0,455	241,3	109,9	0,455
Итого		803,1			790,3	
Итого экономия материальных ресурсов (790,3 – 803,1)	– 12,8					

Таким образом, за счет проведения нормирования материальных расходов на выпуск основных видов продукции ожидаемая экономия материальных расходов составит 12,8 тыс. т. В таблице 2.32 проведен расчет ожидаемого сокращения расходов за счет нормирования материальных ресурсов.

Таблица 2.32 – Экономический результат рекомендации по нормированию материальных расходов в АО «Комбинат «Магнезит» на 2016 г.

В миллионах рублей

Показатели	Значения
1 Расход материалов, тыс. т – до проведения нормирования – после нормирования	 803,1 790,3
2 Экономия материальных ресурсов за счет нормирования, тыс. т (с.1.2 – с.1.1)	–12,8
3 Средняя цена единицы (1 т) основных видов материалов, руб.	3300
4 Стоимость сырья и материалов, отпущенных в производство в 2015 г.	1958,4
5 Себестоимость продаж в 2015 г.	6455,6
6 Планируемое снижение материальных затрат (с.2 · с.3)	–42,2
7 Экономия, % – материальных затрат (с.6 / с.4 · 100) – себестоимости продаж (с.6 / с.5 · 100)	 –2,15 –0,65

За счет нормирования материальных расходов на основные виды продукции ожидается сокращение материальных затрат на 42,2 млн. руб. или на 2,15% и экономия себестоимости в 0,65%, что показано на рисунке 2.7.

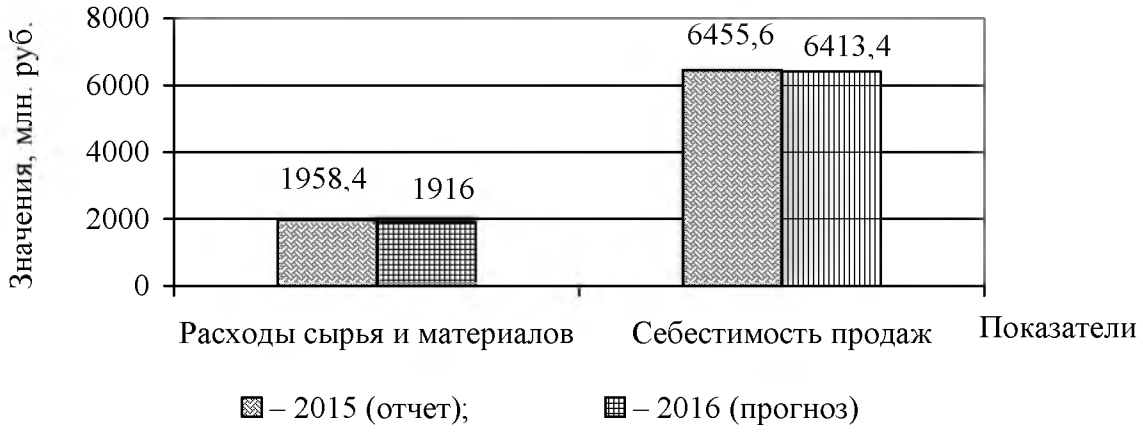

Рисунок 2.7 – Динамика расходов после внедрения нормирования материальных ресурсов в АО «Комбинат «Магнезит»

Таким образом, в целях совершенствования учета, аудита и анализа для сокращения расходов АО «Комбинат «Магнезит» рекомендовано: усовершенствовать бюджетный контроль расходов и внедрить в практику управления предприятия факторный анализ отклонений; разработать и ввести Программу аудита расходов; автоматизировать процесс внутреннего аудита расходов на предприятии; пересмотреть систему нормирования расходов материальных ресурсов за счет внедрения прогрессивных норм расхода основных видов сырья и материалов (результат: экономия себестоимости на 0,65%).

Выводы по разделу два

В данном разделе выпускной квалификационной работы рассмотрена организация учета, проведены аудит и анализ расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

По результатам анализа действующей системы учета расходов установлено, что она соответствует требованиям действующего законодательства, специфике и масштабам бизнеса. Совокупность способов ведения учета нашла отражение в Приказе об учетной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Аналитический учет расходов ведется по видам затрат, видам продукции, центрам ответственности. Применяемое программное обеспечение SAP ERP позволяет вести учет в полном объеме, применительно к потребностям предприятия.

По результатам аудита расходов выявлен ряд нарушений порядка отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности: несоблюдение положений учетной политики в части списания материалов в производство; некорректное отражение в учете начисления амортизации по основным средствам; неверное определение финансового результата от операций с векселями. По результатам аудиторской проверки операций по формированию и учету расходов в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г. суммарная величина ошибки признана несущественной, о чем изложено в аудиторском заключении. По результатам выявленных недочетов даны рекомендации по их устранению.

По результатам проведенного анализа расходов за 2013–2015 годы установлено, что расходы на 1 руб. реализованной продукции за этот период возросли с 91,16 до 103,98 коп. и в 2015 г. предприятием получен убыток. Рост расходов происходил по всем статьям отчета о финансовых результатах (по себестоимости продаж, коммерческим и управленческим расходам). Наибольший удельный вес в структуре расходов составляют такие элементы как материальные расходы (около 50% всех расходов). Основной причиной увеличения затрат, приходящихся на 1 руб. реализованной продукции является рост цен на ресурсы, потребляемые при ее изготовлении. Факторный анализ влияния расходов на прибыль от продаж показал, что практически все рассмотренные затратные факторы оказали отрицательное влияние на прибыль от продаж.

В целях совершенствования учета, аудита и анализа для сокращения расходов АО «Комбинат «Магнезит» разработан ряд рекомендаций. В частности, рекомендовано:

– усовершенствовать бюджетный контроль расходов и внедрить в практику управления предприятия факторный анализ отклонений для целей которого разработан Отчет бюджетного контроля расходов с элементами факторного анализа (таблица 2.26);

– разработать и ввести Программу аудита расходов (таблица 2.27), которая призвана систематизировать процесс внутреннего аудита (самопроверки) и обеспечить надлежащее ведение учета расходов;

– автоматизировать процесс внутреннего аудита расходов на предприятии;

– пересмотреть систему нормирования расходов материальных ресурсов за счет внедрения прогрессивных норм расхода основных видов сырья и материалов (результат: экономия себестоимости на 0,65%).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выпускная квалификационная работа на тему «Учет, аудит и анализ расходов организации» имела целью разработку рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа для сокращения расходов в АО «Комбинат «Магнезит».

Исследуемое предприятие занимается добычей и первичной переработкой собственного сырья, а также производит огнеупоры. Комбинат в течение 2013–2015 гг. снижал объемы товарной продукции в натуральном выражении (почти на 30%) по продукции горно–обогатительного производства и огнеупорных изделий. В 2015 г. выручка от реализации продукции снизилась почти на 20%, а затраты в расчете на 1 руб. реализованной продукции возросли (91,16 до 103,98 копеек), что привело к убытку. Финансовое положение комбината пока остается устойчивым, а возможности погашения текущих обязательств достаточными – значительная часть активов профинансирована собственным капиталом (около 60% в 2015 г.), коэффициент текущей ликвидности, характеризующий обеспеченность комбината оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств, имеет значение, превышающее 2,0.

На основании проведенного исследования сделан вывод о достаточно эффективно организованной системе бухгалтерского учета расходов на предприятии. Этот вывод основывается на следующих полученных результатах:

1) В соответствии с масштабами деятельности и объемами учетной работы на предприятии создана централизованная бухгалтерия, которая ведет деятельность в соответствии с Положением о централизованной бухгалтерии АО «Комбинат «Магнезит». В соответствии с данным Положением в задачи централизованной бухгалтерии входят: создавать и поддерживать эффективные учетную и налоговую политики, систему учета и отчетности комбината, обеспечивать экономное, целесообразное использование материальных и финансовых ресурсов; их учет, своевременные ревизии и сохранность собственности комбината. В составе бухгалтерии предприятия 5

функциональных групп, в том числе групп учета производства и калькуляции себестоимости, которая непосредственно специализируется на учете и контроле расходов предприятия. Деятельность бухгалтеров регулируется должностными инструкциями, разработанными для каждого участка учетной работы.

2) Совокупность способов ведения способов бухгалтерского учета и комплекса взаимосвязанных между собой документов нашли отражение в Приказе об учетной политике АО «Комбинат «Магнезит», который содержит два раздела: Положение об учетной политике для целей бухгалтерского учета и Положение об учетной политике для целей налогообложения. В Приказе об учетной политике отражены все параметры финансово–экономической деятельности, которые непосредственно используются в работе АО «Комбинат «Магнезит».

3) С целью получения оперативной и достоверной информации о расходах для принятия управленческих решений на предприятии разработана рациональная система открытия аналитических счетов и их кодирования к счетам производственных затрат (счета 20–29) по видам затрат, видам продукции (работ, услуг), центрам ответственности (производственным цехам).

4) Учет расходов на предприятии включает в себя ряд последовательных учетных работ, таких как: выявление прямых (основных) расходов; учет косвенных (накладных) расходов; распределение затрат по назначению; определение фактической производственной себестоимости выпущенной продукции; учет прочих расходов.

5) Применяемое программное обеспечение SAP ERP, настроенное с учетом отраслевой специфики, позволяет вести учет в полном объеме, применительно к потребностям предприятия, получать необходимые контрольные отчеты о составе, структуре и динамике расходов.

В целях проведения аудита учета расходов в АО «Комбинат «Магнезит» оценена система бухгалтерского учета и внутреннего контроля, составлены План и Программа проверки расходов за 3 квартал 2015 г.

Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

– оценку на основе тестирования надежности контрольной среды, системы бухгалтерского учета и контрольных процедур;

– экспертизу основных элементов учетной политики в части формирования и учета расходов;

– аудит порядка формирования расходов по обычным видам деятельности;

– аудит прочих расходов.

По результатам оценки сделан вывод о высокой надежности контрольной среды и системы бухгалтерского учета и среднем уровне надежности контрольных процедур. В качестве недостатков внутреннего контроля на предприятии выявлены следующие:

– повышенная текучесть кадров, в том числе управленцев и специалистов;

– отсутствие эффективной системы оценки рисков;

– случаи несвоевременного отражения в учете фактов хозяйственной жизни;

– нерегулярные проверки первичных учетных документов;

– отсутствие документального оформления контрольных процедур.

По результатам аудита расходов в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 г. выявлены следующие недостатки:

1) Несоблюдение положений учетной политики в части списания материалов в производство (Рабочие документы аудитора РД–1, РД–2). Это привело к занижению себестоимости на сумму 2953 тыс. руб. и завышению налогооблагаемой прибыли. Аудитором рекомендовано внести исправления в ведомость учета затрат на производство, уточнить расчеты по налогу на прибыль за 3 квартал 2015 г.

2) Некорректное отражение в учете начисления амортизации по основным средствам (Рабочий документ аудитора РД–3), что привело к необоснованному увеличению расходов по основному производству и занижению налогооблагаемой прибыль на 1823 руб. Аудитором рекомендовано доначислить амортизацию по объекту основных средств, внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность по налогу на прибыль и налогу на имущество за 3 квартал 2015 г.

3) Неверное определение финансового результата от операций с векселями, что повлекло за собой завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 30000 руб. (Рабочий документ аудитора РД–4). Аудитором рекомендовано: операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг; внести корректировки в бухгалтерский учет, составив исправительные записи; уточнить расчеты по налогу на прибыль организаций за 3 квартал 2015 г.

По результатам аудиторской проверки составлен отчет руководству и аудиторское заключение, представленное в приложении Г.

Проведенный анализ расходов АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 годы позволил сделать выводы о низком контроле расходов со стороны менеджмента предприятия. Этот вывод опирается на следующих результатах анализа:

1) Устойчивое увеличение удельного веса расходов в выручке от реализации продукции на протяжении трех последних лет приводило к снижению прибыли от продаж и, в конечном счете, к убыточности деятельности по итогам 2015 года. Убыток от продаж составил (–259,1 тыс. руб.). Увеличение коэффициента затрат происходило по всем расходам, сгруппированным по их функциям: по себестоимости продаж, коммерческим расходам и управленческим расходам.

2) Расходы, приходящиеся на 1 руб. реализованной продукции, за рассматриваемый период возросли с 91,16 до 103,98 коп. Основной причиной увеличения затрат на 1 руб. являлся рост цен на ресурсы, задействованные при производстве продукции.

3) Изменения в динамике расходов привели к изменению их структуры, наибольший удельный вес в которой составляет такие элементы как материальные расходы (около 50% всех затрат), расходы на оплату труда (более 20% в 2015 г.) и прочие расходы (более 15% в 2015 г.), представленные лизинговыми платежами по карьерной технике и услугами производственного характера, оказанными другими организациями. Анализ структуры расходов в разрезе калькуляционных статей выявил тенденцию к наращиванию удельного

веса расходов на топливо и энергию (с 8,5% в 2013 г. до 12,4% в 2015 г.).

4) Анализ структуры расходов по местам возникновения и видам деятельности показал, что основная часть затрат сосредоточена в основном производстве (более 80% в 2015 г.), а именно при выпуске продукции горно-обогатительного производства. В структуре расходов вспомогательных производств преобладают расходы автотранспортного цеха (6,8% в 2015 г.).

5) Факторный анализ влияния расходов на прибыль от продаж показал, что практически все рассмотренные затратные факторы (как в разрезе функций управления, так и в разрезе элементов затрат) оказали отрицательное влияние на прибыль от продаж и только за счет роста цен удалось немного сдержать ее падение.

В целях совершенствования учета, аудита и анализа для сокращения расходов АО «Комбинат «Магнезит» рекомендовано:

1) Усовершенствовать бюджетный контроль расходов и внедрить в практику управления предприятия факторный анализ отклонений (предлагаемые этапы бюджетного контроля расходов представлены на рисунке 2.6). В качестве инструмента бюджетного контроля расходов рекомендовано разработать и внедрить ежемесячный Отчет исполнения бюджета с элементами факторного анализа отклонений (таблица 2.26). Информация, представленная в предлагаемом Отчете, позволяет не только увидеть и количественно оценить факторы, оказавшие влияние на чистую прибыль предприятия, но и объяснить эти отклонения и на этой основе выработать эффективные управленческие решения.

2) С целью контроля правильности отражения на счетах бухгалтерского учета расходов предприятия рекомендовано разработать и ввести Программу аудита расходов (таблица 2.27). Проверки расходов в соответствии с Программой закрепить в должностных инструкциях главных бухгалтеров, ответственных за цеховой учет. Основная цель предлагаемой Программы – систематизировать процесс внутреннего аудита (самопроверки) и обеспечить надлежащее ведение учета расходов на производство на предприятии, избежать противоречий с контролирующими органами, устранить нарушения действующего

бухгалтерского и налогового законодательства.

3) Автоматизировать процесс внутреннего аудита расходов на предприятии. Для выбора программного обеспечения внутреннего аудита проведен анализ различных автоматизированных решений, который показал, что все они характеризуются стандартным набором функций. Поэтому критерием выбора программы являлись цена и удобство обслуживания (таблица 2.28). По этим критериям отбора рекомендована установка программы «IT Аудит: Аудитор». Автоматизация процесса внутреннего аудита позволит максимально быстро и качественно провести проверку, получить все необходимые документы по результатам проверки. Программа должна быть установлена в каждом их структурных подразделений бухгалтерии предприятия.

4) Рекомендовано пересмотреть систему нормирования расходов материальных ресурсов за счет внедрения прогрессивных норм расхода основных видов сырья и материалов. В качестве прогрессивных норм рекомендовано применять минимальные нормы расхода, сложившиеся на протяжении последних трех лет без изменений технологий производства. Расчет показали, что пересмотр системы нормирования может снизить материальные расходы более чем на 42 миллиона рублей и получить экономию себестоимости в 0,65%.

Следовательно, разработанные рекомендации в случае их реализации улучшат систему контроля расходов и снизят себестоимость продукции.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Федеральный закон от 26 января 1996 г. №14–ФЗ (редакция от 29 июня 2015 г. №210–ФЗ) // СПС КонсультантПлюс.

2 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. №117–ФЗ (редакция от 1 февраля 2016 г. №8–ФЗ) // СПС КонсультантПлюс.

3 Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. №402–ФЗ «О бухгалтерском учете» (редакция от 4 ноября 2014 г. №344–ФЗ) // СПС КонсультантПлюс.

4 Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. №307–ФЗ «Об аудиторской деятельности» (редакция от 1 августа 2015 г.) // СПС КонсультантПлюс.

5 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. №34н (редакция от 24 декабря 2010 г.) // СПС КонсультантПлюс.

6 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина РФ от 6 октября 2008 г. №106н (редакция от 6 апреля 2015 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

7 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 года №43н (редакция от 8 ноября 2010 г.) // СПС КонсультантПлюс.

8 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально–производственных запасов» (ПБУ 5/01): утв. приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. №44н (редакция от 25 октября 2010 г.) // СПС КонсультантПлюс.

9 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): утв. приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н (редакция от 24 декабря 2010 г.) // СПС КонсультантПлюс.

10 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №32н (редакция от 6 апреля 2015 г.) // СПС КонсультантПлюс.

11 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ

10/99): утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. №33н (редакция от 6 апреля 2015 г.) // СПС КонсультантПлюс.

12 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/01): утв. приказом Минфина РФ №114н от 19 ноября 2002 г. №114 (редакция от 6 апреля 2015 г.) // СПС КонсультантПлюс.

13 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02): утв. приказом Минфина РФ от 10 декабяр 2002 г. №126н (редакция от 27 апреля 2012 г.) // СПС КонсультантПлюс.

14 План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н (редакция от 8 ноября 2010 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

15 Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»: утв. приказом Минфина РФ от 20 мая 2010 г. №46 // СПС «КонсультантПлюс».

16 Правило (стандарт) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»: в ред. Постановления Правительства РФ от 23 октября 2002 г. №696 (редакция от 22 декабря 2011 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

17 Правило (стандарт) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита»: в ред. Постановления Правительства РФ от 23 октября 2002 г. №696 (редакция от 22 декабря 2011 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

18 Правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите»: в ред. Постановления Правительства РФ №696 от 23 октября 2002 г. №696 (редакция от 22 декабря 2011 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

19 Правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»: в ред. Постановления Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405 // СПС «КонсультантПлюс».

20 Правило (стандарт) аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы внутреннего аудита»: в ред. Постановления Правительства РФ от 25 августа 2006 г. №523 // СПС «КонсультантПлюс».

21 Аветисян, А.С. Аудит в схемах: учебное пособие. / А.С. Аветисян. – М.: Проспект. – 2016. – 96 с.

22 Агеева, Ю.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для бухгалтера и аудитора. / Агеева Ю.Б., Агеева А.Б.. – Москва: Бератор–Пресс, 2016. – 144 с.

23 Битюкова, Т.А. Аудит: учебное пособие для вузов. / Т.А. Битюкова. – М.: Юрайт, 2015. – 389 с.

24 Богомолов, А.М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения: практическое пособие. / А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 2014. – 192 с.

25 Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник. / Кондраков Н.П. – М.: НИЦ ИНФРА–М, 2016. – 584 с.

26 Бухгалтерский учет: учебник. / И.А. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. – Москва: ТК Велби, Проспект, 2015. – 768 с.

27 Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА–М, 2016. – 320 с.

28 Бухгалтерский (финансовый) учет. Теория и практика: учебное пособие. / М.Я. Погорелова. – М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА–М, 2015. – 331 с.

29 Бухгалтерский управленческий учет: учебник. / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА–М, 2015. – 448 с.

30 Вахорина, М.В. Управленческая отчетность как объект внутреннего аудита / М.В. Вахорина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2015. – №9(243). – С.48–54.

31 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие. / Н.Л. Вещунова – Москва: ТК Велби, Проспект, 2015. – 848 с.

32 Жминько, С.И. Внутренний аудит: учебное пособие. / С. И. Жминько, О.И. Швырева, М. Ф. Сафонова. – Ростов н/Д: Феникс, 2014. – 316 с.

33 Колеватова, О.А. Признание расходов в учете / О.А. Колеватова, Ж.Г. Михалева // Бухгалтерский учет. – 2015. – №4. – С.5–8.

34 Корнев, Г.Н. Модифицированный анализ структуры себестоимости продукции / Г.Н. Корнев, О.С. Земскова // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – №13(268). – С.24–29.

35 Макарьева, В.И. Анализ финансово–хозяйственной деятельности организации: учебник. / В.И. Макарьева, Л.В. Андреева. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 264 с.

36 Маркарьян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие. / Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. – Москва: КНОРУС, 2014. – 552 с.

37 Марсова, А.В. Расходы коммерческой организации: определение и признание для целей бухгалтерского и налогового учета / А.В. Марсова // Юрист. – 2015. – №5. – С.14–19.

38 Пласкова, Н.С. Экономический анализ: учебник. / Н.С. Пласкова. – Москва, Эксмо, 2015. – 704 с.

39 Попова, Л.В. Формирование учетно–аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учебное пособие. / Л.В. Попова. – М.: Дело и Сервис, 2014. – 374 с.

40 Практический аудит: учебное пособие. / под ред. Н. Д. Бровкиной, М. В. Мельник. – Москва: ИНФРА–М, 2015. – 205 с.

41 Самохвалова, Ю.Н. Бухгалтерский учет. Практикум: учебное пособие. / Ю.Н. Самохвалова. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА–М, 2015. – 232 с.

42 Чуев, И.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. – М.: Издательско–торговая корпорация «Дашков и К°», 2014. – 368 с.

43 Шеремет, А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов, / А.Д. Шеремет. – М.: ИНФРА–М, 2014. – 416 с.

44 Шилкин, С.А. Внутренний аудит, или контроль для своих / С.А. Шилкин // Главбух. – 2015. – №1. С.67–72.

45 Официальный сайт АО «Компания «Магнезит» // http://magnezit.ru/ru/manufacture/kombinat/.

46 Трунтаева, Ю.В. Компьютерные программы автоматизации аудита / Ю.В. Трунтаева, О.В. Шибилева // chrome-extension://mhjfbmdgcfjbbp.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 – Бухгалтерский баланс АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Темп прироста по годам, %		Удельный вес по годам, %		
	2013	2014	2015	2014	2015	2013	2014	2015
I Внеоборотные активы	6273,1	5968,3	4682,7	–4,86	–21,54	54,68	54,87	48,28
II Оборотные активы, всего, в том числе:	5199,6	4909,6	5016,9	–5,58	2,19	45,32	45,13	51,72
– запасы, НДС и прочие	1929,2	2185,2	1821,3	13,27	–16,65	16,82	20,09	18,78
– дебиторская задолженность	2715,2	2248,7	3178,6	–17,18	41,35	23,67	20,67	32,77
– финансовые вложения	17,2	17,2	0	0	–100,0	0,15	0,16	0
– денежные средства и денежные эквиваленты	537,9	458,3	17,0	–14,80	–96,29	4,69	4,21	0,18
Баланс	11472,7	10878,0	9699,7	–5,18	–10,83	100	100	100
III Капитал и резервы, всего, в том числе:	6000,5	6004,6	5774,9	0,07	–3,83	52,29	55,2	59,54
– уставный капитал и прочие	5038,5	5043,1	5034,1	0,09	–0,18	43,92	46,36	51,90
– нераспределенная прибыль	962,0	961,5	740,8	–0,05	–22,95	8,39	8,84	7,64
IV Долгосрочные обязательства	3352,9	2609,3	2131,5	–21,88	–18,31	29,23	23,99	21,97
V Краткосрочные обязательства, всего, в том числе:	2119,3	2264,0	1793,2	6,83	–20,80	18,48	20,81	18,49
– заемные средства	22,6	0	0	–100	0	0,20	0	0
– кредиторская задолженность	2096,7	2264,0	1793,2	7,98	–20,80	18,28	20,81	18,49
Баланс	11472,7	10878,0	9699,7	–5,18	–10,83	100	100	100

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Таблица Б.1 – Отчет о финансовых результатах АО «Комбинат «Магнезит» за 2013–2015 гг.

В миллионах рублей

Показатели	Период, годы			Отклонение по годам		Темп прироста по годам, %	
	2013	2014	2015	2014	2015	2014	2015
Выручка	8121,8	8122,2	6517,5	0,40	–1604,7	0,005	–19,76
Себестоимость продаж	7018,7	7546,6	6455,9	527,9	–1090,7	7,52	–14,45
Валовая прибыль	1103,1	575,7	61,6	–527,4	–514,1	–47,81	–89,30
Коммерческие расходы	12,6	12,7	14,9	0,1	2,2	0,79	17,32
Управленческие расходы	372,5	350,7	305,8	–21,8	–44,9	–5,85	–12,80
Прибыль (убыток) от продаж	718,0	212,3	–259,2	–505,7	–471,5	–70,43	–222,09
Проценты к получению	79,4	59,4	7,4	–20,0	–52,0	–25,19	–87,54
Проценты к уплате	161,4	233,2	232,7	71,8	–0,5	44,49	–0,21
Прочие доходы	1329,2	1944,9	2467,5	615,7	522,6	46,32	26,87
Прочие расходы	1799,2	1946,2	2275,2	147,0	329,0	8,17	16,90
Прибыль до налогообложения	165,9	37,2	–292,2	–128,7	–329,4	–77,58	–885,48
Чистая прибыль	96,6	4,1	–229,8	–92,5	–233,9	–95,76	–5704,88

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Таблица В.1 – Оценка системы внутреннего контроля в ОАО «Комбинат «Магнезит»

Показатели	Критерии	Количество баллов
Оценка надежности контрольной среды		
Соответствие организационной структуры характеру деятельности, масштабам бизнеса	Соответствует	5
Определение полномочий и ответственности	Да	5
Кадровая политика	Определена	5
Разработка локальных нормативных актов	Разработаны	5
Текучесть кадров	Умеренная	3
Оценка состояния риск-менеджмента (внутренняя оценка рисков)	Недостаточно эффективная	3
Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера предприятия	Высокий	5
Наличие и функционирование службы внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля, соответствие их целей, задач, структуры масштабам предприятия	Да	5
Проведение проверок своих структурных подразделений либо собственными силами, либо при помощи аудиторских фирм	Да	5
Работа с аудиторскими материалами, внесения изменений в учет, согласно рекомендациям аудиторов	Да	5
Количество баллов: – фактическое – максимально возможное		 46 50
Оценка надежности контрольной среды, % (46/50×100)		92,0
Оценка системы учета		
Наличие учетной политики	Да, с раскрытием сведений о бухучете и налогообложении	5
Соответствие критериев учетной политики критериям, установленным законодательством, и применение положений учетной политики в учете	Соответствует	5
Способ ведения учета и подготовки отчетности	Полностью компьютеризированный учет	5
Тип используемой компьютерной программы	Программа разработана самим предприятием	5

Продолжение таблицы В.1

Показатели	Критерии	Количество баллов
Меры по защите от несанкционированного и нежелательного доступа	Установлены	5
Полнота и правильность отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухучета с учетом влияния на финансовый результат и налогооблагаемую базу	Да	5
Своевременность отражения финансово-хозяйственных операций в бухучете	Не всегда	3
Соблюдение предприятием установленного порядка подготовки и сроков сдачи отчетности	Да	5
Надлежащая организация подготовки и ввода информации в базу данных для расчета	Да	5
Наличие контрольных процедур при осуществлении операций: – имеется отдельное от бухгалтерии звено (человек, подразделение), занимающееся вводом данных в программу расчета – налажена система регулярной сверки по заключенным договорам	 Нет Да, бухгалтером группы расчетных операций	 3 5
Разделение полномочий сотрудников, отвечающих за хранение, списание и учет активов	Имеется	5
Количество баллов: – фактическое – максимально возможное		 56 60
Оценка надежности системы учета, %		93,0
Оценка контрольных процедур		
Установление сроков сдачи внутренней отчетности в бухгалтерию предприятия	Да	5
Проверка правильности документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала, регистрация входящих и исходящих документов	Не всегда	3
Визирование первичных документов на предприятии	Да	5
Документальное оформление контрольных процедур	Не всегда	3
Работа с персоналом: проведение оперативных совещаний, внутрифирменной учебы	Иногда	3
Количество баллов: – фактическое – максимально возможное		 19 25
Оценка надежности контрольных процедур, %		76,0

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Аудиторское заключение

о достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в части формирования и учета расходов в АО «Комбинат «Магнезит» за 3 квартал 2015 года

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности АО «Комбинат «Магнезит», состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 сентября 2015 года, отчета о финансовых результатах, пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 3 квартал 2015 года.

Руководство аудируемого лица несет ответственность за составление и достоверность указанной бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности и за систему внутреннего контроля, необходимую для составления бухгалтерской отчетности, не содержащей существенных искажений вследствие недобросовестных действий или ошибок.

Наша ответственность заключается в выражении мнения о достоверности бухгалтерской отчетности на основе проведенного нами аудита. Мы проводили аудит в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности. Данные стандарты требуют соблюдения применимых этических норм, а также планирования и проведения аудита таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в части операций по учету финансовых результатов не содержит существенных искажений.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. Выбор аудиторских процедур является предметом нашего суждения, которое основывается на оценке риска существенных искажений, допущенных вследствие недобросовестных действий или ошибок. В процессе оценки данного риска нами рассмотрена система внутреннего контроля, обеспечивающая составление и достоверность бухгалтерской отчетности, с целью выбора соответствующих аудиторских процедур, но не с целью выражения мнения об эффективности системы внутреннего контроля.

Аудит также включал оценку надлежащего характера применяемой учетной политики и обоснованности оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления бухгалтерской отчетности в целом.

Мы полагаем, что полученные в ходе аудита аудиторские доказательства дают достаточные основания для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части учета расходов.

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ОАО «Комбинат «Магнезит» по состоянию на 31 сентября 2015 года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за 3 квартал 2015 года в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.