

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(Национальный исследовательский университет)»
Институт открытого и дистанционного образования
Кафедра «Управление и право»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент

Руководитель отдела продаж

ООО «Ростелеком»

_____ М.В. Щербакова

_____ 20__ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой

_____ А.А. Демин

_____ 20__ г.

Учёт и анализ затрат коммерческого предприятия

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ЮУрГУ – 38.03.01.2018.41330. ВКР

Руководитель работы преподаватель
кафедры УиП

_____ Ю.В. Алексахина

_____ 20__ г.

Автор работы

студент группы ДО–452

_____ Я.С. Трофимова

_____ 20__ г.

Нормоконтролер

доцент кафедры УиП

_____ А.В. Елисеев

_____ 20__ г.

Челябинск 2018

АННОТАЦИЯ

Трофимова Я.С. Учет и анализ затрат коммерческого предприятия—Челябинск: ЮУрГУ, ИОДО–452, 68с.,17ил., 28табл., библиогр. список – 51наим., 4 прил., 17л. плакатов ф.А4

В настоящей выпускной квалификационной работе раскрыты теоретические и методологические основы учета и анализа затрат деятельности производственного предприятия, описана организационно-экономическая характеристика предприятия и дана оценка действующей системы учета расходов на предприятии, проведен анализ расходов предприятия, а также предложены мероприятия по улучшению организации учета, сокращению затрат, а также увеличению прибыли и рентабельности на предприятии ООО «Эликом».

Объектом исследования является современное коммерческое предприятие ООО «Эликом».

Предмет исследования – расходы и рентабельность ООО «Эликом».

Целью данного исследования является разработка рекомендации по повышению эффективности управления затратами коммерческого предприятия и совершенствованию организации бухгалтерского учета расходов, а также увеличению прибыли и рентабельности на предприятии.

Выпускная квалификационная работа содержит 68 страниц, 28 таблиц, 4 рисунков, 4 приложения, 51 наименование использованных источников и литературы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА РАСХОДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ.....	8
1.1 Понятие и классификация расходов	8
1.2 Нормативно-правовое регулирование и методика бухгалтерского и налогового учета расходов.....	9
1.3 Цель, задачи и методика анализа расходов.....	17
2 УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ В ООО «ЭЛИКОМ».....	20
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	20
2.2 Исследование и оценка действующей на предприятии системы учета расходов и формирование финансовых результатов	23
2.3 Анализ состава, структуры и динамики затрат ООО «Эликом».....	34
2.4 Факторный анализ прибыли и рентабельности	38
3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОВЫШЕНИЮ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ООО «ЭЛИКОМ».....	Ошибка! Закладка не определена.
3.1 Проведение аудиторской проверки учета расходов ООО «Эликом».....	44
3.2 Рекомендации по снижению затрат и увеличению прибыли и рентабельности ООО «Эликом».....	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	58
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	59
ПРИЛОЖЕНИЯ	62
ПРИЛОЖЕНИЕ А	62
ПРИЛОЖЕНИЕ Б.....	64
ПРИЛОЖЕНИЕ В	65
ПРИЛОЖЕНИЕ Г.....	66

ВВЕДЕНИЕ

Стоимость расходов в современной рыночной экономике огромна. В качестве экономической категории результат предпринимательской деятельности характеризуется разницей между доходами и расходами предприятия. При сравнении доходов с корпоративными расходами за тот же период определяется прибыль – показатель, который наиболее полно отражает эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда и уровень себестоимости произведенной продукции.

Показатели расходов являются наиболее важными в системе оценки эффективности и деловых качеств предприятия, степени его надежности и финансового благополучия как партнера. Поскольку целью любого бизнеса является прибыль, скрупулезный учет и анализ затрат имеют фундаментальное значение. Важность точного и своевременного учета затрат, их качественного анализа и необходимости определения факторов, снижающих издержки и увеличения прибыли, предопределили выбор темы окончательной квалификационной работы, круг исследуемых вопросов, и логическая схема построения этой работы.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы определяется важностью учета и анализа затрат, финансовых результатов и показателей рентабельности для предприятий всех форм собственности как способа определения путей и резервов увеличения прибыли и прибыльности.

Цель работы – дать рекомендации по совершенствованию организации учета затрат и увеличения прибыли и рентабельности на предприятии в результате сокращения затрат. Основные задачи ВКР были определены в соответствии с поставленной целью в работе.

- рассмотрение теоретических и методологических основ учета и анализ затрат предприятия;
- оценка текущей системы учета затрат на предприятии;
- анализ затрат на предприятии;
- предлагать меры по совершенствованию организации учета затрат на предприятии и увеличению прибыли и прибыльности;
- рассчитать эффективность предлагаемых мероприятий.

Объектом исследования в этой работе является компания с ограниченной ответственностью «Эликом», основной деятельностью которой в соответствии с Уставом является производство и поставка электрооборудования в блочно-модульном исполнении (блок-боксы). Предметом исследования являются издержки и рентабельность ООО «Эликом» на 2016–2017 годы.

Структурно работа состоит из трех глав. В первой главе рассматриваются теоретические основы учета затрат: рассматривается концепция затрат, их классификация, рассматривается нормативно-правовое регулирование учета затрат. Рассмотрены основные элементы и показатели факторного анализа затрат коммерческого предприятия.

Вторая глава посвящена изучению учета затрат в ООО «Эликом». С этой целью приводятся организационно-экономические характеристики предприятия,

описаны аспекты учетной политики для учета затрат, перечислены особенности признания затрат, проведен углубленный анализ затрат ООО «Эликом». Рассмотрены их структура и динамика, влияние на финансовые результаты предприятия.

В третьей главе, после результатов второго раздела после изучения бухгалтерского учета и анализа, были определены направления увеличения прибыли и рентабельности ООО «Эликом» и рассчитана их экономическая эффективность.

Информационной базой для написания работ послужили нормативно-правовые документы в области бухгалтерского учета и налогообложения, учебная литература, периодические издания, первичные документы предприятия, а также годовая бухгалтерская отчетность за 2015–2017 годы.

Практическая значимость работы заключается в разработке мер по повышению эффективности управления затратами и увеличению прибыли и прибыльности, которые могут быть использованы на предприятии.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АНАЛИЗА РАСХОДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1 Понятие и классификация расходов

Сокращение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, другого имущества) и (или) наступления обязательств, что приводит к уменьшению капитала этой организации – это расходы (затраты) предприятия.

В зависимости от характера, условий реализации и направления деятельности предприятия все расходы разделяются на расходы на обычные виды деятельности и другие расходы. Таким образом, другие расходы, помимо расходов на обычную деятельность, являются расходами организации.

Выбытие активов не признается в качестве расходов организации:

- 1) в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основные средства, незавершенное строительство, нематериальные активы и т. д.);
- 2) взносы в уставный (складочный) капитал иных организаций, приобретение акций акционерных обществ и других ценных бумаг не для целей перепродажи (продажи);
- 3) по комиссионным контрактам, агентским и другим аналогичным договорам в пользу принципала и т. д.;
- 4) путем предоплаты запасов и других ценностей, работ, услуг;
- 5) в виде авансов, депозита для оплаты кадастров и других ценностей, работ, услуг;
- 6) при погашении займа, полученного организацией.

Расходами по обычным видам деятельности производственного предприятия «являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции» [12].

Расходы на обычную деятельность также считаются компенсацией стоимости основных средств, нематериальных активов и других амортизируемых активов, осуществляемых в форме амортизационных отчислений.

Расходы на обычные виды деятельности формируются:

- 1) расходы, которые связаны с приобретением сырья, материалов, товаров и других запасов.
- 2) расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (переработка) запасов в производственных целях, расходы, связанные с эксплуатацией и содержанием основных средств и других внеоборотных активов, а также поддержание их в надлежащем порядке, коммерческие расходы, административные расходы и других» [12].

При формировании расходов на обычные виды деятельности они должны быть сгруппированы в соответствии со следующими элементами:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на рабочую силу;
- 3) отчисления на страховые взносы;
- 4) амортизация;

5) другие расходы.

Для целей ведения бухгалтерского учета учет затрат организован по статьям затрат. Список позиций затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Другие расходы организации, в частности:

- 1) расходы, связанные с предоставлением оплаты за временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия;
- 2) расходы, которые связаны с продажей и арендой основных средств и других активов;
- 3) проценты, уплаченные за предоставление средств для использования;
- 4) штрафы, пени, штрафы за нарушение условий договоров;
- 5) обменные разницы;
- 6) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- 7) расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
- 8) отчисления в оценочные резервы, созданные в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, обесценение инвестиций в ценные бумаги и прочее), а также резервы, созданные в связи с признанием условных фактов экономической деятельности.

1.2 Нормативно-правовое регулирование и методика бухгалтерского и налогового учета расходов

Нормативным регулированием бухгалтерского учета является создание государственными органами общеобязательных правил (норм) для учета и подготовки финансовой отчетности.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета включает в себя:

- 1) нормативное правовое регулирование – осуществляется нормами права, содержащимися в соответствующих нормативных правовых актах;
- 2) методическое регулирование – осуществляется в соответствии с методологическими нормами, содержащимися в соответствующих актах методического характера.

Также важную роль в реализации нормативных положений бухгалтерского учета принадлежит учетной политике организации и актам Министерства финансов России объяснительного характера.

Нормативными правовыми актами являются: Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете» и нормативные правовые акты Министерства финансов. Акты Министерства финансов России приобретают важность нормативных документов после их регистрации Министерством юстиции России и публикации в «Российской газете» и в Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, издании дом «Правовая литература» Администрации Президента Российской Федерации.

Актом методического характера является акт Министерства финансов России, который, по результатам юридической экспертизы, признается Министерством юстиции России как не требующий государственной регистрации (который не

требует государственной регистрации), поскольку он носит методический характер.

Акты Министерства финансов России методического характера не имеют самостоятельной обязательной стоимости. Обязательство по их обеспечению поддерживается нормативными правовыми актами, то есть в нормативном правовом акте должны быть предписания, которые устанавливают для определенных лиц обязательство выполнять определенные акты методического характера. Если акты методического характера противоречат нормативным правовым актам, то последние имеют приоритет (поскольку первые являются их производными).

Акты Министерства финансов России, как нормативно-правового, так и методического характера, выписываются (принимаются) в виде заказов независимо от названия текста, который они одобряют (методические указания, указания и т. д.).

Под нормативными актами, составляющими систему нормативного регулирования бухгалтерского учета, принято понимать совокупность нормативных правовых актов Минфина России и его актов методического характера. Это определение вытекает из содержания п. 3 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Согласно этому документу, «Министерство финансов Российской Федерации разрабатывает и утверждает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, другие нормативные правовые акты и методические указания по бухгалтерскому учету, формирующие систему нормативного регулирования бухгалтерского учета и обязательные к исполнению организациями на территории Российской Федерации, в том числе при осуществлении деятельности за пределами Российской Федерации» [5].

В вышеуказанном стандарте существуют два набора актов, которые должны использоваться при формировании учетной политики: акты, которые составляют законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете и нормативных актах Министерства финансов Российской Федерации. Как обсуждалось выше, первая группа актов включает Федеральный закон «О бухгалтерском учете», другие федеральные законы, указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации. Вторая группа актов – это нормативные правовые акты Министерства финансов России и ее методические акты, то есть вторая группа состоит из набора приказов Минфина России по вопросам бухгалтерского учета, независимо от факта регистрации с Министерством юстиции России.

Под названием утвержденного текста приказы Минфина России, регулирующие бухгалтерский учет, подразделяются на Положения о бухгалтерском учете и бухгалтерском учете в Российской Федерации, План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции для его Приложение, Инструкции по бухгалтерскому учету (ПБУ), инструкции, методические рекомендации, инструкции и т. д.

Положения о бухгалтерском учете и бухгалтерском учете в Российской Федерации (утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н) в соответствии с законодательством Российской Федерации применяются ко всем юридическим лицам (за исключением кредитных учреждений и бюджетных учреждений).

Резолюция регулирует много вопросов: общие аспекты организации и учета, порядок учета отдельных объектов, незавершенные капитальные вложения, финансовые вложения, основные средства, нематериальные активы, сырье, готовая продукция и товары, незавершенное производство и отложенные расходы, резервы капитала, расчеты с дебиторами и кредиторами, прибыль (убыток) организации, вопросы подготовки и представления финансовой отчетности.

Правила бухгалтерского учета (ПБУ) устанавливают правила и принципы (критерии признания, оценки, группировки и т. д.). Формирование информации об отдельных объектах бухгалтерского учета (активы, обязательства, операции) и представление информации в финансовой отчетности.

По типу регулирования Положение о бухгалтерском учете подразделяется на нормативные правовые акты и нормативно-технические акты.

По предмету (вопрос, сфера) регулирования ПБУ подразделяются на:

1) регулирование общих вопросов организации бухгалтерского учета («Учетная политика организации» ПБУ 1/2008);

2) регулирование учета отдельных объектов (активов, пассивов, сделок). Например, «Учет основных средств» ПБУ 6/01, «Учет запасов» ПБУ 5/01 и другие.

3) регулирование общих вопросов формирования финансовой отчетности («Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99);

4) регулирование порядка учета и учета доходов и расходов предприятия «Доходы организации» ПБУ 9/99, «Расходы организации» ПБУ 10/99.

План счетов для учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по его использованию (утвержденный Приказом Минфина РФ от 31.01. 2000 г. № 94н) (далее – Инструкции по применению графика счетов).

Инструкция по применению плана счетов устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В нем дается краткое описание синтетических счетов и субсчетов, которые открыты для них: раскрывается их структура и цель, экономическое содержание обобщенных фактов экономической деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов. Инструкция о применении плана счетов в соответствии с заключением Министерства юстиции Российской Федерации от 9 ноября 2000 года № 9558–ЮД не нуждается в государственной регистрации, так как она не содержит правовых норм и является нормативным и техническим документом. Методические указания, инструкции, методические рекомендации, инструкции и т. д. Акты этого типа, а также Положения о бухгалтерском учете (ПБУ) по типу регулирования делятся на нормативные правовые акты и акты методического характера.

Таким образом, согласно положениям названной Программы, регулирование бухгалтерского учета включает в себя.

1. Нормативное правовое регулирование – осуществляется Федеральным законом «О бухгалтерском учете».
2. Нормативное регулирование – осуществляется по стандартам (Правила бухгалтерского учета).
3. Методическая поддержка (инструкции, рекомендации, комментарии).

Акты Министерства финансов России являются рекомендательными, пояснительными и пояснительными. Правила учета расходов в налоговом учете (№У) и в бухгалтерском учете (СУ) устанавливаются в соответствии с различными стандартами. Для нормативных документов Налоговый кодекс является нормативным, а для БУ существуют разные положения о бухгалтерском учете (в частности, ПБУ 10/99 «Расходы организации»). Из-за этого налоговый учет не всегда совпадает с бухгалтерским учетом. Таким образом, некоторые расходы в бухгалтерском учете отражаются в полной сумме, а в НУ – в пределах лимита (например, гостеприимство). Существуют затраты, которые отражаются только в бухгалтерских записях, и нет налоговых записей (например, бонусы за отпуск). Наконец, момент учета расходов в ТС может отличаться от момента учета расходов в НУ (в частности, тех, кто использует кассовый метод). И это не все случаи, когда цифры для налогов и бухгалтерского учета различаются.

Расходы организации – это «перемещение любых видов средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств»[2].

Расходы организации признаются как снижение экономических выгод за отчетный период в результате выбытия активов (денежных средств, другого имущества) и / или обязательств, что приводит к уменьшению капитала этой организации, за исключением сокращения взносов по решению собственников. Расходы возникают в результате расходов, снижения стоимости активов или увеличения обязательств, но никогда в результате распределения средств между акционерами. Поэтому определение затрат предполагает «потери и другие затраты, возникающие в результате нормальной работы предприятия» [9].

Расходы признаются обоснованными и документально подтвержденными расходами (в случаях, предусмотренных пунктом 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации), «убытки, понесенные (произведенные) налогоплательщиком, расходы организации признаются как любые расходы, предоставленные что они созданы, для осуществления деятельности, направленной на получение дохода»[2].

Следует напомнить, что под обоснованными издержками понимаются экономически обоснованные издержки, оценка которых выражается в денежной форме.

Понесенные расходы, стоимость которых выражается в условных единицах или в иностранной валюте, учитываются в сочетании с расходами, стоимость которых выражается в рублях.

Расходы на обычную деятельность, главным образом в виде затрат, отражаются в дебете счетов:

20 «Основное производство». Эта учетная запись предназначена для обобщения информации об издержках производства, продукции (работ, услуг), которая была предназначена для создания этой организации;

21 «Полуфабрикаты собственного производства». Организации, которые ведут отдельные записи полуфабрикатов собственного производства, используют эту учетную запись для обобщения информации об их доступности и движении;

25 «Общие издержки производства». Этот счет предназначен для обобщения информации о расходах на обслуживание основных и вспомогательных производственных объектов организации. Здесь могут быть отражены следующие затраты: с точки зрения обслуживания и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и другого имущества, используемого в производстве; расходы на страхование указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; Аренда помещений, машин, оборудования и т. д. Используется в производстве; вознаграждение труда работников, занимающихся обслуживанием продукции; другие аналогичные расходы;

26 «Общие экономические расходы». Эта учетная запись используется для обобщения информации о затратах на управленческие потребности, которые напрямую не связаны с производственным процессом. Их можно определить по административным и управленческим расходам; обеспечение общего экономического персонала, не связанного с производственным процессом; Амортизация и расходы на ремонт основных средств для управленческих и общехозяйственных целей; Аренда общих помещений; расходы на оплату информации, аудит, консультации и аналогичные услуги; другие аналогичные административные расходы;

28 «Брак в производстве». Он предназначен для обобщения информации о потерях от брака в производстве;

29 «Сервисные отрасли и фермы». Этот счет отражает затраты, связанные с балансом организации услуг и домашних хозяйств, деятельность которых не связана с производством товаров, работой и предоставлением услуг, которые были предназначены для создания этой организации: жилищно-коммунальные услуги (эксплуатации жилых помещений, общежитий, прачечных, бани и т. д.); швейные и другие мастерские бытового обслуживания; столовые и буфеты; детские дошкольные учреждения (сады, питомники); домов отдыха, санаториев и других учреждений для медицинских и культурных и образовательных целей.

44 «Расходы на продажу» предназначены обобщать информацию о расходах, которые связаны с продажей товаров, работ и услуг.

Промышленные предприятия на этом счету могут отражать следующие затраты: на упаковку и упаковку продуктов на складах готовой продукции; на поставку продукции; Комиссионные сборы (вычеты), выплачиваемые маркетинговым и другим посредническим организациям; по рекламе; за гостеприимство; другие подобные расходы. После закрытия счетов учетные

расходы частично отражаются в дебете счета 90 «Продажи». Прочие расходы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бухгалтерские проводки, связанные с учетом расходов:

Дебет 20 – Кредит 02 – амортизация начисляется на основные средства, которые используются в основном производстве.

Налоговый учет для амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 Налогового Кодекса.

Дебет 20 – Кредит 04 – начисляется амортизация по нематериальным активам, используемым в основной продукции. Основанием для размещения является: Форма № НМА–1 «Карта учета нематериальных активов» и т. д. Налоговый учет амортизации нематериальных активов осуществляется в соответствии со ст. 318 Налогового Кодекса.

Дебет 20 – Кредит 10 – списан на себестоимость продукции, выпущенную в производство из складских материалов. Основой для публикации является, например, карточка с ограниченным заграждением.

Дебет 20 – Кредит 21 – включен в стоимость первичной производственной стоимости полуфабрикатов собственного производства. Основой для публикации является: список полуфабрикатов, краткая запись затрат и т. д.

Дебет 20 – Кредит 25 – доля общих производственных затрат включена в стоимость основного производства. Основанием для размещения является: Форма № ОР-1 «Расчетная карта», краткая запись расходов.

Дебет 20 – Кредит 26 – общие коммерческие расходы, связанные с деятельностью основного производства, списываются с учетом продуктов с полной себестоимостью. Проводка выполняется один раз в 1 месяц. Основой для публикации является: Форма № ОР–1 «Расчетная карта», краткая запись расходов, отчет об обороте на счете 20 и т. д.

Расходы обслуживающих отраслей и хозяйств учитываются для целей налогообложения в соответствии со ст. 252, 315 Налогового кодекса. Налог на добавленную стоимость, если товары (работы, услуги) обслуживающего производства облагаются им, документируется путем размещения: Дебет 90-3 – Кредит 68 (сумма НДС переводится на субсчет счета 68 «НДС» расчеты).

Дебет 20 – Кредит 28 – включает потери от брака в стоимости основного производства. Основанием для публикации является заявление о браке, акт списания, краткий отчет о расходах и т. д.

Дебет 20 – Кредит 60 – стоимость работ (услуг), выполняемых подрядчиками, включена в стоимость основного производства. Основой для размещения являются: соглашение, счет-фактура, выполненный акт работы, счет-фактура.

Дебет 20 – Кредит 70 – Зарплата выплачивается работникам основного производства. Основанием для проведения проводки является: Т–49 «Расчетно-платежная ведомость» и т. д.

Расчет заработной платы для работников основной продукции сопровождается исчислением страховой премии. При расчете страховой премии публикуется проводка «Дебет 20 – Кредит 69».

Дебет 20 – Кредит 71 – расходы основного производства оплачиваются подотчетными лицами. Основой для публикации является: предварительный отчет.

Дебет 23 – Кредит 02 – рассчитывается амортизация основных средств, используемых во вспомогательном производстве. Основой для проводки является отчет о переоценке амортизации основных средств, форма № ОС–6 «Инвентарная карта объекта основных средств». Налоговый учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 Налогового кодекса.

Дебет 23 – Кредит 10 – переданные материалы для общих производственных нужд. Основой для проводки является: лимитированная карта, отчет о потреблении сырья и материалов.

Дебет 23 – Кредит 21 – включается в стоимость вспомогательной стоимости производства полуфабрикатов собственного производства. Основой для публикации является: список полуфабрикатов, краткая запись затрат и т. д.

Дебет 23 – Кредит 25 – включает долю общих издержек производства в стоимости вспомогательного производства. Основой для проводки является сводная ведомость расходов, отчет о финансовых результатах.

Дебет 23 – Кредит 26 – списана доля общих экономических расходов, связанных с обслуживанием вспомогательной продукции при продаже продукции (работ, услуг) стороне. Основой для проводки является расчет общих экономических затрат.

Дебет 23 – Кредит 28 – включает потери от брака в расходах на вспомогательное производство. Основанием для публикации является заявление о браке, акт аннулирования, форма № ОР–1 «Расчетная карта», краткая запись расходов.

Дебет 23 – Кредит 60 – стоимость работ (услуг), выполняемых подрядчиками, включена в стоимость вспомогательной продукции. Основой для размещения являются: соглашение, счет-фактура, выполненный акт работы, счет-фактура.

Дебет 23 – Кредит 70 – Зарплата выплачивается работникам вспомогательного производства. Основанием для проведения проводки является: платежное и расчетное заявление и т. Д.

Дебет 23 – Кредит 71 – Расходы вспомогательного производства, выплачиваемые подотчетными лицами. Основой для публикации является: предварительный отчет.

Дебет 25 – Кредит 23 – выпущены для общих производственных потребностей (услуг) вспомогательной продукции. Основой для размещения является: список распределения вспомогательных производственных услуг. Когда общие операционные расходы включаются в невозвращаемый НДС из бюджета на работы (услуги) общего назначения, выставляется Дебет 25 – Кредит 19.

Дебет 25 – Кредит 02 – начисляется амортизация основных средств общей производственной цели. Основой для проводки является отчет о переоценке амортизации основных средств, форма № ОС–6 «Инвентарная карта объекта основных средств». Налоговый учет амортизации основных средств осуществляется в соответствии со ст. 259 Налогового Кодекса.

Дебет 25 – Кредит 10 – переданные материалы для общих производственных нужд. Основой для проводки является: лимитированная карта, отчет о потреблении сырья и материалов.

Дебет 25 – Кредит 21 – включается в общие издержки производства полуфабрикатов собственного производства. Основой для публикации является: список полуфабрикатов, краткая запись затрат и т. д.

Дебет 25 – Кредит 23 – выпущены для общих производственных потребностей (услуг) вспомогательной продукции. Основой для публикации является: перечень услуг для вспомогательного производства, сертификат стоимости выполненных работ и затрат и т. д.

Когда общие операционные расходы включаются в невозвращаемый НДС из бюджета на работы (услуги) общего назначения, выставляется Дебет 25 Кредит 19.

Дебет 25 – Кредит 28 – включает потери от брака в общих производственных издержках. Основанием для публикации является заявление о браке, акт списания, краткий отчет о расходах и т. д.

Дебет 25 – Кредит 60 – включен в общие издержки производства стоимости работ (услуг), выполняемых подрядчиками. Основой для размещения являются: соглашение, счет-фактура, выполненный акт работы, счет-фактура.

Дебет 25 – Кредит 70 – заработная плата выплачивается сотрудникам, занимающимся обслуживанием продукции. Основанием для проведения проводки является: Форма № Т–49 «Расчетно-платежная ведомость» и т. д.

Расчет заработной платы работников, занимающихся обслуживанием продукции, сопровождается начислением страховой премии. При расчете страховой премии вы публикуете: Дебет 25 Кредит 69.

Дебет 25 – Кредит 71 – общие производственные расходы оплачиваются подотчетными лицами. Основой для публикации является: предварительный отчет.

Дебет 25 – Кредит 96 – включен в общую стоимость производства начисленной суммы резерва будущих расходов. Основанием для размещения является решение использовать резервные фонды и т. д.

Дебет 25 – Кредит 97 – будущие расходы, связанные с текущим периодом, включаются в общие операционные расходы. Основанием для размещения является: форма № ИНВ–11 «Закон инвентаризации будущих периодов» и т. д.

Дебет 26 – Кредит 02 – начисляется амортизация по основным средствам общего экономического назначения. Основой для проводки является отчет о переоценке амортизации основных средств, форма № ОС–6 «Инвентарная карта объекта основных средств».

Дебет 26 – Кредит 10 – переданные материалы для общих экономических нужд. Основой для публикации является отчет о потреблении сырья и материалов и т. д.

Дебет 26 – Кредит 21 – включен в общие экономические издержки полуфабрикатов собственного производства. Основой для публикации является: список полуфабрикатов и т. д.

Дебет 26 – Кредит 23 – были выпущены для общих хозяйственных нужд работы (услуг) вспомогательной продукции. Основой для размещения является: перечень услуг для вспомогательного производства, сертификат стоимости выполненных работ и затраты и т. д.

Дебет 26 – Кредит 28 – потери от брака включены в общие экономические расходы. Основанием для публикации является заявление о браке, акт списания, краткий отчет о расходах и т. д.

Дебет 26 – Кредит 60 – включен в общие экономические издержки стоимости работ (услуг), выполняемых подрядчиками. Основой для размещения являются: соглашение, счет-фактура, выполненный акт работы, счет-фактура.

Дебет 26 – Кредит 68 – включены в общие экономические расходы суммы начисленных налогов и сборов.

Дебет 26 – Кредит 70 – Зарплата выплачивается управленческому персоналу. Основой для проведения проводки является: Т–12 «Временной график использования рабочего времени и заработной платы», Т–51 «Оценочный отчет» и т. д.

Расчет заработной платы управленческого персонала сопровождается исчислением страховой премии. При расчете страховой премии вы публикуете: Дебет 26 – Кредит 70.

1.3 Цель, задачи и методика анализа расходов

Анализ себестоимости продукции направлен на выполнение возможностей повышения эффективности использования материальных, трудовых и денежных ресурсов в процессе производства. Изучение себестоимости продукции позволяет дать более точную оценку уровня показателей прибыльности и рентабельности, достигнутых на предприятиях. На предприятиях планируются и учитываются следующие основные показатели издержек производства: издержки производства, стоимость проданных товаров и продуктов, затраты на один рубль товарной и проданной продукции. При «анализе издержек производства также используются показатели: затраты на рубль товарной продукции, затраты на рабочую силу на рубль товарной продукции, производство на рубль затрат и т.д. Стоимость производства может быть рассчитана двумя способами: экономически однородными элементами затрат, путем калькуляции затрат» [29].

В качестве обобщающего показателя, характеризующего затраты на производство продукции, используется показатель затрат на 1 рубль объема продукции (работ, услуг).

$$Z_{\text{рубль}} = Z_{\text{общ.}} : \text{ФОП}, \quad (1)$$

где $Z_{\text{рубль}}$ – величина затрат на рубль продукции (работ, услуг);

$Z_{\text{общ.}}$ – общая величина затрат на производство и продажу работ, услуг;

ФОП – фактический объем продаж.

На основании формулы (1) имеем, что величина выручки от продаж равна.

$$\text{ФОП} = C_{\text{общ.}} / Z_{\text{рубль}}, \quad (2)$$

где $C_{\text{общ.}}$ – величина общей себестоимости работ.

Для анализа изменения уровня затрат используются данные бухгалтерского учета и отчетности.

Общее изменение затрат на 1 рубль выпуска продукции рассчитывается по формуле.

$$\Delta Z_{\text{рубль}} = Z_{\text{факт.}} - Z_{\text{баз.}} \quad (3)$$

Фактические затраты на 1 рубль выпуска продукции.

$$Z_{\text{факт.}} = \sum n_{i\text{ф}} c_{i\text{ф}} / \sum n_{i\text{ф}} C_{i\text{ф}} \quad (4)$$

Базисные затраты на 1 рубль выпуска продукции.

$$Z_{\text{баз.}} = \sum n_{i\text{б}} c_{i\text{б}} / \sum n_{i\text{б}} C_{i\text{б}}, \quad (5)$$

где n_i – количество i -го вида продукции в натуральных показателях;

c_i – себестоимость i -го вида продукции;

c_i – цена i -го вида продукции.

На изменение затрат на 1 рубль выпуска продукции влияют следующие факторы:

- 1) изменение себестоимости отдельных видов продукции;
- 2) изменение цен на продукцию и материальные ресурсы (материалы, покупные изделия, тарифы на электро- и тепловую энергию и др.);
- 4) структурные сдвиги в составе выпущенной продукции.

Для оценки влияния этих факторов рассчитывают такие условные показатели, как затраты на 1 рубль продукции при фактическом выпуске продукции в натуральном выражении в ценах и себестоимости базисного года; затраты на 1 рубль продукции при фактическом выпуске продукции в натуральном выражении в базисных ценах и фактической себестоимости отчетного года.

Тогда влияние перечисленных факторов на изменение уровня затрат на 1 рубль продукции определяется следующим образом:

- 1) изменение себестоимости.

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{затрат}} = \text{ФОП}_{\text{усл1}} - \text{ФОП}_{\text{баз.}} = (C_{\text{общ.факт.}} / Z_{\text{рубл.баз.}}) - \text{ФОП}_{\text{баз.}} \quad (6)$$

- 2) изменение цен на продукцию и материальные ресурсы.

$$\Delta \text{ФОП}_{\text{рубль}} = \text{ФОП}_{\text{факт.}} - \text{ФОП}_{\text{усл1}} \quad (7)$$

При увеличении затрат на 1 рубль продукции необходимо установить типы (виды) продукции, для которых было произведено увеличение фактической себестоимости в отчетном году по сравнению с исходным уровнем.

При анализе материальных затрат целью является снижение их доли в издержках производства без негативного влияния на качество продукции (работ, услуг). Показатели использования материальных ресурсов в производстве можно разделить на две группы: обобщающие показатели и частичные показатели потребления материалов.

Обобщающие показатели включают в себя: «материальное производство, материальную интенсивность, рентабельность материальных затрат, соотношение темпов роста производства и материальных затрат, удельный вес материальных затрат в общей (или производственной) стоимости продукции (работ, услуг), коэффициент использования материалов» [29].

Конкретные показатели материальной интенсивности включают показатели потребления металла, интенсивность топлива, энергоемкость и т. д. Они обычно

рассчитываются для отдельных видов материальных ресурсов. Расчет может проводиться по стоимости и в натуральном выражении.

«Факторный анализ материальных затрат и эффективность их реализации осуществляется с целью определения их влияния на объем производства (работ, услуг)» [26].

Анализ проводится с помощью следующих формул.

$$ME = MЗ / ВВП, \quad (8)$$

где ME – материалоемкость;

MЗ – сумма материальных затрат;

ВВП – объем работ.

$$K_{ме} = 1 / ME, \quad (9)$$

где $K_{ме}$ – Коэффициент материалоемкости.

Влияние изменения материальных затрат.

$$\Delta ВВП_{MЗ\text{ факт}} = (MЗ_{\text{факт}} - MЗ_{\text{план}}) \cdot (1 / ME_{\text{план}}) \quad (10)$$

Влияние изменения коэффициента материалоемкости.

$$\Delta ВВП = MЗ_{\text{факт}} \cdot (K_{ме\text{ факт}} - K_{ме\text{ план}}) \quad (11)$$

Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции исчисляется как отношение суммы материальных затрат к полной себестоимости произведенной продукции. Динамика данного показателя характеризует изменение материалоемкости продукции.

Коэффициент «материальных затрат представляет собой отношение фактической суммы материальных затрат к плановой, пересчитанной на фактический объем выпущенной продукции (формула 9). Он показывает, насколько экономно используются материалы в процессе производства, нет ли перерасхода по сравнению с установленными нормами. Если этот коэффициент больше 1, то это свидетельствует о перерасходе материальных ресурсов на производство продукции, и наоборот, если меньше 1, то материальные ресурсы использовались более экономно» [26].

Применение обобщающих показателей в анализе позволяет получить только общее представление об уровне эффективности использования материальных ресурсов и резервах его повышения. Более четкую информацию обеспечивает анализ частных показателей. «Частные показатели используются для характеристики эффективности потребления отдельных элементов материальных ресурсов (основных, вспомогательных материалов, топлива, энергии и др.), а также установления снижения материалоемкости отдельных изделий (удельной материалоемкости)» [26].

Выводы по разделу 1

Данный раздел посвящен рассмотрению теоретических и методологических аспектов учета и анализа затрат на предприятии. Рассмотрена нормативно-правовая база учета затрат в бухгалтерском и налоговом учете. Изучены основные цели, способы и элементы факторного анализа затрат коммерческого предприятия.

2 УЧЕТ И АНАЛИЗ ЗАТРАТ В ООО «ЭЛИКОМ»

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

ООО «Эликом» – специализированная компания, занимающаяся изготовлением электрооборудования в блочно-модульном исполнении (блок-боксах).

Место нахождения:

- 1) юридический адрес: 454038, г. Челябинск, ул. 50 лет ВЛКСМ, д. 12, кв. 304.
- 2) почтовый адрес: 454091, г. Челябинск, пр. Ленина 21 «В», офис 613.

Имея серьезный опыт работы с 2005 года, компания заработала репутацию компетентного и надежного партнера. Оборудование производства «Эликом» используется на объектах таких известных компаний как ПАО «НК «Роснефть», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «Газпромнефть», АО «РИТЭК» и других.

На сегодняшний день ООО «Эликом» выпускает:

- 1) блочно-модульные Комплектные Трансформаторные Подстанции (БКТП) на 6,10 и 35 кВ, мощность подстанций от 25 кВА до 2500 кВА;
- 2) блочно-модульные Комплектные Распределительные Устройства (БКРУ) на 6,10 и 35 кВ;
- 3) блочно-модульные Низковольтные Комплектные Устройства (БНКУ) на 0,4 кВ;
- 4) блок-боксы для технологического и иного оборудования.

Продукция имеет наилучший показатель в соотношении цена/качество.

На предприятии действует система менеджмента качества ИСО.

Кроме этого, технология сварки зарегистрирована в Национальном Агентстве Контроля Сварки (НАКС). Свидетельство №АЦСТ –22–01264 . Пройдена:

- 1) аттестация НАКС сварщиков;
- 2) аттестация НАКС сварочного оборудования;
- 3) аттестация НАКС технологии сварки.

Предприятие ООО «Эликом» использует общую систему налогообложения.

Высшим органом управления ООО «Эликом» является его учредитель, который руководит деятельностью предприятия в соответствии с законодательством и Уставом и одновременно является его директором.

Структура управления организации является линейной.

Линейное управление – наиболее упрощенная система. Она предусматривает единоначалие. Между руководителем и непосредственными исполнителями отсутствуют, какие – либо промежуточные звенья.

Уставный капитал является главным источником формирования собственных средств организации и представляет совокупность средств, которые первоначально вложены в предприятие его собственником, и составляет 112 000 рублей.

Укрупненная организационная структура управления предприятия представлена на рисунке 1.



Рисунок 1 – Организационная структура управления ООО «Эликом»
 Основные экономические показатели деятельности предприятия представлены в таблице 1.

Таблица 1 – Экономические показатели деятельности ООО «Эликом»

Наименование показателя	Значения по годам			Изменения по годам (+,-)	
	2015	2016	2017	2016	2017
1. Выручка (нетто) от продажи товаров (работ, услуг), тыс. руб.	49 811,000	32 737,000	76 409,000	-17 074,000	+43 672,000
2. Полная себестоимость продаж, тыс. руб.	42 860,000	27 324,000	66 366,000	-15 536,000	+39 042,000
3. Прибыль от продаж, тыс. руб.	6951,000	5413,000	10 043,000	-1538,000	+4630,000
4. Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	2399,000	400,000	1624,000	-1999,000	+1224,000
5. Имущество предприятия (среднегодовая величина), тыс. руб.	1277,200	1340,100	3235,100	+62,900	+1895,000
6. Рентабельность продаж (с.3 / с.1), %	0,140	0,165	0,131	+0,250	-0,340
7. Рентабельность активов, % (с.4 / с.5), %	1,880	0,300	0,500	-1,580	+0,200
8. Фондоотдача, руб./руб. (с.1/с.5)	39,000	24,430	23,620	-14,570	-0,810
9. Численность работающих, чел.	21,000	23,000	29,000	+2,000	+6,000

Окончание таблицы 1

Наименование показателя	Значения по годам			Изменения по годам (+,-)	
	2015	2016	2017	2016	2017
10. Производительность труда, тыс. руб./чел. (с.1 / с.9)	2371,950	1423,350	2634,790	-948,600	+1211,000
11. Фонд заработной платы, тыс. руб.	2687,100	2642,300	4496,500	-45,000	+1854,000
12. Среднегодовая заработная плата на одного работающего, тыс. руб. (с.11 / с.9)	128,000	115,000	155,000	-13,000	+40,000
13. Оборачиваемость оборотных средств, обороты	5,900	3,200	5,200	-2,700	+2,000
14. Оборачиваемость дебиторской задолженности, обороты	20,400	5,500	27,500	-14,900	+22,000
15. Оборачиваемость кредиторской задолженности, обороты	6,200	5,200	5,600	-1,000	+0,400

Как следует из данных таблицы 1, выручка от реализации товаров и услуг в ООО «Эликом» в 2016 году снизилась примерно в 1,5 раза. Это произошло в результате неэффективной работы персонала и несвоевременной оплаты по счетам. Следствие этого – средства, полученные за отгруженную продукцию, расходились на оплату кредиторской задолженности и прочие расходы. Поэтому чтобы приобрести материалы для новых заказов приходилось снова брать в долг. По этой причине предприятие теряло поставщиков по материалам и теряло клиентов, так как не могло в срок выполнить заказ.

В начале 2017 года был взят кредит и восстановлена бесперебойная работа с клиентами.

В 2017 году в сравнении с 2016 годом увеличилась на 43 672 тыс. руб. или в 2,3 раза. Рост себестоимости реализованных товаров и услуг составил 39 042 тыс. руб. или 2,4 %. В результате динамики данных показателей прибыль предприятия за анализируемый период увеличилась на 4630 тыс. руб. и составила на начало 2015 года 10043 тыс. руб.

Так как, себестоимость товаров и услуг за анализируемый период увеличивалась в ООО «Эликом» более быстрыми темпами, чем выручка – уровень рентабельности на предприятия снизился в 2017 году в сравнении с 2016 годом. Рентабельность продаж также за рассматриваемый период снизилась на 0,34 %, составив на конец 2017 г. 0,131 %, что отрицательно характеризует деятельность анализируемой фирмы.

Имущество предприятия в 2016 г. Увеличилось на 62,9 тыс. руб., в 2017 г. – на 1895 тыс. руб. Однако рентабельность имущества снизилась до критически низкого уровня (0,3% – в 2016 г. и 0,5% – в 2017).

На фоне низкой эффективности деятельности наблюдается рост деловой активности предприятия, о чем свидетельствует положительная динамика показателей оборачиваемости в 2017 г. По сравнению с 2016 г.

Фонд заработной платы повысился. И не смотря на увеличение количества рабочих (на 26 %), производительность труда выросла.

В целом предприятие следует признать слабо развивающимся и низко рентабельным.

Основной интерпретации показателей, рассчитанных в таблице 2, является «золотое правило бизнеса», в соответствии с которым для успешно функционирующего предприятия должно выполняться следующее неравенство [36, с.42]: $I_{ЧП} > I_{ПР} > I_{В} > I_{А} > 1$. ($I_{ЧП}$ – индекс роста чистой прибыли; $I_{ПР}$ – индекс роста прибыли от продаж; $I_{В}$ – индекс роста выручки от реализации; $I_{А}$ – индекс роста активов (имущества).

Индексы роста показателей представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Индексы роста показателей ООО «Эликом» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Значения	
	2016 г.	2017 г.
Индекс роста чистой прибыли ($I_{ЧП}$)	0,18	4,05
Индекс роста прибыли от продаж ($I_{ПР}$)	0,13	2,95
Индекс роста выручки от реализации ($I_{В}$)	0,66	2,33
Индекс роста активов ($I_{А}$)	1,05	2,41

На исследуемом предприятии соотношения индексов нарушено. В частности, индекс роста активов опережает индекс роста выручки от реализации. Темп роста чистой прибыли превышает 1, о чем свидетельствует об увеличении показателя чистой прибыли (на 3,87 % в 2017 г. (4,05–0,18)).

В дальнейшем мы подробно рассмотрим деятельность ООО «Эликом» за 2016 –2017 г.г.

2.2 Исследование и оценка действующей на предприятии системы учета расходов и формирование финансовых результатов

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение закона при выполнении хозяйственных операций возложена на руководителя предприятия. Бухгалтерский учет в ООО «Эликом» осуществляется специализированным подразделением компании –бухгалтерий. В составе бухгалтерии компании 2 человека, один является главным бухгалтером и в подчинении имеет еще одного бухгалтера.

Главный бухгалтер обеспечивает:

1) текущее и перспективное планирование затрат, полный учет и своевременная регистрация производственных и управленческих расходов;

- 2) надежный и своевременный учет доходов в различных сферах деятельности предприятия;
- 3) подготовка достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности, правильный и своевременный расчет и перевод платежей в бюджет, и внебюджетные фонды, своевременное погашение задолженности перед контрагентами;
- 4) проведение экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности с целью выявления внутренних резервов, предотвращения потерь и непроизводительных расходов.

Бухгалтер подчиняется главному бухгалтеру, его обязанности включают ведение учетных записей инвентарных позиций, основных средств, расчет заработной платы и т. д.

Организация и методы бухгалтерского учета устанавливаются на основе действующих нормативных документов: Федерального закона «О бухгалтерском учете» [4], Положения о бухгалтерском учете и бухгалтерском учете в Российской Федерации [5], Положения бухгалтерского учета 1/2008 «Учетная политика организаций» [7], «План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» и «Инструкции для его применения» [14].

Порядок учета учетной политики предприятия состоит из двух разделов – порядка учета учетной политики для целей бухгалтерского учета и порядка учета учетной политики для целей налогового учета.

Предприятие использует компьютерную технологию бухгалтерской информации с использованием программного обеспечения «1С: Учет». В настоящее время предприятие имеет конфигурацию программы 8.3.

План работы счетов компании разработан на основе стандартного плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции о его применении [14].

Учетная политика предприятия определяет порядок учета расходов для целей расчета финансового результата, как для обычной деятельности, так и для других операций и определения налогооблагаемой прибыли.

Учетная политика предприятия учитывает требования бухгалтерского и налогового учета в отношении формирования расходов и представляет собой фактическое слияние бухгалтерского и налогового учета в «комбинированном» учете с одним информационным массивом исходной и выходной информации.

Так, в соответствии с распоряжением по учетной политике ООО «Эликом» информация о расчетах подоходного налога раскрывается только в налоговом учете (без использования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по корпоративному подоходному налогу» [13]). Текущий подоходный налог определяется на основе возврата подоходного налога.

Прямые затраты для целей расчета подоходного налога включают:

- 1) материальные затраты;
- 2) затраты на рабочую силу;
- 3) сумма начисленной амортизации.

«Прямые затраты в полном объеме объясняются сокращением доходов от производства и продажи этого отчетного периода без распределения с остатками

незавершенного производства» [2, ст. 318]. Все прочие расходы, за исключением внереализационных расходов, определенных в соответствии со статьей 265 Налогового кодекса Российской Федерации, осуществляемые в текущем месяце, признаются косвенными расходами и снижают доходы от продажи текущего месяца. «Объем косвенных затрат на производство и продажу, проводимых в отчетный (налоговый) период, полностью относится к расходам на текущий отчетный (налоговый) период» [2, ст. 320];

«Амортизируемое имущество» признает имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальную стоимость более 40 000 рублей. Имущество на сумму менее 40 000 рублей отражается в количестве материальных затрат и списывается на расходы в способ, предусмотренный для косвенных затрат»(одноразовый);

– амортизация «амортизируемого имущества (основных средств) начисляется линейным методом» [2, ст.259; 12];

– расходы на «ремонт основных средств учитываются по фактическим издержкам»;

– когда «определяют размер материальных затрат при записи сырья и материалов, используется метод оценки средней стоимости» [2, ст. 255; 11, пункт 16].

«Расходы, понесенные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в балансе как отдельная строка в качестве расходов будущих периодов и списываются с использованием линейного метода в течение периода, к которому они относятся» [4, пункт 65].

Расходы на будущие периоды включают следующие виды расходов:

- 1)расходы на сертификацию;
- 2)расходы на подписку на периодические издания;
- 3)общие экономические издержки при отсутствии дохода;
- 4)размер отпуска, подлежащего оплате за разные отчетные периоды.

На первом этапе все первоначальные издержки учитываются на счетах себестоимости продукции.

В этом случае все расходы отражаются в дебетовании соответствующих счетов себестоимости продукции в корреспонденции со счетами для учета материалов, платежей персоналу за вознаграждение труда, расчетов с поставщиками и подрядчиками,

Прямые затраты на основную продукцию отражены в дебете счета 20 «Основное производство» в соответствии со счетами товарных запасов, расчетами с работниками по заработной плате, расчетами с поставщиками.

Дебетовый счет 20 и кредитовые счета 10, 51, 60, 69, 70, 96.

Аналогичным образом прямые затраты на вспомогательное производство учитываются на счете 23 «Вспомогательное производство».

Дебетовый счет 23 и кредитовые счета 10, 51, 60, 69, 70, 96.

Расходы, связанные с расходами, связанными с обслуживанием и управлением производством, отражаются в дебете счета 25 «Общие производственные расходы», расходы, связанные с расходами, связанными с управлением

организацией, отражаются в дебете счета 26 «Общие экономические расходы» с аналогичными записями.

Дебетовый счет 25 и кредитные счета 10, 51, 60, 69, 70, 96;

Дебетовая учетная запись 26 и кредитовые счета 10, 51, 60, 69, 70, 96.

Расходы, понесенные в связи с созданием резервов предстоящих расходов (на оплату отпуска работников, на ремонт основных средств и т. д.), Отражаются по дебету счета 96 «Резервы будущих расходов» в соответствии со счетами 23 «Вспомогательное производство», 70«Расчеты с персоналом для оплаты труда», 76«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»и т.д.

Расходы будущих периодов, сделанные в отчетном периоде, отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в соответствии со счетами 10 материальных счетов, расчетами с учетом счета поставщиков 60, расчетами с различными дебиторами и счетом кредиторов 76.

На втором этапе затраты распределяются в соответствии с их назначением.

Первоначально фактические затраты на вспомогательное производство распределяются между основными производственными и сервисными и управленческими услугами организации.

Распределение затрат на вспомогательное производство отражается в учете кредита счета 23 «Вспомогательное производство» со следующими учетными записями:

Дебет счетов 20, 25, 26 и кредит счета 23 – списание фактической себестоимости производства вспомогательных производств, выпущенных для основного производства, для общих производственных потребностей, для общих экономических потребностей, соответственно.

Затем на данном этапе выделяются будущие расходы, связанные с данным отчетным периодом.

Это распределение отражается в учете счета 97 кредит «Расходы будущих периодов» и дебетовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». На третьем этапе на конец отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Распределение этих затрат основано на типах продукции основного производства. В бухгалтерском учете списание общих производственных и общих экономических затрат на себестоимость отражается в дебете счета 20 «Основное производство» и кредите счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок распределения косвенных затрат отражен в учетной политике предприятия.

В настоящее время компания использует порядок распределения косвенных затрат пропорционально выручке от продажи продукции.

Списание общих экономических затрат осуществляется путем распределения косвенных общих экономических затрат между расчетными объектами.

В результате последовательной реализации этих этапов все прямые и косвенные затраты на производство продукции в течение месяца собираются на счете 20 «Основное производство».

Собранные затраты позволяют на завершающем этапе определить фактическую себестоимость произведенной продукции.

Аналитический учет затрат на счет 20 «Основное производство» осуществляется в соответствии со статьями калькуляции для объектов учета затрат и бизнес-единиц в карточках, бесплатных листах или книгах различных форм. Бухгалтерский учет предприятия на основе заявлений о распределении сырья, материалов, заработной платы, полученных в результате обработки первичных документов, осуществляет сводный отчет о расходах на производство продукции. Расходы сгруппированы в зависимости от типа продукции, работ и мастерских. При расчете фактической себестоимости продукции, консолидированные учетные данные используются для контроля за реализацией плана за счет всех продуктов и определенных видов продукции. Для целей «формирования финансового результата деятельности предприятия» определяется стоимость проданной продукции, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов» в последующие отчетные периоды.

Для учета прочих доходов и расходов используется активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовый результат от прочей реализации определяется как разница между доходами и расходами по ним. Для выявления сальдо прочих доходов и расходов предназначен субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов». На субсчете 91.1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами. На субсчете 91.2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы. Записи по субсчетам 91.1 «Прочие доходы» и 91.2 «Прочие расходы» должны производиться накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91.2 «Прочие расходы» и кредитового оборота» по субсчету 91.1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основным счетом, на котором выявляется финансовый результат по обычным видам деятельности, является счет 90 «Продажи».

В соответствии типовым «Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению» [14] и рабочим планом счетов в ООО «Эликом» открыты следующие субсчета:

- 1)90-1 «Выручка»;
- 2)90-2 «Себестоимость продаж»;
- 3)90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 4)90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется в разрезе видов номенклатуры продукции предприятия.

Основным доходом предприятия является выручка от реализации продукции. Отгруженная и сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы на которую предъявлены этим покупателям, списывается в порядке продажи со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». Таким образом, проданной продукцией считается продукция, право собственности на которую перешло к покупателю.

В отчетном периоде предприятие продало продукцию на сумму 90 163 тыс. руб., в том числе НДС 18 % – 13 754 тыс. руб. Себестоимость проданной продукции составила 66 366 тыс. руб. Расходы по управлению производством – 7347 тыс. руб.

В бухгалтерском учете предприятия отражаются следующие записи (таблица 3).

Таблица 3 – Корреспонденция счетов по определению и учету финансового результата от обычных видов деятельности в ООО «Эликом»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена выручка от продажи продукции	62-1	90-1	90 163	Платежные документы
Списана себестоимость продукции	90-2	43	66 366	Расчет бухгалтерии
Начислен НДС по проданной продукции	90-3	68-2	13 754	Справка-расчет бухгалтерии
Отражены общехозяйственные расходы	90-2	26	7347	Справка-расчет бухгалтерии
Отражена прибыль от продаж продукции (3540 – 540 – 2300 – 200 – 322)	90-9	99	2696	Расчет
Поступили денежные средства в счет отгрузки продукции	51	62-1	90 163	Платежные документы

В практической деятельности предприятия случаются ситуации, когда у покупателя нет или не хватает денежных средств на покупку продукции. В этом случае в договоре купли-продажи может быть отсрочка или рассрочка платежа за проданную продукцию (т.е. покупателю предоставляется коммерческий кредит).

В данной ситуации предприятие:

- 1) отражает выручку в день перехода права собственности на продукцию к покупателю;
- 2) увеличивает выручку от продаж на сумму процентов, которые покупатель заплатит за отсрочку платежа.

ООО «Эликом» передает продукцию, цена которой согласно договору купли-продажи составляет 120 тыс. руб. Себестоимость переданной продукции составила 85 тыс. руб. По условиям договора покупатель должен оплатить

продукцию через 60 дней после ее получения. При этом покупатель должен уплатить 0,1 % от стоимости продукции за каждый день отсрочки.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи (таблица 4).

Таблица 4 – Корреспонденция счетов по учету финансового результата от продажи продукции на условиях коммерческого кредита в ООО «Эликом»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена выручка от продажи продукции	62-1	90-1	120	Платежное поручение, выписка банка
Списана себестоимость продукции	90-2	43	85	Справка-расчет бухгалтерии
Начислен НДС по проданной продукции (120 · 18/118)	90-3	68-2	18	Справка-расчет бухгалтерии
Доначислена выручка от продаж на сумму процентов (120 тыс. руб. · 0,1% · 60 дней)	62-1	90-1	7	Справка-расчет бухгалтерии
Поступили деньги от покупателя (120 + 7)	51	62-1	127	Платежные документы
Отражена прибыль от продаж продукции (120 + 7 – 85)	90-9	99	42	Расчет

Для учета финансового результата от прочих видов деятельности, отличных от основной деятельности, применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В соответствии с Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [14], а также с рабочим планом счетов ООО «Эликом» в составе счета 91 на предприятии открыты следующие субсчета:

- 1) 91-1 «Прочие доходы»;
- 2) 91-2 «Прочие расходы»;
- 3) 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Основными операциями по учету финансовых результатов от прочих видов деятельности в ООО «Эликом» являются:

- 1) учет процентов к уплате за пользование краткосрочными заемными средствами (краткосрочные банковские кредиты);
- 2) учет прочих доходов и расходов от продажи имущества предприятия;
- 3) учет прочих доходов и расходов от списания дебиторских и кредиторских задолженностей в связи с истечением срока исковой давности.

«Проценты по заемным средствам, взятым на приобретение запасов, включаются в состав фактических затрат до момента принятия запасов к учету. В налоговом учете проценты по заемным средствам включаются в состав внереализационных расходов» [2, п.1 ст.265].

ООО «Эликом» взяло кредит в банке в сумме 480 тыс. руб. сроком на 2 месяца. Сумма кредита поступила на счет организации 15 января 2017 г. Организация возвратила кредит вместе с процентами за весь срок пользования

заемными средствами 15 марта 2017 г. Заемные средства были использованы организацией для предварительной оплаты материалов.

Сумма начисленных процентов:

1) до поступления материалов 9 тыс. руб.

2) после поступления материалов 37 тыс. руб.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи (таблица 5).

Таблица 5 – Корреспонденция счетов по учету финансового результата от прочих видов деятельности (проценты к уплате) в ООО «Эликом»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Получен краткосрочный кредит банка под поставку материалов	51	66-1	480	Выписка из расчетного счета
Произведена предоплата материалов (в том числе НДС)	60-1	51	480	Выписка из расчетного счета
Проценты по кредитному договору отнесены на увеличение дебиторской задолженности	60-1	66-2	9	Бухгалтерская справка-расчет
Оприходованы поступившие материалы по фактической себестоимости, включающей сумму процентов, начисленных до принятия их к учету	10-1	60-1	489	Накладная
Отражена сумма НДС по поступившим материалам	19-2	60-1	73	Счет-фактура
НДС по поступившим материалам принят к вычету	68-2	19-2	73	Справка бухгалтерии
Проценты по кредитному договору, начисленные после поступления товаров, включены в состав прочих расходов	91-2	66-2	37	Справка бухгалтерии

Одной из наиболее часто встречающихся на предприятии операций по учету прочих доходов и расходов является продажа основных средств. Продажу можно осуществлять как физическим лицам (своим сотрудникам или иным частным лицам), так и сторонним организациям. При совершении такой операции предприятие:

1) избавляется от морально устаревшего или не находящего применение при предпринимательской деятельности имущества;

2) получает все же какой-то доход (по сравнению с вариантом выбытием объекта в связи с его ликвидацией), а в некоторых случаях и прибыль.

При «выбытии основного средства его стоимость списывается с бухгалтерского учета» [9, п.29]. При выбытии объекта в результате его продажи выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

ООО «Эликом» продает объект основных средств, первоначальная стоимость которого 23 400 руб. Сумма начисленной амортизации 12 870 руб. Продажная цена 11 500 руб. (без учета НДС) определена сторонами в договоре.

В бухгалтерском учете операция по продаже оборудования сопровождается следующими записями (таблица 6).

Таблица 6 – Корреспонденция счетов по учету финансового результата от прочих видов деятельности (продажа имущества)

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена задолженность за продаваемый объект основных средств	76-5	91-1	11 500	Договор купли-продажи (форма № ОС-1)
Начислен НДС по объекту основных средств	91-2	68-2	1754	Справка-расчет бухгалтерии
Списана первоначальная стоимость основного средства	01-9	01-1	23 400	
Списана сумма начисленной амортизации объекта	02	01-9	12 870	
Списана остаточная стоимость основного средства (23 400 – 12 870)	91-2	01-9	10 530	

В сальдо прочих доходов и расходов (субсчет 91-9) за месяц будет учтена прибыль от реализации объекта в сумме 970 руб. (11500 руб. – 10530 руб.).

В обобщенном виде перечень хозяйственных операций и бухгалтерских записей по формированию финансового результата на предприятии представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Корреспонденция счетов по формированию финансового результата деятельности ООО «Эликом»

Хозяйственные операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
В течение года			
Предъявлены счета покупателям за отгруженную продукцию	Платежные документы	62-1	90-1
Списана себестоимость проданной продукции	Справка-расчет бухгалтерии	90-2	43
Начислен НДС по проданной продукции	Справка-расчет бухгалтерии	90-3	68-2
Исчислен финансовый результат от продаж за отчетный месяц: – прибыль – убыток	Расчет бухгалтерии	90-9 99	99 90-9
Оприходованы ТМЦ, оставшиеся от списания непригодных к дальнейшему использованию по рыночной стоимости	Требование-накладная	10	91-1
Поступили суммы в погашение дебиторской задолженности.	Выписка банка	51	91-1
Начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	Справка-расчет бухгалтерии	76-2	91-1

Окончание таблицы 7

Хозяйственные операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
В течение года			
Отнесены по назначению убытки от списания дебиторской задолженности с пропущенным сроком исковой давности	Справка-расчет бухгалтерии	91-2	76-5
Начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора	Справка-расчет бухгалтерии	91-2	76-5
Исчислен финансовый результат от прочих доходов и расходов за отчетный месяц: - прибыль - убыток	Расчет бухгалтерии	91-9 99	99 91-9
Списаны некомпенсируемые потери по чрезвычайным ситуациям	Справка бухгалтерии	99	01,10,43
Начислена сумма налога на прибыль, причитающаяся к взносу в бюджет	Расчет бухгалтерии	99	68-1
По окончании года (записи декабря)			
Закрываются субсчета счета 90	Справка бухгалтерии		
Выручка		90-1	90-9
Себестоимость продаж		90-9	90-2
НДС		90-9	90-3
Закрываются субсчета счета 91	Справка бухгалтерии		
Прочие доходы		91-1	91-9
Прочие расходы		91-9	91-2
Списана прибыль отчетного года	Справка бухгалтерии	99	84
Списан убыток отчетного года	Справка бухгалтерии	84	99

Финансовые результаты отражаются на счетах 99 «Прибыль и убытки» (анализ счета 99, баланс счета 99, данные журнала по счету 99 и другие регистры).

Для аналитических данных в программе «1С: Бухгалтерский учет» формируется анализ счета 99 на субсчете, карточке счета 99 и других регистрах.

В программе «1С: Бухгалтерский учет» синтетический и аналитический учет связаны друг с другом. При вводе проводки программа запрашивает реквизиты как для синтетического, так и для аналитического учета. Пользователь может получать ответы одинаково легко, как для синтетического, так и для аналитического учета.

Ниже перечислены функции программы учета финансового результата предприятия:

- 1) расчет доходов от реализации продукции;
- 2) расчет себестоимости продаж;
- 3) расчет прочих доходов и расходов;
- 4) расчет сумм налога;
- 5) расчет баланса, налогооблагаемой и чистой прибыли;
- 6) заполнение налоговых деклараций;
- 7) заполнение форм учета.

В конце года счет 99 «Прибыль и убытки» закрывается путем списания финансового результата, полученного в конце года, на счет 84 «Нераспределенная

прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое обеспечение счета 84 состоит в накоплении непоплаченных в виде доходов или нераспределенной прибыли, которая остается в очереди в организации как внутренний источник финансирования долгосрочного характера. Аналитический учет на счете 84 на предприятии не ведется. Баланс синтетического счета 84 сохраняет свою ценность и остается неизменным (реформация баланса).

В балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. окончательный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за вычетом налогов и платежей в связи с прибылью.

По результатам изучения системы учета финансового результата ООО «Эликом» установлено следующее. Основные способы и методы бухгалтерского учета на предприятии закреплены в учетной политике. Учетная политика для целей бухгалтерского учета и налогообложения совпадает во всех существенных аспектах. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов ведется в едином информационном массиве в компьютерной программе «1С: Учет». В качестве приложений к учетной политике были утверждены график рабочего процесса, план работы счетов, порядок осуществления активов и обязательств, список записей, используемых на предприятии, формы первичных учетных документов и т. д.

В то же время прибыль или убыток, отображаемые для пользователей финансовой отчетности, представляет собой количественную сумму. Финансовым результатом является сумма, полученная в результате определенных процедур его расчета и, следовательно, не является результатом реальных экономических процессов, а является результатом их оценки бухгалтером. Практика бухгалтерского учета предлагает широкий спектр возможностей для оценки доходов и расходов на экономическую деятельность. Например, сумма прибыли, отраженная в учете, зависит от оценки бухгалтером методов оценки сырья и материалов, начисления амортизации по выбранному методу распределения прямых и косвенных затрат. Учетная политика является фактором, который существенно влияет на качество прибыли, в то время как положения учетной политики, которые уменьшают прибыль отчетного периода, улучшают его качество, уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Основной целью бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, которая необходима для внутренних пользователей бухгалтерской информации, то есть руководства.

Поэтому необходимо создавать учетную информацию в таких разделах, которая обеспечивала бы информационную базу для принятия эффективных управленческих решений.

В качестве такой информации мы можем рекомендовать создание регистров для продаж по регионам продаж, рентабельности определенных видов продукции, продуктов, пользующихся большим спросом (и, наоборот, неиспользуемых продуктов), динамикой уровня затрат для их различных типов и других показателей.

2.3 Анализ состава, структуры и динамики затрат ООО «Эликом»

Анализ расходов компании осуществляется в соответствии с отчетом о финансовых результатах. Он содержит информацию обо всех видах расходов для отчетности и предыдущих периодов в ежеквартальных, полугодовых, девятимесячных и ежегодных затратах.

Это позволяет предприятию анализировать состав и структуру расходов, их изменения, а также рассчитывать ряд коэффициентов, которые указывают на целесообразность расходов, понесенных по сравнению с полученными доходами.

Анализ затрат начинается с изучения затрат на состав и динамику.

Анализ структуры расходов – определение доли определенных видов расходов в общей сумме расходов. Анализ динамики расходов – расчет темпов роста или роста всех расходов или их отдельных типов.

Компания «Эликом» сократила свои затраты в 2017 году, но процент был добавлен к оплате (0,97%), что связано с увеличением объема краткосрочных банковских кредитов, которые компания привлекает для финансирования своей текущей деятельности из-за отсутствия выручки.

Анализ соотношения всех затрат предприятия приведен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ соотношения всех расходов ООО «Эликом» за 2015 – 2017

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темпы роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Расходы, всего	47 424,00	32 353,00	74 065,00	-15 071,00	+41 712,00	68,22	228,93
в том числе:							
- от обычных видов деятельности	47 290,00	31 823,00	73 713,00	-15 467,00	+41 890,00	67,29	231,63
- прочие	134,00	530,00	328,00	+396,00	-202,00	395,52	61,89
Прибыль до налогообложения	2399,00	400,00	1624,00	-1999,00	+1224,00	16,67	406,00

В соответствии с таблицей 8 очевидно, что расходы по обычным видам деятельности снижались и увеличивались пропорционально. Чего нельзя сказать о прочих расходах. Расходы то повышались в 4 раза (в 2016 году они составляли 530 тыс. руб.), то снижались на 202 тыс. руб. (в 2017 году – 328 тыс. руб.).

В 2017 г. Прибыль до налогообложения составила 1624 тыс. руб., что стало результатом опережения совокупных доходов предприятия над совокупными расходами.

Динамика совокупных доходов, совокупных расходов и чистой прибыли предприятия демонстрирует рисунок 2.

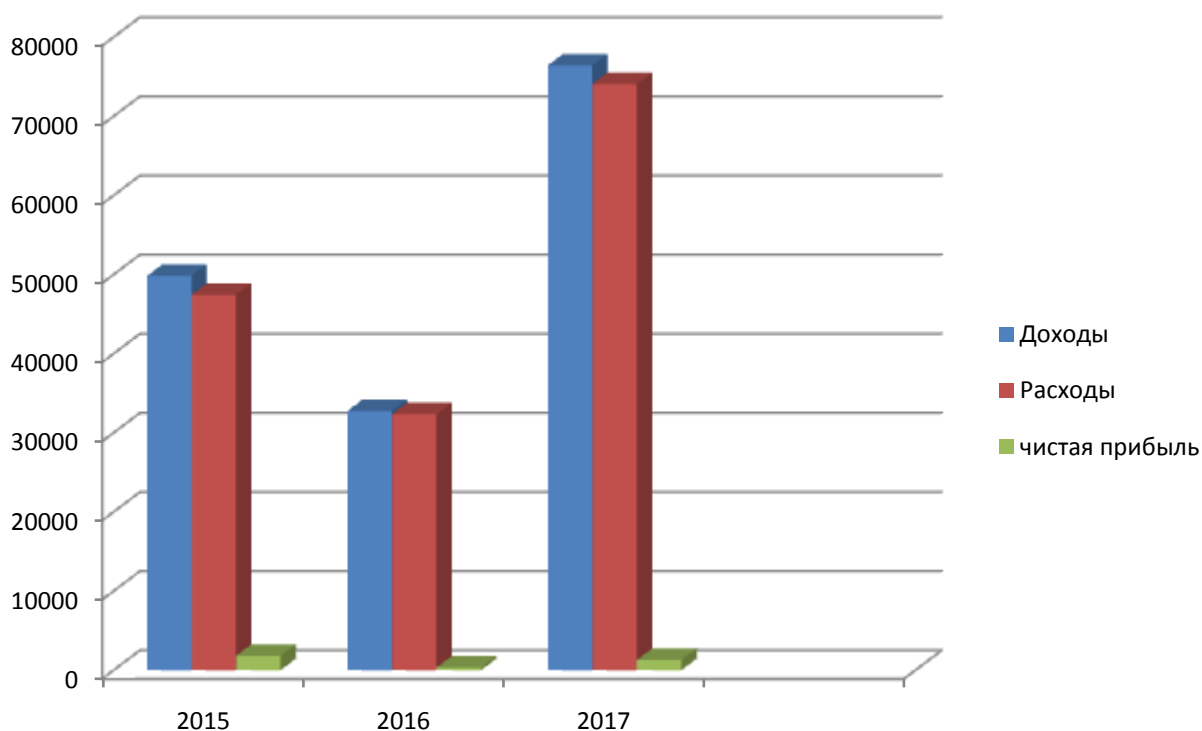


Рисунок 2 – Динамика доходов, расходов и чистой прибыли ООО «Эликом» за 2015 – 2017 годы

В рамках анализа расходов проводится анализ ресурсоемкости (отношение затрат к выручке) продукции предприятия. Цель данного анализа – оценить, насколько устойчивы соотношения «расходы / выручка». Исходные данные для анализа содержатся в форме №2 Отчет о финансовых результатах и форме № 5 Приложение к бухгалтерскому балансу (Приложение).

Если имеют место «отклонения, превышающие по модулю 10%, то следует вывод о неконтролируемости затрат руководством предприятия, что негативно характеризует качество прибыли» [30, с.211].

Анализ ресурсоемкости продукции предприятия проводится по данным таблицы 9. Анализ информации, по данным, представленным в таблице 9, свидетельствует о том, что наиболее значительный прирост в 2017 г. Произошел по такому элементу затрат, как материальные затраты. Этот показатель оказался выше по причине увеличения выручки и снижения всех остальных расходов.

Все элементы затрат в своей динамике (по темпам роста) не превышают рост выручки от продаж, что является рациональным соотношением.

Таблица 9 – Показатели ресурсоемкости продукции ООО «Эликом»

Показатели	Значения		Темп прироста, %
	2016 г.	2017 г.	
1. Выручка от продаж, тыс. руб.	32 737	76 409	+43 672
2. Расходы по обычным видам деятельности, тыс. руб.	31 823	70 113	+38 290
3. Материальные расходы, тыс. руб.	18 454	55 017	+36 563
4. Расходы на оплату труда, тыс. руб.	2642	4497	+1855

Окончание таблицы 9

Показатели	Значения		Темп прироста, %
	2016 г.	2017 г.	
5. Отчисления на соц. Нужды, тыс. руб.	618	1546	+928
6. Амортизация, тыс. руб.	223	348	+125
7. Прочие расходы, тыс. руб.	1391	1043	-348
Коэффициенты затрат (отношение расходов к выручке)			
- расходы по обычным видам деятельности (с.2 : с.1)	0,972	0,918	-0,054
- материальные расходы (с.3 : с.1)	0,564	0,720	+0,156
- расходы на оплату труда (с.4 : с.1)	0,081	0,059	-0,02
- отчисления на соц. Нужды (с.5 : с.1)	0,019	0,020	+0,001
- амортизация (с.6 : с.1)	0,007	0,005	-0,002
- прочие расходы (с.7 : с.1)	0,042	0,014	-0,028

Доля расходов по обычным видам деятельности в выручке от продажи продукции в 2017 г. Составила 91,8 %, что на 5,4 % ниже, чем в 2016 г. Практически все коэффициенты затрат (кроме коэффициента материалоемкости) в 2017 г. Отклоняются от 2016 г. Не более, чем на 10 %, что позволяет сделать вывод, что расходы предприятия находятся под контролем менеджмента предприятия.

Анализ финансовых результатов можно начать с исследования динамики прибыли. Исходной информацией для анализа является отчет о финансовых результатах предприятия (форма №2) (Приложение).

Горизонтальный анализ финансовых результатов проводится по данным таблицы 10 [26, с.142]. Данные таблицы 10 показывают, что выручка от продажи продукции в 2016 г. Снизилась на 17 074 тыс. руб., а в 2017 г. Увеличилась на 43 672 тыс. руб.

Таблица 10 – Анализ динамики финансовых результатов ООО «Эликом»

Показатели	Значения, тыс. руб.			Отклонение, тыс.руб.		Темп роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы и расходы по обычным видам деятельности							
Выручка от продаж (без НДС)	49 811,0	32 737,0	76 409,0	-17 074,0	+43 672,0	65,7	233,4
Себестоимость проданной продукции	42 860,0	27 324,0	66 366,0	-15 536,0	+39 042,0	63,8	242,9
Валовая прибыль	6 951,0	5 413,0	10 043,0	-1 538,0	+4 630,0	77,9	185,5
Коммерческие расходы	-	-	-	-	-	-	-
Управленческие расходы	4 430,0	4 499,0	7 347,0	+69,0	+2 848,0	101,6	163,3
Прибыль от продаж	2 521,0	914,0	2 696,0	-2 427,0	+1 782,0	36,3	295,0
Прочие доходы и расходы							
Проценты к уплате	-	-	741,0	-	+741,0	-	X
Прочие доходы	12,0	16,0	21,0	+4,0	+5,0	133,3	131,3
Прочие расходы	134,0	530,0	352,0	+396,0	-178,0	395,5	66,4

Окончание таблицы 10

Показатели	Значения, тыс. руб.			Отклонение, тыс.руб.		Темп роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.		2015 г.	2016 г.	2017 г.
Прибыль до налогообложения	2399,0	400,0	1624,0	-1999,0	+1224,0	16,7	406,0
Налог на прибыль	575,0	80,0	328,0	-495,0	+248,0	13,9	410,0
Чистая прибыль отчетного периода	1824,0	320,0	1296,0	-1504,0	+976,0	17,5	405,0

Согласно таблице 11, целесообразно составить отдельную таблицу для изучения структуры финансовых результатов с учетом доходов от продаж на 100% (таблица 11).

Таблица 11 – Структура финансовых результатов ООО «Эликом»

Показатели	Структура, %			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Выручка от продаж	100,00	100,00	100,00	-	-
Себестоимость проданной продукции	86,05	83,47	86,86	-2,58	+3,39
Валовая прибыль	13,95	16,53	13,14	+2,58	-3,13
Коммерческие расходы	-	-	-	-	-
Управленческие расходы	8,89	13,74	9,62	+4,85	-4,12
Прибыль от продаж	5,06	2,79	3,53	-2,27	+0,74
Проценты к уплате	-	-	0,97	-	+0,97
Прочие доходы	0,02	0,05	0,03	+0,03	-0,02
Прочие расходы	0,27	1,62	0,46	+1,35	-1,16
Прибыль до налогообложения	4,82	1,22	2,13	-3,60	+0,91
Налог на прибыль	1,15	0,24	0,43	-0,91	+0,19
Чистая прибыль отчетного периода	3,66	0,98	1,70	-2,68	+0,72

Несмотря на увеличение доли валовой прибыли в 2016 году, чистая прибыль за отчетный период была самой низкой. Этот результат является следствием увеличения управленческих (13,74%) и других расходов (1,62%). Но в 2017 году ситуация меняется к лучшему, доля чистой прибыли почти удвоилась по сравнению с предыдущим годом, но остается низкой по сравнению с 2015 годом. В 2017 году ООО «Эликом» увеличило продажи более чем в 2,3 раза, что свидетельствует о желании увеличить свою долю на рынке. Но это не сопровождалось соответствующим темпом роста чистой прибыли, так как в 2016 году он снизился до 17,5% по сравнению с предыдущим годом, а в 2017 году был ниже, чем в 2015 году. Расходы на управление увеличивались быстрее, чем доходы. В 2016 году, при снижении выручки на 34,3%, они выросли на 1,6%. В 2017 году управленческие расходы выросли до 163,3%. Значительное увеличение прочих расходов имеет тенденцию в отчетном периоде.

По отношению к 2015 году в 2016 году прочие расходы возросли до 395,5 % (в 4 раза), а в 2017 году хоть и снизились до 66,4 %, остались выше, чем 2015 году. Такое увеличение общих расходов значительно снижает чистую

прибыль. Можно отметить повышение прочих доходов. За 2 года они увеличились на 9 тыс. руб. Это является положительным фактором. Но в целом, финансовый результат предприятия за анализируемый период снизился. Но если с 2017 года тенденция роста будет развиваться, то можно надеяться на безубыточную работу предприятия. Относительная динамика финансовых результатов представлена на рисунке 3.

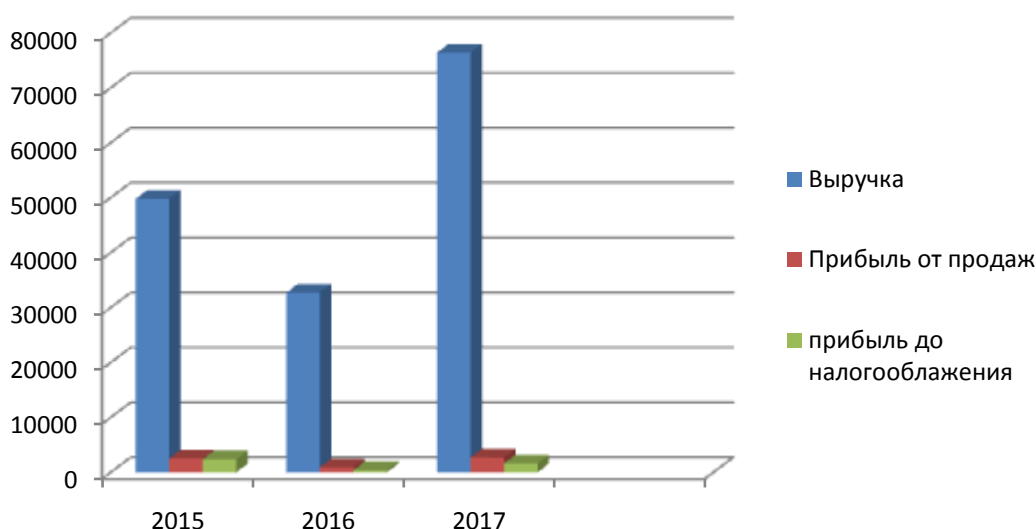


Рисунок 3 – Динамика финансовых результатов ООО «Эликом» в 2015 – 2017 годах

2.4 Факторный анализ прибыли и рентабельности

Прибыль, фактически полученная в течение отчетного периода в процессе продажи продукции, может отличаться от прибыли за предыдущий период или планироваться в результате ряда внешних и внутренних факторов. В связи с этим при анализе важно дать не только общую оценку динамики прибыли от продаж, но и всесторонне изучить факторы, влияющие на нее, определить степень влияния каждого из них.

Динамика объема реализации и прибыли исследуется по данным таблицы 12. Значение показателя «по ценам и себестоимости предыдущего года» получено путем корректировки показателя за 2017 год на индекс инфляции (1,080).

Таблица 12 – Анализ динамики объема реализации и прибыли ООО «Эликом»

Показатели	2016 г. (базис)	2017 г. (отчетный)	
		По ценам и себестоимости предыдущего года	Фактически
1. Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	32 737,0000	70 749,0000	76 409,0000
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	27 324,0000	61 450,0000	66 366,0000

Окончание таблицы 12

Показатели	2016 г. (базис)	2017 г. (отчетный)	
		По ценам и себестоимости предыдущего года	Фактически
3. Финансовый результат от продажи продукции (прибыль), тыс. руб.	914,0000	2496,0000	2696,0000
4. Уровень рентабельности реализованной продукции, % (с.3 : с.1 ·100)	2,7919	3,528	3,5284
5. Уровень рентабельности затрат, % (с.3 : с.2 ·100)	3,345	4,0618	4,0623

Сравнение динамики объема продаж продукции, исчисленного в оптовых ценах и по полной себестоимости, показывает, что при увеличении объема реализации в оптовых ценах на 133,4% ($76\,409 : 32\,737 \cdot 100 - 100$) объем продаж в оценке по полной себестоимости увеличился на 142,89% ($66\,366 : 27\,324 \cdot 100 - 100$). Это привело к увеличению суммы прибыли от продаж в 2017 г. по сравнению с 2016 г. на 1782 тыс. руб. ($2696 - 914$), или на 195,0%.

На динамику объема прибыли от продаж могут влиять изменения объема и структуры проданной продукции, ее полной себестоимости и оптовых цен. Между изменением объема продаж и размером полученной прибыли существует прямая пропорциональная связь с реализацией прибыльных продуктов и наоборот, при продаже убыточного продукта. Увеличение продаж прибыльных продуктов приводит к увеличению массы прибыли.

Коэффициент изменения объема реализации в сопоставимых оптовых ценах по сравнению с прошлым годом составляет.

$$K_1 = 70\,749 : 32\,737 = 2,1611.$$

Влияние изменения объема реализации на сумму прибыли составит.

$$\Delta P^{QP} = 914 \cdot 2,1611 - 914 = 1061,2454 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на прибыль от продаж изменения ассортимента продаж можно определить по формуле и влияние этого показателя составит.

$$\Delta P_C = 2496 - 914 \cdot 2,1611 = +520,7546 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимость реализации на сумму прибыли определяется путем сравнения полной фактической реализации отчетного года с фактическим объемом реализации отчетного года, но по себестоимости предыдущего года по формуле.

$$\Delta S = 66366 - 61450 = +4916 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на прибыль изменения оптовых цен определяется путем сравнения объема реализованной продукции в действующих ценах с объемом реализованной в отчетном году продукции в ценах предыдущего года.

$$\Delta Q^Z = 76409 - 70749 = +5660 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщение результатов факторного анализа прибыли представлено в таблице 13.

Таблица13 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж за 2017

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние факторов, тыс. руб.
Изменение объема реализации продукции	+1061,245
Изменение структуры и ассортимента реализации	+520,755
Изменение полной себестоимости объема реализации	+4 916,000
Изменение оптовых отпускных цен на продукцию	+5660,000
Итого:	+12 158,000

Таким образом, прибыль от реализации продукции в 2017 году увеличилась по сравнению с прошлым годом в большей степени из-за роста объема продаж. В связи с увеличением доли более прибыльной продукции в общем объеме продаж, прирост прибыли составил 0,214 тыс. руб. Изменение других показателей также положительно сказалось на росте прибыли от продаж, но в меньшей степени. Наименьшее изменение наблюдается в ассортименте. Поэтому основным резервом роста прибыли является увеличение продаж и снижение издержек на производство и реализацию продукции. Факторный анализ прибыли должен быть выполнен в другом разделе – в контексте основных статей отчета о финансовых результатах, которые формируют финансовый результат основной деятельности.

Цены на продукцию ООО «Эликом» в 2017 г. выросли в среднем на 8 %. Таким образом, индекс цен составил.

$$J_p = (100 + 8) : 100 = 1,08.$$

Выручка от продаж в сопоставимых ценах.

$$V_{\text{соп}} = 76\,409 : 1,08 = 70\,749 \text{ тыс. руб.}$$

Изменение выручки от продаж под влиянием цены ($\Delta V(p)$) определяется как разность между выручкой от продаж отчетного периода и выручкой от продаж в сопоставимых ценах.

$$\Delta V(p) = 76\,409 - 70\,749 = 5\,660 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на сумму прибыли от продаж ($\Delta \text{Пр}(v)$) изменения выручки от продаж (исключая влияние цены) можно рассчитать по формуле и она составит.

$$\Delta \text{Пр}(v) = (76\,409 - 32\,737) - 5\,660 \cdot 2,791 : 100 = 1061,26 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние ценового фактора определяется.

$$\Delta \text{Пр}(p) = 5\,660 \cdot 2,7919 : 100 = 158,02 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимости ($\Delta \text{Пр}(c)$) на прибыль от продаж определяется .

$$\Delta \text{Пр}(c) = (86,8563 - 83,4652) \cdot 76\,409 : 100 = 2\,591,11 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения уровня управленческих расходов на прибыль от продаж рассчитываем.

$$\Delta \text{Пр}(ур) = (9,62 - 13,74) \cdot 76\,409 : 100 = -3\,148,05 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщенные данные факторного анализа прибыли от продаж представлены в таблице 14.

Таблица14 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние фактора, тыс. руб.
Физический объем продаж	+1061,26

Окончание таблицы 14

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние фактора, тыс. руб.
Цены на проданную продукцию	+158,02
Уровень себестоимости проданной продукции	+2591,11
Уровень управленческих расходов	-3148,05

В 2017 г. предприятием получено прибыли от продаж на 1782 тыс. руб. больше, чем в 2016 г.

Снижение уровня затрат на управление и рост цен на проданные товары оказали положительное влияние на прибыль от продаж. Основным положительным эффектом на прибыль от продаж стало увеличение физического объема продаж. Следовательно, увеличение продаж должно рассматриваться как основной резерв увеличения прибыли от продажи предприятия. Увеличился уровень себестоимости продукции, что отрицательно сказывается на результате. Если прибыль является абсолютным показателем, отражающим полученный эффект от результатов деятельности коммерческой организации, то показатели рентабельности являются качественными характеристиками этих результатов, которые позволяют оценить их эффективность.

Показатели рентабельности текущей (основной) деятельности предприятия рассчитаны в таблице 15.

Таблица 15– Показатели рентабельности ООО «Эликом» за 2015–2017 годы

Показатели	Значения			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1. Выручка от продаж, тыс. руб.	49 811,000	32 737,000	76 409,000	-17 074,000	+43 672,000
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	47 290,000	31 823,000	73 713,000	-15 467,000	+41 890,000
3. Средняя величина имущества, тыс. руб.	1277,000	1340,000	3235,000	+63,000	+1 895,000
4. Прибыль от продаж, тыс. руб.	2521,000	914,000	2696,000	-1 607,000	+1 782,000
5. Рентабельность продаж, % (с.4 : с.1 ·100)	5,061	2,792	3,528	-2,269	+0,736
6. Рентабельность основной деятельности (рентабельность затрат), % (с.4 : с.2 ·100)	5,331	2,872	3,657	-2,459	+0,785
7. Рентабельность имущества, % (с.4 : с.3 ·100)	197,416	68,209	83,339	-129,207	+15,13

Показатели рентабельности, рассчитанные в таблице 15, свидетельствуют о высокой доходности предприятия. Положительным является увеличение показателей рентабельности в динамике.

На каждый рубль, вложенный предприятием в имущество (активы) в 2017 году получено 83,339 коп.прибыли от продаж. С каждого рубля выручки от реализации продукции предприятие имеет 3,528 коп.прибыли от продаж. На каждый рубль затрат, вложенный предприятием на осуществление текущей деятельности, получено 3,657 коп.прибыли от продаж.

Основные показатели рентабельности предприятия представлены на рисунке 4.

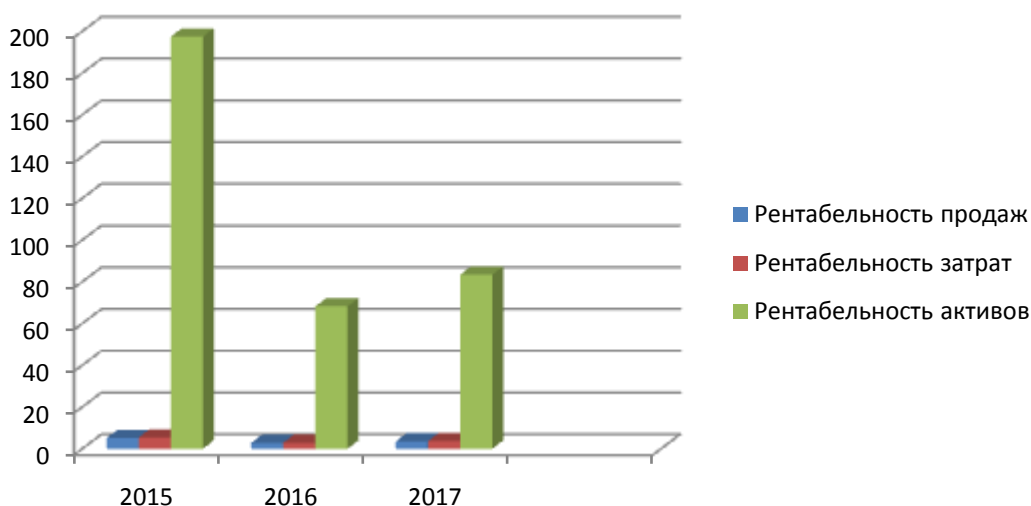


Рисунок 4 – Показатели рентабельности ООО «Эликом» за 2015 – 2017 годы
 Проведем анализ безубыточного объема продаж и зоны безопасности предприятия, используя аналитический способ (таблица 16).

Таблица 16 – Анализ безубыточности ООО «Эликом» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Значения			Изменения (+,-)	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1. Объем продаж, тыс. руб.	49 811,000	32 737,000	76 409,000	-17 074,000	+43 672,000
2. Себестоимость (полная) продаж, тыс. руб.	47 290,000	31 823,000	73 713,000	-15 467,000	+41 890,000
3. Себестоимость (производственная) продаж – переменные затраты, тыс. руб. (с.2 · 80%)	37 832,000	25 458,000	58 970,000	-12 374,000	+33 512,000
4. Маржинальный доход, тыс. руб. (с.1 – с.3)	11 979,000	7 279,000	17 439,000	-4 700,000	+10 160,000
5. Доля маржинального дохода в объеме продаж (с.4 / с.1)	0,240	0,222	0,228	-	-
6. Постоянные затраты, тыс. руб. (с.2 – с.3)	9 458,000	6 365,000	14 743,000	-3 093,000	+8 378,000
7. Критическая точка объема продаж, тыс. руб. (с.6 / с.5)	39 408,000	28 671,000	64 662,000	-10 737,000	+35 991,000
8. Запас финансовой прочности, тыс. руб. (с.1 – с.7)	10 403,000	4 066,000	11 747,000	-6 337,000	+7 681,000
9. Тоже в % к объему продаж (с.8 / с.1)	20,885	12,420	15,374	-8,465	+2,954
10. Прибыль от продаж, тыс. руб. (с.1 – с.2)	2 521,000	914,000	2 696,000	-1 607,000	+1 782,000

Критическая точка объема продаж или, как ее еще называют точка безубыточности (порог рентабельности) в 2016 г. составила 28 671 тыс. руб., а в 2017 г. – 64 662 тыс. руб., т.е. объем продаж, превышающий данный порог, безубыточен и рентабелен.

Запас финансовой прочности в 2017 г. составил 15,374%, что на 2,954 % больше, чем в 2016 г. Несмотря на увеличение запаса финансовой

прочности, этот показатель не соответствует оптимальному значению (60%), и свидетельствует о неустойчивом финансовом положении предприятия.

Выводы по разделу 2

Учет и налогообложение расходов (затрат) деятельности в ООО «Эликом» осуществляется в соответствии с требованиями нормативных документов. Основные методы и методы бухгалтерского учета на предприятии закреплены в учетной политике. Учетная политика некоторых объектов учета одинакова во всех существенных аспектах для целей бухгалтерского и налогового учета.

Анализ финансовых результатов в ООО «Эликом» на 2015–2017 гг. Показал, что компания увеличивает объемы продаж (на 43 672 тыс. руб., или 133,4% в 2017 г.). Однако доходы от текущей деятельности (выручка от реализации) достаточны только для покрытия расходов на ее реализацию. В результате прибыль от продаж в 2017 году составляет 2696 тысяchrублей, а ее доля в выручке составляет всего 3,53 %. Факторный анализ прибыли от продаж установил факторы, которые отрицательно повлияли на прибыль от продаж.

Существует положительная динамика показателей рентабельности, но их стоимость находится на критически низком уровне. В частности, рентабельность продаж в 2017 году составляет 3,53 %.

Увеличение финансовых показателей предприятия (прибыли и рентабельности) должно быть достигнуто за счет увеличения объема производства и реализации продукции и снижения себестоимости продукции и сбыта продукции (снижение затрат на 1 рубль продаж).

3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОВЫШЕНИЮ ЭФФЕКТИВНОСТИ УПРАВЛЕНИЯ ЗАТРАТАМИ ООО «ЭЛИКОМ»

3.1 Проведение аудиторской проверки учета расходов ООО «Эликом»

На стадии планирования аудиторской проверки учета расходов предприятия ООО «Эликом» был определен уровень существенности в соответствии с Федеральным стандартом №4 «Существенность в аудите».

В качестве базы для расчета уровня существенности были выбраны несколько показателей: выручка от реализации; валюта баланса; себестоимость проданной продукции; собственный капитал.

В качестве способа определения уровня существенности был избран точечный метод с установлением следующих границы уровня существенности:

- 1) для выручки от реализации – 3%;
- 2) для валюты баланса – 4%;
- 3) для себестоимости проданной продукции – 3%;
- 4) для собственного капитала – 5%.

Расчет уровня существенности представлен в таблице 17.

Таблица 17 – Расчет базовых показателей для определения уровня существенности

Наименование базового показателя	Значение, тыс. руб.		Значение базового показателя, тыс. руб. ((гр.1 + гр.2)/2)	Граница, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. (гр.3 · гр.4)	Доля отклонения от ближайшего большего значения
	на начало отчетного года	на конец отчетного года				
Выручка от реализации	32 737,00	76 409,00	54 573,00	3,00	1 637,00	-
Валюта баланса	10 811,00	16 684,00	13 747,50	4,00	550,00	0,61
Себестоимость проданной продукции	27 324,00	66 366,00	46 845,00	3,00	1 405,00	0,14
Собственный капитал	459,00	1 773,00	1 116,00	5,00	56,00	0,97

Для определения количественной оценки уровня существенности рассчитывается доля отклонений от ближайшего большего значения для каждого показателя:

- 1) валюта баланса – 0,61 (1 – 550 : 1405);
- 2) себестоимость проданной продукции – 0,14 (1 – 1405 : 1637);
- 3) собственный капитал – 0,97 (1 – 56 : 1637).

При расчете планового уровня существенности используются показатели с наименьшей долей отклонения от ближайшего большего значения.

Количественная оценка уровня существенности будет равна средней арифметической сумме значений показателей, принимаемых в расчет:

Количественная оценка уровня существенности.

$$(1405 + 56) : 2 = 730,5 \text{ тыс. руб.}$$

С учетом округлений до ближайшего большего значения, значение уровня существенности устанавливается равным 750 тыс. руб..

Значение уровня существенности до и после округления составляет.

$$(750 - 730,5) : 730,5 \cdot 100\% = 2,67\%.$$

Одним из основных этапов проведения аудиторской проверки является оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

По результатам оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии ООО «Эликом» можно сделать вывод, что уровень организации бухгалтерского учета находится на уровне выше среднего, уровень организации внутреннего контроля находится на среднем уровне. Основное недостаток системы внутреннего контроля – это фактическое бездействие ревизионной комиссии предприятия.

Тестирование системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расходов на предприятии ООО «Эликом» показало следующее:

- 1)сотрудники не всегда соблюдают порядок движения первичных документов (не соблюдение графика документооборота);
- 2)в виду сильной загруженности бухгалтерских работников сверка документов аналитического и синтетического учета проводится выборочно и не всегда с должной периодичностью.

С учетом результатов проверки «системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности предприятия были установлены следующие параметры аудиторского риска»:

- 1)если количество отрицательных ответов 5 до 10, то риск оценивается как высокий;
- 2)если количество отрицательных ответов от 2 до 5, то риск оценивается как средний;
- 3)если количество отрицательных ответов от 0 до 2, то риск оценивается как низкий[17].

Оценка аудиторского риска произведена в таблице 18.

Таблица 18 – Оценка аудиторского риска

Показатель	Количество отрицательных ответов	Уровень риска	Устанавливаемая величина риска, %
Система внутреннего контроля	3	Средний	50
Система бухгалтерского учета	3	Средний	50
Риск необнаружения	-	Низкий	10

Значение риска при аудите операций по формированию и учету финансового результата составляет 2,5 %, т.е. $(0,5 \cdot 0,5 \cdot 0,1 \cdot 100 \%)$.

Итоги тестирования внутреннего контроля и бухгалтерского учета расходов определяют критерии формирования Плана аудита. План аудита расходов деятельности предприятия представлен в таблице 19.

Таблица 19 – План аудита учета расходов

Проверяемая организация	ООО «Эликом»	Исполнитель
Период аудита	за 2018 год	Трофимова Я.С.
Количество человеко-часов	120	
Период проведения аудита	с 15.02.2018 г. по 25.02.2018 г.	
Руководитель аудиторской группы	Кисилева С.	
Планируемый уровень существенности	2,67%	Трофимова Я.С.
Планируемый аудиторский риск	2,5%	
Планируемые виды работ	Период проведения	
1. Аудит учетной политики в части учета расходов	15.02. – 16.02.2018	
2. Аудит порядка формирования расходов по обычным видам деятельности	17.02. – 18.02.2018	
3. Аудит прочих расходов	19.02. – 21.02.2018	
4. Подготовка аудиторского отчета	22.02.2018	

В таблице 20 составлена программа аудита.

Таблица 20 – Программа аудита учета расходов

Проверяемая организация	ООО «Эликом»	Исполнитель
Период аудита	за 2018 год	Трофимова Я.С.
Количество человеко-часов	120	
Период проведения аудита	с 22.02.2018 г. по 25.02.2018 г.	
Руководитель аудиторской группы	Трофимова Я.С.	
Планируемый уровень существенности	2,67%	
Планируемый аудиторский риск	2,5%	
Этап проверки	Объект аудиторской проверки	Процедура
1. Аудит учетной политики в части учета расходов		
1.1 Экспертиза учетной политики для целей бухгалтерского учета	Учетная политика	Обследование, прослеживание
1.2 Экспертиза учетной политики для целей налогового учета		
2. Аудит порядка		
3. Аудит прочих расходов		
3.1 Аудит правомерности и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих расходов	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, подтверждение, наблюдение, проверка

На начальной стадии проверки учета расходов были проанализированы элементы Учетной политики ООО «Эликом».

В соответствии Учетной политикой ООО «Эликом» «выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете по методу «отгрузки» – начисления. Дата реализации товаров определяется в соответствии с условиями договоров» (в соответствии с п.1 ст.39 НК РФ) [6].

По результатам анализа Ученой политики было определено, что все положения учетной политики соответствуют требованиям действующего законодательства РФ.

Следующим этапом аудиторской проверки запланирована проверка порядка формирования выручки от выполнения работ.

При аудите учета выполнения работ и оказания услуг в июне 2017 г. по данным аудируемого лица установлено следующее:

- 1) за месяц было выполнено работ на 6000 тыс. руб.;
- 2) за месяц оплачено покупателями 5000 тыс. руб., цена реализации – 7000 тыс. руб.

В июне 2017 г. перечислено за услугу доставки и установки 64 тыс. руб., в том числе НДС.

Информация, полученная аудитором в ходе проверки:

- 1) Д-т 90 К-т 26 – 6000 тыс. руб. – отражено выполнение работ;
- 2) Д-т 51 К-т 90 – 7000 тыс. руб. – поступила выручка за выполненные работы;
- 3) Д-т 51 К-т 68_{НДС} – 1 067 797 руб. – выделен НДС (7 000 000 · 18:118);
- 4) Д-т 90 К-т 76 – 64 000 руб. – списаны расходы на доставку и установку.

Все суммы вошли в бухгалтерскую отчетность за 2 квартал 2017 г. Расходы для определения базы по налогу на прибыль в налоговом учете соответствуют расходам в бухгалтерском учете.

Аудитором установлены следующие нарушения.

Неверно отражена операция по выполнению работ. Эта операция должна быть отражена записью:

Д-т 90-2 К-т 20 – 6000 тыс. руб. – отражено выполнение работ.

Отражена операция по доставке и установке собственной продукции. Эта операция должна быть отражена записью:

Д-т 44 К-т 76 – 54 237 руб. – списаны расходы на доставку и установку собственной продукции;

Д-т 19 К-т 76 – 9763 руб. – учтен НДС по расходам.

Данные нарушения привели к занижению налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета, в размере 9763 руб.

Выявленные нарушения и рекомендации по их исправлению аудитор зафиксировал в рабочем документе (таблица 21).

Таблица 21 – Рабочий документ РД-1. Аудит учета реализации готовой продукции

Отражено в учете аудируемого лица	Нарушения, последствия	Рекомендации аудитора
<p>Д-т 90 К-т 26 – 6 000000 руб. – отражено выполнение работ; Д-т 51 К-т 90 – 7 000000 руб. – поступила выручка за выполненные работы; Д-т 51 К-т 68 – 1 067797 руб. – выделен НДС; Д-т 90 К-т 76 – 64000 руб. – списаны расходы на доставку и установку</p>	<p>Некорректные корреспонденции счетов по учету продажи продукции, начислению НДС и расходов на доставку и установку продукции. Занижение налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета на 9763 руб.</p>	<p>1) Внести исправления в учет, составив записи: Д-т 90-2 К-т 20 – 8 000000 руб. – отражено выполнение работ; Д-т 51 К-т 62 – 7 000000 руб. – поступила выручка за выполненные работы; Д-т90-3 К-т 68-2 – 1 067797 руб. – выделен НДС; Д-т 44 К-т 76 – 54287 руб. – списаны расходы на доставку и установку; Д-т 19 К-т 76 – 9763 руб. – учтен НДС по расходам на доставку и установку. 2) Внести исправления в бухгалтерскую отчетность и налоговую отчетность (по НДС и прибыли) за 2 квартал 2017 г.</p>

При аудите формирования и учета расходов по обычным видам деятельности аудитором установлены следующие факты.

При проверке затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлено, что менеджер по продажам Котов В.П. использует личный автомобиль в служебных целях.

Котов В.П. получил в 2017 г. по данным кассовых и других платежных документов 10 500 руб., в том числе:

- 1) ежемесячная компенсация за 12 месяцев составила 2800 руб.;
- 2) стоимость текущего ремонта в сентябре – 2200 руб.;
- 3) стоимость ГСМ (бензин) – 500 руб.

Вся сумма 10 500 руб. включена в расходы в целях бухгалтерского учета, при расчете налогооблагаемой прибыли корректировки отсутствуют. На предприятии отсутствует приказ об использовании личного автотранспорта и состав (смета) выплат.

В проверяемом периоде имели место представительские расходы: банкеты по случаю ухода на пенсию, по случаю юбилея. Отсутствует программа мероприятий. Приложены оправдательные документы: чеки ресторанов, пробитые через кассу, от 23.11.2017 г. в сумме 75 200 руб., вся сумма отнесена на расходы по производству, учтена в целях бухгалтерского учета и налогообложения. В состав представительских расходов включены расходы на обеды руководства, общая сумма за IV квартал 2017 г. составила 27200 руб.

При проверке расходов, формирующих себестоимость продукции предприятия, установлено нарушение требований ПБУ 10/99 и гл.25 НК РФ. В составе расходов, по данным аудируемого лица, отражена компенсация работнику за использование личного автомобиля в служебных целях в сумме 10 500 руб.

Для получения компенсации работник должен представить в бухгалтерию предприятия личное заявление; копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке. Основанием для выплаты

компенсации работнику служит приказ руководителя предприятия, в котором предусматриваются размеры этой компенсации в зависимости от интенсивности использования автомобиля для служебных поездок. На предприятии отсутствует приказ руководителя, являющийся основанием для выплаты компенсации и принятия расходов к учету. Следовательно, включение компенсационных выплат за использование легкового автомобиля для служебных целей не обоснованно (незаконно).

Представительские расходы в соответствии с п.1 ст.264 НК РФ – «это расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания сотрудничества» [2].

Представительские расходы, по данным аудируемого лица, включают банкеты по случаю ухода на пенсию, по случаю юбилея, расходы на обеды руководства. Сумма затрат включена в состав расходов по обычной деятельности организации. В соответствии с п.5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами «по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции» [12].

Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки расходов предприятия представлены в таблице 22.

Таблица 22– Рабочий документ РД-2. Проверка расходов, включаемых в себестоимость продукции

Выявленные нарушения	Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушения	Рекомендации аудитора
1) Необоснованное списание на расходы по обычным видам деятельности сумм компенсаций за использование личного автомобиля в сумме 10 500 руб.	ПБУ 10/99 «Расходы организации», п.5, Глава 25, ст.264 НК РФ	Завышение себестоимости продукции на 112 900 руб. (10 500 + 102 400), занижение налогооблагаемой прибыли на сумму 102 400 руб.	1) Внести исправления в регистры учета и сводную ведомость учета затрат за 2017 г.
2) Неправомерное включение в себестоимость продукции представительских расходов в сумме 102 400 руб.	ПБУ 10/99 «Расходы организации», п.5, Глава 25, ст.264 НК РФ		2) Внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность за 2017 г. 3) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

Пунктом 2 ст.264 НК РФ к «представительским расходам относятся расходы налогоплательщика на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества». К «представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или

лечения заболеваний» [3]. Следовательно, по данным аудируемого лица, расходы, признанные в составе представительских, в целях налогообложения не могут быть признаны таковыми и имеет место завышение затрат на сумму 102 400 тыс. руб. (75 200 + 27 200) рублей.

При проверке правильности формирования расходов по обычным видам деятельности выявлены следующие нарушения.

22.11.2017 г. организация приобрела производственное оборудование (токарный станок), бывшее в эксплуатации. Объект введен в эксплуатацию в ноябре 2017 г. Первоначальная цена объекта основных средств – 420 000 руб. Год выпуска оборудования – 2016 г. Срок службы объекта основных средств – 8 лет. Амортизация на день покупки по данным передающей стороны составила 210 000 руб. Амортизация объекта основных средств отражена в учете предприятия по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Покупная цена объекта основных средств (без НДС) – 365 000 руб.

По данным аудируемого лица в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» отражена сумма амортизации (210 000 руб.) по данным передающей стороны. В соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета такая операция не предусмотрена. В соответствии с п. 12 ст. 259 НК РФ «организация, приобретающая объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками» [3].

Следовательно, необходимо было начислить амортизацию, начиная с декабря 2017 г. в размере 4375 руб. (420000 руб. : 8 · 100% = 52500 руб./год), или 4375 руб./мес. (52 500 руб. : 12 мес.) рублей. Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки представлены в таблице 23.

Таблица 23 – Рабочий документ РД-3. Проверка операций по начислению амортизации основных средств

Отражено в учете клиента	Выявленные нарушения. Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушения	Рекомендации Аудитора
Д-т 20 К-т 02 – 210000 руб. – начислена амортизация по принятому объекту основных средств	Нарушение правил ведения бухгалтерского учета (операция начисления амортизации на объект основных средств, бывший в эксплуатации, и начисленной бывшими собственниками за время эксплуатации объекта в бухгалтерском учете не предусмотрена)	Завышение расходов по обычным видам деятельности, занижение налогооблагаемой прибыли на сумму 210000 руб.	1) Отсторнировать неверно начисленную амортизацию: Д-т20К-т 02 – 210000 руб. (сторно); 2) Начислить амортизацию за декабрь 2016 г.: Д-т 20 К-т 02 – 4375 руб.; 3) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за IV квартал 2017 г.

Следующим этапом аудиторской проверки запланирован аудит прочих (внереализационных) расходов.

В результате проверки аудитором выявлены следующие факты.

В мае 2017 г. ООО «Эликом» приобретен вексель ОАО «Металл-База», номинальная стоимость 100 тыс. руб., цена приобретения – 80 тыс. руб., с целью вложения финансовых средств и последующей продажи.

В бухгалтерском учете предприятия сделаны следующие записи:

Дт 62 Кт 51 – 80 тыс. руб. – принят к учету приобретенный вексель ОАО «Металл-База».

Другие записи отсутствуют.

Вексель передан 01.09.2017 года по стоимости 75 тысяч рублей. Бухгалтер произвел следующие записи:

Дт 51 Кт 91-1 – 75 тыс.руб. – поступили на расчетный счет денежные средства в счет погашения векселя.

Дт 91-1 Кт 62 – 100 тыс.руб. – списана первоначальная стоимость векселя.

Дт 99 Кт 91-1 – 25 тыс. руб. – определен доход от реализации векселя.

Документы, которые могут подтвердить поступление, движение и передачу векселя, в бухгалтерии отсутствуют.

Все сумму доходов и расходов по проведенным вексельным операциям учтены в бухгалтерском и налоговом учете в ООО «Эликом».

Аудитором установлены нарушения требований ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» и нарушение в применении плана счетов бухгалтерского учета.

В соответствии с п.3 ПБУ 19/02 к «финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя); вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и прочее» [5].

Пунктом 8 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» определено, что «финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости» [5]. Первоначальная стоимость векселя определена верно, однако операцию следовало отразить по дебету счета 58 «Финансовые вложения».

Операции по реализации векселя отражены в бухгалтерском и налоговом учете неверно. В соответствии с п.27 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» «вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений» [5].

Следовало выполнить следующие записи:

1) Дт 58.2 Кт 51 – 80 тыс.руб. – принят к учету приобретенный вексель;

2) Дт 51 Кт 76-3 – 75 тыс.руб. – поступление денежных средств в счет погашения векселя;

3) Дт 76-3 Кт 91-1 – 75 тыс.руб. – начислена прибыль по проданному векселю;

4) Дт 91-2 Кт 58-2 – 80 тыс.руб. – списана первоначальная стоимость векселя.

Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки представлены в таблице 24.

Таблица 24 – Рабочий документ РД-4. Проверка учета прочих доходов и расходов

Отражено в учете клиента	Выявленные нарушения. Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушения	Рекомендации Аудитора
<p>Д-т 62 К-т 51 – 80000 руб. – принят к учету вексель; Д-т 51 К-т 91-1 – 75000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя; Д-т 91-2 К-т 62 – 100000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя; Д-т 99 К-т 91-1 – 25000 руб. – получен доход от реализации векселя</p>	<p>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.</p>	<p>Завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 30000 руб. (25000 руб. + 5000 руб.)</p>	<p>1) Операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг. 2) Внести исправления в учет, составив записи: Д-т 58-2 К-т 51 – 80000 руб. – принят к учету вексель; Д-т 51 К-т 76-3 – 75000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя; Д-т 76-3 К-т 91-1 – 75000 руб. – начислена прибыль по проданному векселю; Д-т 91-2 К-т 58-2 – 80000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя. 3) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.</p>

По данным бухгалтерского учета аудируемого лица, получен доход в сумме 25 000 руб. Фактически получен убыток в сумме 5000 руб. (80 000 – 75 000). В соответствии со ст.289 НК РФ налогоплательщики, получившие убыток по операции с ценными бумагами, вправе уменьшить налоговую базу, полученную по операциям с ценными бумагами в отчетном периоде в порядке и на условиях, которые установлены ст.283 НК РФ.

По результатам аудиторской проверки операций по учету формирования и использования прибыли в ООО «Эликом» за 2017 г. общая величина ошибки составила 352,2 тыс. руб., в том числе:

- 1) 9763 руб. (Рабочий документа аудитора РД-1);
- 2) 102400 руб. (Рабочий документ аудитора РД-2);
- 3) 210000 руб. (Рабочий документ аудитора РД-3);
- 4) 30000 руб. (Рабочий документ аудитора РД-4).

Количественный уровень существенности по проверяемому разделу принят в 750 тыс. руб., следовательно, ошибка в размере 352,2 тыс. руб. может быть признана несущественной, то есть не приводящей к существенному искажению Отчета о финансовых результатах ООО «Эликом» за 2017 г.

3.2 Рекомендации по снижению затрат и увеличению прибыли и рентабельности ООО «Эликом»

В аналитической части работы на основе проведенного анализа расходов и финансовых результатов деятельности ООО «Эликом» были выявлены основные направления увеличения прибыли и рентабельности предприятия, к которым относятся, в частности:

- 1) увеличение объемов продажи продукции;
- 2) сокращение затрат по текущей деятельности.

При этом, следует отметить, что увеличение рентабельности финансово-хозяйственной деятельности (рентабельности продаж, рентабельности затрат) можно достигнуть только в том случае, когда темпы роста объемов продаж опережают темпы роста затрат по основной деятельности, т.е. затраты на 1 руб. реализованной продукции снижаются.

1) Система построения устойчивых продаж – одна из важнейших в маркетинговой политике предприятия. Поиск новых покупателей является обязательным условием для развития компании. Важно найти такие каналы сбыта, которые доставят товар до целевых сегментов потребителей с минимальными затратами и позволят получить желаемую прибыль.

Поэтому с целью формирования наиболее оптимальной сети сбыта товаров, сокращения расходов и увеличения прибыли было принято решение поиска новых покупателей.

2) Поиск новых поставщиков сырья по более доступным ценам позволит снизить себестоимость.

ООО «Эликом» работает с постоянными поставщиками материалов с начала своей деятельности.

Таблица 25 – Основные материалы, закупаемые ООО «Эликом» для основного вида деятельности за один месяц

№	Наименование	Поставщик	Кол-во	Цена, руб	Стоимость, руб
1.	Стеновые сэндвич-панели ИЗОЛ-С	ООО «Метода» г. Челябинск	109,200М	1195,000	130 494,000
2.	Кровельные сэндвич-панели ИЗОЛ-К	ООО «Метода» г. Челябинск	71,040М	1290,000	91641,600
3.	Трансформатор ТМГ – 1000/6/0.4 Д/Ун-11	ООО «ЭлТехКом» г. Новосибирск	2шт	397 200,000	794 400,000

Окончание таблицы 25

№	Наименование	Поставщик	Кол-во	Цена, руб	Стоимость, руб
4.	Трансформатор ТМГ – 250/10/0.4 Д/Ун-11	ООО «ЭлТехКом» г.Новосибирск	6 шт	144 200,000	865 200,000
5.	Трансформатор ТМГ – 160/10/0.4Д/Ун-11	ООО «ЭлТехКом» г. Новосибирск	1 шт	111 890,000	111 890,000
6.	Трансформатор ТМГ – 63/10/0.4Д/Ун-11	ЗАО«Электроцит» г. Екатеринбург	2 шт	78 320,000	156 640,000
7.	Электроконвектор универсальный ЭВУБ – 1,0	ООО «Световод» г. Москва	9 шт	1390,000	12 510,000
8.	Уголок 50*50*50 ст 3 пс/сп ГОСТ 8509-93 м/д 11,7м	ООО «ПИОН» г. Челябинск	0,922 т	33 100,000	30518,200
9.	Балка 16Б1 Ст3 м/д 11,7 м СТО АСЧМ 20-93	ООО «ПИОН» г. Челябинск	1,860 т	41 900,000	77 934,000
10.	Лист рифл.(ромб) 4*1500*6000 Ст 3 сп ГОСТ 8568-77	ООО «РТК Новые технологии» г. Пермь	3,588 т	33 200,000	119121,600
11.	Лист х/к 1,5*1250*2500 Ст 08 пс ГОСТ 19904-90	ООО «РТК Новые технологии» г. Пермь	1,140 т	34 600,000	39 444,000
12.	Лист г/к 4*1500*6000 Ст 3 сп/пс 5 ГОСТ 19903-74	ООО «РТК Новые технологии» г. Пермь	4,116 т	29 600,000	121833,600
13.	Лист г/к 2*1250*2500 Ст 3/сп5 ГОСТ 19903-74	ООО «РТК Новые технологии» г. Пермь	0,250 т	33 500,000	8375,000
14.	Труба профильная 100*50*3 ГОСТ	ООО «ВЭЛСнаб» г.Москва	1,630 т	35 900,000	58 517,000
15.	Труба профильная 50*50*3 Ст 3 ГОСТ 8639-82	ООО «ВЭЛСнаб» г. Москва	0,544 т	37 200,000	20236,800
16.	Полоса 4*40 ГОСТ 535-88 м/д 6,0м	ООО «ВЭЛСнаб» г. Москва	0,152т	41 500,000	6308,000
	Итого:				2 645 063,800

Учитывая то, что в последнее время активно продвигаются на рынке товаров и услуг интернет-магазины предлагаю в качестве альтернативных поставщиков провести поиск новых поставщиков с помощью этих интернет-

ресурсов. По результатам проведенного аналитического исследования составлена таблица 26.

Таблица 26 – Основные материалы по новым ценам в результате поиска новых поставщиков

№	Наименование	Поставщик	Кол-во	Цена, руб.	Стоимость, руб.
1.	Стеновые сэндвич-панели ИЗОЛ-С	ООО «Техно-Изол» г. Первоуральск	109,200М	1170,000	127 764,000
2.	Кровельные сэндвич-панели ИЗОЛ-К	ООО «Техно-Изол» г. Первоуральск	71,040М	1270,000	90 220,800
3.	Трансформатор ТМГ – 1000/6/0.4 Д/Ун-11	ООО «Трансвэл» г. Екатеринбург	2штг	389406,800	778 813,600
4.	Трансформатор ТМГ – 250/10/0.4 Д/ун-11	ООО «Трансвэл» г. Екатеринбург	6штг	141 398,300	848 389,800
5.	Трансформатор ТМГ – 160/10/0.4 Д/Ун-11	ООО «Трансвэл» г. Екатеринбург	1штг	108 771,200	108 771,200
6.	Трансформатор ТМГ – 63/10/0.4 Д/Ун-11	ЗАО «Трансвэл» г. Екатеринбург	2штг	75 847,500	151 695,000
7.	Электроконвектор универсальный ЭВУБ – 1,0	ООО «Делос» г. Миас	9штг	1320,000	11 880,000
8.	Уголок 50*50*50 ст 3 пс/сп ГОСТ 8509-93 м/д 11,7м	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	0,922т	32 500,000	29 965,000
9.	Балка 16Б1 Ст3 м/д 11,7 м СТО АСЧМ 20-93	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	3,588т	32 900,000	118 045,200
10.	Лист рифл.(ромб) 4*1500*6000 Ст 3 сп ГОСТ 8568-77	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	3,588т	32 900,000	118 045,200
11.	Лист х/к 1,5*1250*2500 Ст 08 пс ГОСТ 19904-90	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	1,140т	34 500,000	39 330,000
12.	Лист г/к 4*1500*6000 Ст 3 сп/пс 5 ГОСТ 19903-74	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	4,116т	29 500,000	121 422,000
14.	Труба профильная 100*50*3 ГОСТ 30245-2003	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	1,630т	35 500,000	57 865,000
15.	Труба профильная 50*50*3 Ст 3 ГОСТ 8639-82	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	0,544т	36 800,000	20 019,200
16.	Полоса 4*40 ГОСТ 535-88 м/д 6,0м	ООО «МеталлХолдинг Сервис» г. Челябинск	0,152т	39 800,000	6049,600
	Итого:				2 595 695,400

Из таблиц 25 и 26 видно, что экономический эффект от закупки материалов по более низким ценам составляет 49 368,4 руб за месяц, что составляет 2%. Это ведет к снижению себестоимости в 2017 году на 1327 тыс.руб. за год, т.е. она будет составлять 65 039 тыс.руб.

Постоянным заказчиком предприятия является ООО «ТрансЭнергоАльянс» (г. Москва), которое является посредником между ООО «Эликом» и конечными предприятиями-покупателями. Покупателями являются такие крупные предприятия как ПАО «НК Роснефть», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «Газпром нефть», ОАО «РИТЭК». Если ООО «Эликом» будет работать напрямую с конечными покупателями, то продукцию можно будет продавать по более высокой цене для продавца и по более низкой – для покупателя.

Рассмотрим ситуацию на примере конкретной продукции: ООО «Эликом» реализует Блочно-модульную подстанцию 2БКТП 250/10/0,4Кв по цене 2084 106,77 руб. ООО «ТрансЭнергоАльянс» продает этот продукт конечному покупателю по цене 2188 312,1 руб. Наценка посредника составляет 5%.

Можно предположить, что если предложить конечному покупателю продукцию по более привлекательной цене (по цене 2119 536,6 руб.), т.е. на 3% меньше, чем предлагает посредник, то выручка от реализации увеличится на 35 429,83 руб., т.е. на 1,7%.

В связи с этим произойдет увеличение управленческих расходов, в связи с увеличением управленческого персонала – предположительно на 7 – 9 %, т.е. на 588 тыс.руб. и составят 7935 тыс.руб. Тем не менее, несомненное увеличение прибыли от продаж очевидно.

За 2017 год выручка после увеличения прибыли на 1,7% будет составлять 77 708 тыс. руб., т.е. на 1299 тыс. руб.

Таблица 27 – Расчет экономических последствий от предложенных мероприятий

Показатели	Значение
Исходные показатели (данные за 2017 г.)	
1. Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	76 409,000
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	73 713,000
в том числе:	
2.1 управленческие расходы, тыс. руб.	7347,000
Показатели	
Исходные показатели (данные за 2017 г.)	
3. Доля затрат по обычным видам деятельности в выручке (с.2 / с.1)	0,965
Расчетные показатели (планируемые)	
4. Увеличение выручки от реализации, %	1,700
5. Выручка от реализации продукции, тыс. руб. (с.1 + (с.1 · с.4))	77 708,000
6. Сокращение себестоимости, %	2,000
7. Сокращение себестоимости, тыс. руб. (с.2 - с.2.1) с.6)	1327,000
8. Увеличение управленческих расходов, %	8,000
9. Увеличение управленческих расходов, тыс. руб. (с.2.1 · с.8)	588,000
10. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб. (с.2–с.7+с.9)	72 974,000
11. Снижение полной себестоимости проданной продукции, тыс. руб. (с.2 – с.10)	739,000
12. Прирост выручки от продаж, тыс. руб. (с.5 – с.1)	1299,000

Для оценки изменения финансовых результатов в результате разработанных рекомендаций составлена таблица 28.

Таблица 28 – Оценка изменения финансового результата ООО «Эликом»

Показатели	Значения		Изменение (+, -)	
	2017 г.	2017 г. (прогноз)	В абс. Величине	Темп прироста, %
1. Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	76 409,00	77 708,00	+1299,00	+1,70
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	73 713,00	72 974,00	-739,00	-1,00
3. Прибыль от продаж, тыс. руб.	2696,00	4734,00	+2038,00	+75,60
4. Рентабельность продаж, % (с.3 / с.1 · 100)	3,53	6,09	+2,56	+72,50
5. Рентабельность затрат (основной деятельности), % (с.3 / с.2 · 100)	3,66	6,49	+2,83	+77,30

В соответствии с таблицей 28 разработанные рекомендации по улучшению финансовых результатов деятельности ООО «Эликом» приведут к:

- 1)увеличению выручки от реализации продукции на 1299 тыс. руб., или на 1,7%;
- 2)росту прибыли от продаж на 2038 тыс. руб., т.е. прибыль от продаж увеличивается в 1,8 раза;
- 3)увеличению рентабельности продаж – на каждый рубль выручки от реализации продукции в перспективе будет получено 6,09 коп.прибыли от продаж, что на 2,56 коп. больше, чем в 2017 г.;
- 4)повышению эффективности основной деятельности – на каждый рубль затрат, вложенный на осуществление уставной деятельности, в прогнозных планах будет получено 6,49 коп.прибыли от продаж, что на 2,83 коп. больше, чем было получено в 2017 г.

Таким образом, разработанные рекомендации по увеличению ассортимента продукции являются эффективными для ООО «Эликом». Эффективность выражается в улучшении абсолютных и относительных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в 2017 г.

Выводы по разделу 3

В данном разделе выпускной квалификационной работы были разработаны практические рекомендации по повышению эффективности управления затратам предприятия ООО «Эликом». В целях совершенствования бухгалтерского и налогового учета была проведена аудиторская проверка в разрезе учета затрат (расходов) и разработаны рекомендации по устранению выявленных ошибок в учете. По результатам проведенного глубокого анализа предложены конкретные мероприятия, направленные на увеличения прибыльности и рентабельности предприятия. Рассчитан экономический эффект от предложенных мероприятий.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В выпускной квалификационной работе на основании проведенного исследования организации учета расходов и финансово-хозяйственной деятельности ООО «Эликом» необходимо сделать следующие выводы.

Анализ постановки бухгалтерского и налогового учета расходов деятельности в ООО «Эликом» показал, что учет на предприятии методологически выполняется в соответствии с требованиями нормативных документов. Основные способы и методы организации учета на предприятии закреплены в учетной политике. При определении налоговой базы по налогу на прибыль доходы и расходы признаются по методу начисления. Положения учетной политики отдельных объектов учета совпадают во всех существенных аспектах для целей бухгалтерского и налогового учета. Ведение учета доходов и расходов, формирующих финансовый результат предприятия, соответствует требованиям действующего законодательства РФ в области бухгалтерского учета и налогообложения.

Анализ расходов в ООО «Эликом», проведенный за 2015 – 2017 годы показал, что предприятие увеличивает объемы продаж (на 133,4% в 2017 г.). Однако поступления по текущей деятельности едва покрывают затраты на ее осуществление. В результате доля прибыли в выручке (рентабельность продаж) составляет лишь 3,53%. Факторный анализ прибыли от продаж установил факторы отрицательного воздействия на прибыль от продаж – это полная себестоимость объема реализации. Снижение уровня управленческих расходов и рост цен на проданную продукцию оказали положительное влияние на прибыль от продаж. Основное положительное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение физического объема продаж. Следовательно, увеличение объема продаж следует рассматривать как основной резерв увеличения прибыли от продаж предприятия. Увеличение прибыли и рентабельности предприятия может быть достигнуто за счет увеличения объемов продаж и сокращения затрат на производство и сбыт продукции (снижение затрат на 1 руб. объема продаж).

В целях улучшения прибыли и рентабельности рекомендовано:

- 1) поиск новых покупателей и установление контакта с заказчиками, минуя посредников.
- 2) поиск новых поставщиков сырья по более доступным ценам позволит снизить себестоимость в среднем на 9%. А это составляет 5972,9 тыс. руб.

Разработанные рекомендации по улучшению финансовых результатов деятельности ООО «Эликом» приведут к увеличению выручки от реализации продукции на 1,7%; росту прибыли от продаж в 1,8 раз; увеличению рентабельности продаж – на каждый рубль выручки от реализации продукции в 2015 г. будет получено 6,09 коп. прибыли от продаж, что на 2,56 коп. больше, чем в 2017 г.; повышению эффективности основной деятельности – на каждый рубль затрат, вложенный на осуществление уставной деятельности, в 2015 г. будет получено 6,49 коп. прибыли от продаж, что на 2,83 коп. больше, чем в 2017 г. Разработанные рекомендации будут способствовать уменьшению себестоимости производимой продукции и увеличению выручки и прибыли от продаж, росту рентабельности хозяйственной деятельности ООО «Эликом».

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51–ФЗ. – СПС «Консультант Плюс».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации от 26.01.1996 № 1 –ФЗ. – СПС «Консультант Плюс»
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05.08.2000 № 117–ФЗ. – СПС «Консультант Плюс».
4. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете». – СПС «Консультант Плюс».
5. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307 – ФЗ «Об аудиторской деятельности». – СПС «Консультант Плюс».
6. Приказ Министерства Финансов от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ». – СПС «Консультант Плюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету от 08.11.2010 г. № 144н«Учетная политика организации»(ПБУ 1/2008). – СПС «Консультант Плюс».
8. Положение по бухгалтерскому учету от 09.06.2001 г. № 44н«Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). – СПС «Консультант Плюс».
9. Положение по бухгалтерскому учету от 30.03.2001 г. «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). – СПС «Консультант Плюс».
- 10.Положение по бухгалтерскому учету от 25.11.1998 г. № 56н«События после отчетной даты» (ПБУ 7/98). – СПС «Консультант Плюс».
- 11.Положение по бухгалтерскому учету от 30.12.1999 г. № 107н«Доходы организации» (ПБУ 9/99). – СПС «Консультант Плюс».
- 12.Положение по бухгалтерскому учету от 06.05.1999 г. № 33н«Расходы организации» (ПБУ 10/99). – СПС «Консультант Плюс».
- 13.Положение по бухгалтерскому учету от 19.11.2002 г. № 144н «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/2002). – СПС «Консультант Плюс».
- 14.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению от 03.10.2000 г. № 94н. - Правовая справочная система «Гарант».
- 15.Правило (стандарт) №1 от 07.10.2004 г. «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». – СПС «Консультант Плюс».
- 16.Правило (стандарт) №2 от 07.10.2004 г. «Документирование аудита». – СПС «Консультант Плюс».
- 17.Правило (стандарт) №3 от 07.10.2004 г.«Планирование аудита». – СПС«Консультант Плюс».
- 18.Правило (стандарт) №5 от 07.10.2004 г.«Аудиторские доказательства». – СПС «Консультант Плюс».

19. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД) 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности (Приложение № 1 к Приказу Минфина России от 20 мая 2010 г. № 46н). – СПС «Консультант Плюс».
20. Правило (стандарт) №12 от 07.10.2004 г. «Согласование проведения аудита». – СПС «Консультант Плюс».
21. Правило (стандарт) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности от 25 декабря 1996 г. протокол № 6. – СПС «Консультант Плюс».
22. Правило (стандарт) «Существенность и аудиторский риск». Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности от 22 января 1998 г. протокол № 2. – СПС «Консультант Плюс».
23. Алибеков, Ш. И. Использование аналитических процедур в аудиторской деятельности / Ш. И. Алибеков // Аудиторские ведомости. – 2010. - № 3.
24. Андреев, В.Д. Внутренний аудит / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, – 2015. – 268 с.
25. Аманжолова, Б.А. Планирование аудита с применением аналитических процедур / Б.А. Аманжолова, А. В. Наумова // Аудиторские ведомости. – 2011. - № 8.
26. Артеменко, В.Г. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / В.Г. Артеменко, В.В. Остапова. – М.: «Омега-Л», 2011. – 270 с.
27. Банк, В.Р. Финансовый анализ: учеб. пособие / В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. – 344 с.
28. Белов, А.А., Белов А.Н. Бухгалтерский учет: теория и практика / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: Книжный мир, 2016. – 213 с.
29. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебник / И.А. Бланк. – Киев: Эльга-Ника-Центр, 2010. – 632 с.
30. Бочкарева, И.И. Бухгалтерский учет: учебник / И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 254 с.
31. Бухгалтерский учет: учебник / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2015. – 768 с.
32. Варенкова, И. Бухгалтерский учет / И. Варенкова. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 208 с.
33. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Н.Л. Вещунова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2010. – 848 с.
34. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: «Дело и Сервис», 2016. – 368 с.
35. Ионова, А.Ф., Селезнева Н.Н. Финансовый анализ: учебник / А.Ф. Ионова, Н.Н. Селезнева. – М.: Проспект, 2016. – 624 с.

- 36.Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2016. – 424 с.
- 37.Колеватова, О.А. Признание расходов в учете / О.А. Колеватова Ж.Г. Михалева // Бухгалтерский учет. – 2015. – №4. – С.5 – 8.
- 38.Крейнина, М.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие / М.Н. Крейнина. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 304 с.
- 39.Литвин, М.И. О факторном методе планирования прибыли и рентабельности // Финансы. 2015. – №2. – С.41 – 49.
- 40.Марсова, А.В. Расходы коммерческой организации: определение и признание для целей бухгалтерского и налогового учета / А.В. Марсова // Юрист. – 2016. - №5 – С.38 – 40.
- 41.Морозова, Ж. А. Внутрифирменный стандарт «существенность в аудите» / Ж. А. Морозова // Аудиторские ведомости. – 2011. - № 7.
- 42.Новодворский, В.Д. О понятиях «доходы» и «расходы» в бухгалтерском и налоговом законодательстве / В.Д. Новодворский, Р.Л. Сабанин // Бухгалтерский учет. – 2015. - №24. – С.53 – 56.
- 43.Панкратов, А.С. Аудит. Курс лекций / А.С. Панкратов. – М.: ИНФРА-М, – 2015. – 217 с.
- 44.Подольский, В.И. Аудит. Учебник для вузов / В.И. Подольский. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 376 с.
- 45.Полисюк, Г.Б. Аудит предприятия / Г.Б. Полисюк. – М.: Экзамен, 2016. – 361 с.
- 46.Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: учеб.пособие / Г.В. Савицкая – М.: ИНФРА-М, 2011. – 272 с.
- 47.Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: учеб.пособие для вузов / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015.– 639 с.
- 48.Скобара, В.В. Аудит: методология и организация / В.В. Скобара. – М.: Дело и Сервис, – 2011. – 231с.
- 49.Табурчак, П.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / П.П. Табурчак. – СПб.: Химиздат, 2011. – 288 с.
- 50.Интернет-ресурс для бухгалтеров // [http: www.buh.ru](http://www.buh.ru)
- 51.Компьютерная справочно-правовая система «Консультант плюс» // [http: www.cosultant.ru](http://www.cosultant.ru)

ПРИЛОЖЕНИЯ
ПРИЛОЖЕНИЕ А

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ООО «ЭЛИКОМ»

Таблица А – Бухгалтерский баланс ООО «Эликом» за 2015–2017 г

Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы	23	26	31
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства	2036	461	621
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I	2058	487	653
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	10037	3693	5092
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность	2777	5901	2444
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	316	500	140
	Прочие оборотные активы	1496	230	735
	Итого по разделу II	14626	10324	8411
	БАЛАНС	16684	10811	9064
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	112	112	112
	Собственные акции, выкупленные у акционеров			
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1661	346	707
	Итого по разделу III	1773	459	819

Окончание таблицы А

Пояснения	Наименование показателя	На 31 декабря 2017 г.	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства			
	Итого по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	1248	3711	14
	Кредиторская задолженность	13663	6345	8059
	Доходы будущих периодов			
	Оценочные обязательства			
	Прочие обязательства		296	172
	Итого по разделу V	14911	10353	8245
	БАЛАНС	16684	10811	9064

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о финансовых результатах за 2017 год

Таблица Б–Отчет о финансовых результатах ООО «Эликом» за 2017 г

Пояснения	Наименование показателя	За Январь-Декабрь 2017 г.	За Январь-Декабрь 2016 г.
	Выручка	76409	32737
	Себестоимость продаж	(66366)	(27324)
	Валовая прибыль (убыток)	10043	5413
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	(7347)	(4499)
	Прибыль (убыток) от продаж	2696	914
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	(741)	()
	Прочие доходы	21	16
	Прочие расходы	(352)	(530)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	1624	400
	Текущий налог на прибыль	(328)	(80)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)	1296	320
	СПРАВОЧНО		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	1296	320
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Отчет о финансовых результатах за 2016 год

Таблица В– Отчет о финансовых результатах ООО «Эликом» за 2016 г

Пояснения	Наименование показателя	За Январь-Декабрь 2016 г.	За Январь-Декабрь 2017 г.
	Выручка	32737	49811
	Себестоимость продаж	(27324)	(42860)
	Валовая прибыль (убыток)	5413	6951
	Коммерческие расходы	()	()
	Управленческие расходы	(4499)	(4430)
	Прибыль (убыток) от продаж	914	2521
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы	16	12
	Прочие расходы	(530)	(134)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	400	2399
	Текущий налог на прибыль	(80)	(575)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)		
	Изменение отложенных налоговых обязательств		
	Изменение отложенных налоговых активов		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)	320	1824

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Отчет о расходах ООО «ЭЛИКОМ»

Таблица Г– Расходы по обычным видам деятельности
(по элементам затрат)

Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
Наименование	Код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710	55018	18454
Затраты на оплату труда	720	4497	2642
Отчисления на социальные нужды	730	1546	618
Амортизация	740	348	223
Прочие затраты	750	1043	1391
Итого по элементам затрат	760	62452	23328