

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

Директор ООО «Навигатор»

_____ М.А. Белова

_____ 20__ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой

_____ А.А. Демин

_____ 20__ г.

Учёт, анализ и аудит финансовых результатов в оптовой торговле

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ЮУрГУ – 38.03.01.2018. 81711.ВКР

Руководитель работы

преподаватель кафедры УиП

_____ Ю.В. Алексахина

_____ 2018 г.

Автор работы

студент группы ДО–530

_____ Д.В. Лазеев

_____ 2018 г.

Нормоконтролер

доцент кафедры УиП

_____ А.В. Елисеев

_____ 2018 г.

АННОТАЦИЯ

Лазеев Д.В. Учёт, анализ и аудит финансовых результатов в оптовой торговле. – Челябинск: ЮУрГУ, 2018, ДО–530, 94 с., 4 рис., 20 табл., библиогр. список – 54 наим., 9 прил., 14 л. плакатов ф. А4

Объектом исследования в данной работе является организация оптовой торговли ООО «Березина».

Цель выпускной квалификационной работы – изучить организацию бухгалтерского учёта оптовой организации, провести анализ финансовых результатов деятельности, провести аудиторскую проверку оптовой организации ООО «Березина» и по итогам проведенных исследований разработать рекомендации по повышению финансового результата.

В первой главе рассмотрены теоретические и методологические аспекты учёта, анализа и аудита финансовых результатов деятельности, нормативно-правовые аспекты регулирования деятельности торговых оптовых организаций. Раскрыты основные вопросы законодательно-нормативного регулирования учета и аудита финансовых результатов на предприятиях оптовой торговли, исследована методика анализа и аудита финансовых результатов

Во второй главе изучена организация бухгалтерского учёта в организации, дана краткая организационно-экономическая характеристика оптовой организации, проведён аудит финансовых результатов деятельности, проведен глубокий анализ результатов финансовой деятельности ООО «Березина», рассчитана точка безубыточности организации.

Третья глава посвящена разработке практических рекомендаций по совершенствованию внутреннего контроля и учета финансовых результатов ООО «Березина». По итогам проведенного анализа сделаны выводы и даны практические предложения по улучшению всех экономических показателей и в частности увеличению финансовых результатов.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ	5
1.1 Понятие и порядок формирования финансового результата деятельности предприятия	5
1.2 Нормативно-правовое регулирование и методика бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов.....	13
1.3 Цель, задачи, источники информации и методика аудита финансовых результатов.....	20
1.4 Методика анализа финансовых результатов организации.....	22
2 УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «БЕРЕЗИНА»	33
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	33
2.2 Оценка действующей системы учета финансовых результатов в ООО «Березина».....	38
2.3 Аудит финансовых результатов в ООО «Березина»	48
2.4 Анализ финансовых результатов ООО «Березина»	56
2.5 Анализ рентабельности и точки безубыточности в ООО «Березина»	62
3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПОВЫШЕНИЮ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И РЕНТАБЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИИ	66
3.1 Рекомендации по совершенствованию учета и внутреннего контроля финансовых результатов в ООО «Березина»	66
3.2 Мероприятия по повышению прибыли и рентабельности предприятия и их экономическая эффективность	70
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	74
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	77
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Бухгалтерский баланс	81
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Отчет о финансовых результатах	84
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Общий план и программа аудита.....	84
ПРИЛОЖЕНИЕ Г. Оценка аудиторского риска и анализ среды	85
ПРИЛОЖЕНИЕ Д. Оценка надежности системы БУ.....	86
ПРИЛОЖЕНИЕ Е. Вопросник для оценки внутреннего контроля	88
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж. Рабочие документы аудитора	90
ПРИЛОЖЕНИЕ З. Аудиторское заключение	91
ПРИЛОЖЕНИЕ И. Постоянные и временные разницы и их возникновения	92

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Одним из основных требований успешного функционирования предприятий, конечной целью бизнеса является безубыточность хозяйственной и другой деятельности, возмещение расходов собственными доходами, обеспечение в определенных размерах прибыльности и рентабельности и их увеличение. Прибыль – главный критерий оценки деятельности хозяйствующих субъектов.

Эффективность торговли наиболее полно отражена в финансовом результате деятельности организации. Показатели прибыли в условиях рыночной экономики составляют основу экономического развития фирмы. Кроме того, для успешного функционирования всех видов деятельности организации, совершенствования механизма управления всеми звеньями деятельности необходим постоянный контроль, как внешний, так и внутренний, и экспертиза отдельных процессов. В современных условиях возникает необходимость повседневного контроля за правильностью определения финансового результата деятельности предприятия.

Объект исследования. Общество с ограниченной ответственностью ООО «Березина».

Предмет исследования. Организация учета и система внутреннего контроля финансовых результатов деятельности ООО «Березина».

Цель выпускной квалификационной работы. Изучение учета и внутреннего контроля финансовых результатов деятельности ООО «Березина», а также проведение анализа финансовых результатов предприятия.

Задачи, поставленные в работе:

1. Изучить и обобщить законодательно-нормативное регулирование учета и аудита финансовых результатов в оптовой торговле;

2. Охарактеризовать методику учета, анализа и аудита финансовых результатов.

3. Ознакомиться с деятельностью ООО «Березина».

4. Исследовать и оценить систему внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых результатов на предприятии.

5. На основе разработанной программы провести аудит финансовых результатов в ООО «Березина».

6. Составить отчет по результатам проведенного аудита.

7. Провести анализ доходов, расходов, прибыли и рентабельности предприятия, сделать выводы.

Работа носит прикладной характер, в ней на основе проведенного аудита выявляются проблемы в организации учета на данном участке. Проводится анализ доходов, расходов, прибыли и рентабельности предприятия, сделаны выводы и даны практические предложения по улучшению всех экономических показателей увеличению финансовых результатов.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ ОПТОВОЙ ТОРГОВЛИ

1.1 Понятие и порядок формирования финансового результата деятельности предприятия

Функционирование предприятия зависит от его способности приносить достаточный уровень дохода. В условиях рыночной экономики предприятие заинтересовано в достижении высоких финансовых результатов.

По своему содержанию финансовый результат представляет собой очень сложную категорию – это общий результат всех действий хозяйствующего субъекта, влияющих на экономические интересы участников производственного процесса.

Конечным «финансовым результатом является увеличение или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, которая выражается в виде общей прибыли или убытка» [30].

В рыночной экономике целевой функцией предприятия является прибыль. Он является двигателем всех его действий, отражает их эффективность, является важным источником финансирования развития и совершенствования производства, удовлетворения экономических потребностей, социальных потребностей рабочих и владельцев использованного капитала.

Прибыль – это особый систематически воспроизводимый ресурс коммерческой организации, который является конечной целью развития бизнеса. Суть рассматриваемой категории заключается в том, что необходимый уровень прибыли:

- основной внутренний источник текущего и долгосрочного развития организации;
- основным источником увеличения рыночной стоимости организации;
- индикатор платежеспособности организации;
- основной интерес владельца, поскольку он дает возможность для капитала и бизнеса расти;
- показатель конкурентоспособности организации при наличии стабильного и стабильного уровня прибыли;
- гарантом выполнения организацией своих обязательств перед государством, источником удовлетворения социальных потребностей общества.

Поддержание необходимого уровня рентабельности является объективной моделью нормального функционирования организации в условиях рыночной экономики. Систематическая нехватка прибыли и ее неудовлетворительная динамика свидетельствуют о неэффективности и рискованности бизнеса - одной из основных внутренних причин банкротства.

Показатели финансовых результатов организации являются наиболее важными в управлении ее экономической деятельностью. Такая информация наиболее востребована среди различных пользователей. Для внутренних пользователей финансовые результаты являются одним из наиболее важных показателей,

используемых при анализе финансово-хозяйственной деятельности и принятии управленческих решений. Для инвесторов показатель рентабельности важен, поскольку он «используется в методах оценки стоимости бизнеса, риска и эффективности инвестиций» [13].

Налоговые органы рассматривают этот показатель с фискальной точки зрения. Для контрагентов торговых организаций финансовые результаты служат основой для оценки платежеспособности и применяются при предварительной экспертизе экономических контрактов.

В современных условиях возрастает ответственность и независимость предприятий в разработке и принятии управленческих решений для обеспечения эффективности их деятельности. Эффективность «производственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия выражается в достигнутых финансовых результатах» [18].

Финансовый результат деятельности предприятий изучается многими экономистами. Каждый автор понимает суть этого явления по-своему. Экономическая сущность прибыли хозяйствующих субъектов является одной из сложных и противоречивых проблем современной экономической литературы.

В условиях рыночных отношений каждый хозяйствующий субъект должен стремиться, если не получать максимальную прибыль, а затем к своей стоимости, что обеспечило бы динамичное развитие производственно-хозяйственной деятельности в конкурентной среде, что поможет сохранить позиции на конкурентном рынке.

Показателем прибыли торговых организаций является денежное выражение стоимости прибавочного продукта, создаваемого производительным трудом работников торговых организаций. В то же время стоимость «прибавочного продукта, созданного в сфере товарного обращения, формируется установленным механизмом ценообразования на основе установленных тарифов, товарных наценок в качестве оплаты за реализацию продукции, товаров, услуг» [31].

Как правило, прибылью для торговых организаций служит сформированный показатель, отражающий разницу между ценой продажи товаров и ценой их приобретения, включая издержки обращения. Показателем прибыли торговой организации выступает денежное выражение части стоимости прибавочного продукта, характеризующего результаты финансово-коммерческой деятельности субъекта хозяйствования.

Управление прибылью выступает в качестве одного из важнейших направлений финансовой политики субъектов хозяйствования, что способствует развитию субъекта, его финансовой устойчивости.

Получение прибыли, касается всех предприятий, компаний и фирм различных организационно-правовых форм, что связано не только с производственной деятельностью субъекта хозяйствования, но и с финансовыми и инвестиционными вложениями.

Величина прибыли каждого хозяйствующего субъекта зависит от правильности выбора бизнеса, от создания конкурентоспособных условий для реализации поставленных целей, от объёмов производства, величины и структуры затрат [10].

Исследуя литературные источники, определяющие понятие и экономическое значение прибыли можно сделать вывод, что данной проблеме уделяют внимание как зарубежные, так и отечественные учёные экономисты. Рассмотрим данное понятие, определяющее различными авторами.

Ю.Л. Александров определяет понятие прибыли, как «основной итоговый показатель, характеризующий результаты деятельности хозяйствующих субъектов, представляющий собой превышение доходов над расходами» [12].

М.И. Баканов связывает понятие прибыли с капиталом, при этом определяет, что прибыль – это чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, представляющий собой разность между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности [15].

По мнению Р.П. Валевиц и Г.А. Давыдовой, прибыль представляет собой совокупный доход субъекта хозяйствования, выраженный в денежной форме, получаемый по результатам предпринимательской деятельности, реализации проектов, связанными с риском, достижения конкурентного преимущества на рынке [15].

А.И. Гребнев трактует понятие прибыли следующим образом: «прибыль – превышение доходов от продажи товаров и услуг над затратами на производство и продажу этих товаров. Исчисляется как разность между выручкой от реализации продукта хозяйственной деятельности и суммой затрат факторов производства на эту деятельность в денежном выражении» [20].

Л.Л. Ермолович понятие прибыли трактует так: «прибыль – это сумма, на которую доход, выручка превышают затраты на экономическую деятельность, на производство товара». Это «выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, характеризующий его вознаграждение за риск осуществления предприятием деятельности, представляющий собой разницу между совокупным доходом и совокупными затратами в процессе осуществления этой деятельности» [24].

Автор трудов А.И. Соломатин определяет, что «прибыль в торговле является выражением стоимости прибавочного продукта, созданного производительным трудом работников торговли, которые заняты продолжением процесса производства в сфере товарного обращения, а также части прибавочного продукта, созданного трудом работников других отраслей народного хозяйства (промышленности, сельского хозяйства, транспорта и др.) и направляемого в торговлю через механизм цен на товары, тарифов, торговых надбавок как плата за реализацию товаров, продукции, услуг» [46].

Авторы трудов, которые занимаются изучением понятия прибыли и рассматривающие финансовые аспекты деятельности хозяйствующих субъектов понятие прибыли трактуют данное понятие следующим образом: «прибыль – это остаточная величина, полученная после вычета расходов, в т. ч. корректировок по сопровождению капитала, где это необходимо, из доходов для поддержания капитала на начало периода. Это разница между доходами, полученными от реализации продукции, основных средств, иного имущества, выполненных работ, оказываемых услуг, внереализационной деятельности, и начисленной суммой

затрат на производство, реализацию продукции и осуществление других видов деятельности» [36].

Ведущие экономисты в области бухгалтерского учёта, экономического анализа и финансового менеджмента большое место уделяют в своих исследованиях изучению финансовых результатов хозяйственной деятельности предприятия, при этом определяя, что большая часть денежных накоплений реализуется в форме прибыли. Так по, их мнению, «по экономическому содержанию прибыль – это, ни что иное, как денежное выражение части стоимости прибавочного продукта» [26].

Несомненно, что в процессе оценки финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта все виды прибыли играют важное значение, но среди учёных-экономистов существуют разногласия по этому вопросу.

О.Н. Волкова и В.В. Ковалев выделяют два наиболее значимых показателя – «валовую и чистую прибыль» [25]. Такая позиция обусловлена тем, что валовая прибыль включает прибыль от всех видов деятельности и непроизводственные затраты в виде коммерческих, административных и прочих иных расходов. Чистая же прибыль характеризует конечный финансовый результат деятельности.

Рассматривая позицию Г.В. Савицкой можно сделать вывод, что автор рассматривает показатель и само понятие прибыли как «финансовый результат деятельности». Автор данной концепции отмечает, что «финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности»: «прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции» [39]. Г.В. Савицкая выделяет такие показатели, как балансовая прибыль, налогооблагаемая прибыль и чистая прибыль.

Прибыль (убыток) отчетного периода в системе бухгалтерского учета определяется ежемесячно путем сравнения всех доходов и расходов, принятых для учета. Принципы учета доходов и расходов установлены ПБУ 9/99 «Доходы организации» [6] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [7]. В соответствии с пунктом 2 ПБУ 9/99 «доход организации признается как увеличение экономических выгод в результате получения активов (денежных средств, другого имущества) и / или погашения обязательств, что приводит к увеличению капитал этой организации, за исключением взносов участников (владельцев имущества)» [6].

В 1999 году было принято ПБУ 9/99 «Доходы организации», которое позволило вернуть в теорию и практику бухгалтерского учета понятие «доход».

Согласно п. 2 ПБУ 9/99 под доходами понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к росту капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [5].

Концепции «экономические выгоды», «активы» и «капитал» в бухгалтерском и налоговом законодательстве не установлены, поэтому необходимо понимать, что означают эти термины. Концепция «экономических выгод» представлена только в Концепции бухгалтерского учета. В этом документе существует понятие «будущие экономические выгоды», что означает «потенциальная возможность

собственности прямо или косвенно способствовать потоку денежных средств и их эквивалентов организации». Считается, что объект собственности принесет экономические выгоды в будущем, если это может быть:

- используется отдельно или в сочетании с другим объектом при производстве продуктов, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- обменять на другое имущество;
- используется для погашения кредиторской задолженности;
- распределяется между владельцами организации [22].

По мнению экономистов и юристов, выбранный способ определения дохода через экономическую выгоду представляется не совсем удачным.

Например, в частности, ведущий юрисконсульт известной юридической компании А.В. Чуркин канд. юрид. наук, предлагает доходом считать любые, не подлежащие возврату поступления в собственность лица в денежной или иной форме, допускающей их денежную оценку, в том числе в виде прав требования и иных имущественных прав, а также в виде материальной выгоды, определяемые в соответствии с положениями Налогового кодекса Российской Федерации.

Понятие «активы» нигде не отражается, следовательно, дать им определение согласно нормативных актов достаточно затруднительно. Исходя из содержания закона о бухгалтерском учете № 402–ФЗ, то активы входят в состав объектов бухгалтерского учета без определения сущности и их состава. Активы можно отождествить с имуществом предприятия [4].

Вместе с тем дебиторскую задолженность, НДС по приобретенным материальным ценностям нельзя признать имуществом, но они отражаются в активе баланса. Если рассматривать муниципальные предприятия, то в их балансе отражается имущество, которое находится у них на праве оперативного управления или хозяйственного ведения, а не на праве собственности. Согласно п. 1 ст. 31 Федерального закона от 06 декабря 2011 г. (в ред. от 31.12.2014 г.) № 164–ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)», имущество, сдаваемое в лизинг, может учитываться на балансе лизингополучателя, если это предусмотрено договором, хотя право собственности на него согласно п. 1 ст. 11 этого Закона принадлежит лизингодателю [5].

Следовательно, понятие «активы» четко не определяется. Очевидно, что в таких условиях дать четкое определение активам организации не представляется возможным.

Понятие «капитал» и для бухгалтерского учета, и для экономики в целом является довольно сложным понятием. В связи с этим общепринятого определения капитала нет не только в нашем законодательстве, но и в мировой экономической теории. Несмотря на то, что чаще всего капитал определяют, как имущество организации, свободное от обязательств перед третьими лицами, данное определение отражает лишь механизм расчета капитала, но ни в коей мере не раскрывает его сущности. Этот подход является удобным для бухгалтера, так как в его задачу входит рассчитать капитал, а не определить его сущность [25].

Концепция «дохода» также определяется Налоговым кодексом Российской Федерации. «Доходы понимаются как экономические выгоды в денежной или

натуральной форме, учитываемые, когда их можно оценить, и в той мере, в какой такое вознаграждение может быть оценено и определено» в соответствии с главой 25 Налогового кодекса [2].

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации получение косвенных налогов: налога на добавленную стоимость, налога с продаж, акцизов и экспортных пошлин не признается в качестве дохода.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает разделение всех доходов на те, которые учитываются и не учитываются для целей налогообложения [2].

Для правильного понимания характера дохода рассмотрим процедуру их признания.

Прежде всего, основной вид дохода включает доходы от продажи товаров и товаров, доходы, связанные с выполнением работы, предоставление услуг.

Чтобы признать этот вид дохода, вы должны соблюдать все следующие условия:

- организация имеет право получать эту выручку, вытекающую из конкретного договора или подтвержденную другими надлежащими способами;
- размер выручки может быть определен;
- есть уверенность в том, что в результате конкретной операции экономические выгоды организации увеличатся;
- право собственности (владение, использование и распоряжение) на товары (товары) было передано от организации покупателю или работа была принята клиентом (услуга оказана);
- затраты, понесенные или возникшие в связи с этой операцией, могут быть определены [9].

Если хотя бы одно из данных условий не выполняется, поступившие суммы признаются в бухгалтерском учете организации в виде кредиторской задолженности (авансов полученных).

Многие ученые сходятся во мнении, что данные условия сформулированы не совсем корректно в отношении некоторых ситуаций.

Прочие доходы отражаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

1. Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (за исключением иностранной валюты), продуктов, товаров, а также процентов, полученных за предоставление средств организации за пользование, и доходов от участия в уставных капиталах других организаций не подпадает под действие деятельности организации).

2. Штрафы, пени, штрафы за нарушение условий договоров, а также компенсацию за убытки, причиненные организацией.

3. Сумма задолженности кредитора и контрагента, срок исковой давности которой истек.

4. Сумма переоценки активов [6].

Не признаются доходами следующие поступления согласно ПБУ 9/99 (раздел 1, п. 3):

1. Суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей. Данные налоги являются косвенными, включаются в цену и подлежат, по сути, перечислению в бюджет. Следовательно, данные поступления не увеличивают капитала и не могут быть признаны доходом.

2. По договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п. в пользу организации поступают средства, которые организация обязана передать комитенту, агенту, посреднику и они также не увеличивают капитал и не признаются доходами.

3. В порядке предварительной оплаты, авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг, задатка поступления не являются доходом, т.к. до выполнения определенных условий право собственности не переходит организации.

4. В залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю.

5. В погашение кредита, займа, предоставленного заемщику. Данная операция меняет структуру активов, а не капитала, поэтому также не может признаваться доходом [6].

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации», под расходами понимается «уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [7].

Налоговый кодекс РФ также дает определение расходов. Под расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Однако также, как и отношении доходов, четкого понимания сути расходов нет. Расходы определяются как экономически обоснованные затраты, а затраты – как документально подтвержденные расходы. Это означает, что Налоговый кодекс РФ отождествляет понятия «расходы» и «затраты», при этом не дает четкого их определения [2].

Рассмотрим порядок признания расходов, который определен в ПБУ 10/99, который является более детализированным, чем для доходов:

- расход будет признан в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды, т. е. организация уже передала или намеревается передать актив [30].

В других пунктах ПБУ 10/99 содержатся дополнительные моменты признания расходов, однако они в большей степени отвечают на вопрос, когда признавать расходы, чем что признавать расходами [10].

Согласно ПБУ 10/99 не признаются расходами выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.). Данная

операция погашает возникающие обязательства, не затрагивая капитала и не влияя на получение экономических выгод;

– вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи). В результате данной операции меняется структура активов, а не капитала;

– по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п. Данная операция сопровождает процесс погашения обязательств и не меняет структуру капитала;

– в порядке предварительной оплаты материально - производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг. Данная операция формирует обязательство поставщика и отражается в составе дебиторской задолженности, пока условия поставки не будут выполнены;

– в виде аванса в счет оплаты ценностей, работ, услуг;

– в погашение кредита, займа, полученных организацией. В данном случае также происходит уменьшение обязательства, которое не затрагивает капитала организации [29].

В п. 19 ПБУ 10/99 указывается, что расходы в бухгалтерском учете признаются независимо от методики признания по налоговому кодексу.

Данное положение приобрело особую важность в связи с вступлением в силу главы 25 НК РФ, которой предусмотрено ведение налогового учета у хозяйствующих субъектов [7].

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

1. Материальные затраты – отражают стоимость приобретаемого со стороны сырья и материалов; стоимость покупных материалов; стоимость покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов; стоимость работ и услуг производственного характера, выплачиваемых сторонним организациям; стоимость природного сырья; стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, расходуемого на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопления зданий, транспортные работы; стоимость покупной энергии всех видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и прочие нужды.

2. Затраты на оплату труда – отражают затраты на оплату труда основного производственного персонала предприятия, включая премии рабочим и служащим за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

3. Отчисления на социальные нужды – страховые взносы в фонды. В 2017 году ставка страховых взносов составляет до 30 % (для некоторых категорий страхователей ставки страховых взносов могут быть снижены). Из них 22 % – в Пенсионный фонд РФ, 2,9 % – в Фонд социального страхования РФ, 5,1 % – в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования соответственно.

4. Амортизация – отражает сумму амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств.

5. Прочие затраты – это налоги, сборы, платежи по кредитам, затраты на командировки, по подготовке и переподготовке кадров, плата за аренду, ремонтный фонд, платежи по обязательному страхованию имущества и т.д. [7, п.8].

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно. Типовая номенклатура включает следующие статьи: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; расходы на подготовку и освоение производства; общепроизводственные расходы; общехозяйственные расходы; потери от брака; прочие производственные расходы; коммерческие расходы [7].

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признается для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

1.2 Нормативно-правовое регулирование и методика бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов

Учет в оптовой организации должен строго регулироваться, то есть подлежит определенным правилам. Существует набор правил учета. Отклонение от этих правил приводит к серьезным ошибкам в бухгалтерском учете и налоговой отчетности, при определении финансовых результатов предприятия, приводит к злоупотреблениям финансово ответственных лиц и т. д. [1].

Кодекс правил представляет собой систему нормативных документов, которые в зависимости от цели и статуса могут быть разделены на следующие уровни [3]:

1-й уровень:

Закон «О бухгалтерском учете» определяет состав хозяйствующих объектов, обязанных вести бухгалтерский учет и представлять финансовую отчетность; правовые основы бухгалтерского учета; содержание, принципы и организацию бухгалтерского учета; порядок составления и представления бухгалтерской отчетности.

Гражданский кодекс РФ.

Другие законы по бухгалтерскому учету.

Указы Президента РФ.

Постановления Правительства РФ.

2-й уровень (Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) устанавливают порядок учета и оценки определенного объекта или совокупности объектов и конкретизируют закон о бухгалтерском учете):

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н). С изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г., 24 марта 2000 г., 18 сентября 2006 г., 26 марта 2007 г., 25 октября, 24 декабря 2010 г.

1/2008 «Учетная политика организации» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 18.12.2012)).

21/2008 «Изменения оценочных значений» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 18.12.2012)).

4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина России от 6 июля 1999 № 43н).

5/01 «Учет материально-производственных запасов» (приказ Минфина России от 9 июня 2001г. № 44н).

6/01 «Учет основных средств» (приказ Минфина России от 30 марта 2001 № 26н).

7/98 «События после отчетной даты» (приказ Минфина России от 25 ноября 1998 № 56н).

8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (приказ Минфина России от 28 ноября 2001. № 96н).

9/99 «Доходы организации» (приказ Минфина России от 6 мая 1999 № 32н).

10/99 «Расходы организации» (приказ Минфина России от 6 мая 1999 № 32н).

11/2008 «Информация о связанных сторонах» (приказ Минфина РФ от 29.04.2008 № 48н).

13/2000 «Учет государственной помощи» (приказ Минфина России от 16 октября 2000 № 92н).

4/2007 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н).

15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам» (приказ Минфина России от 06.10.2008 № 107н (ред. от 27.04.2012)).

16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» (приказ Минфина России от 2 июля 2002 № 66н).

17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (приказ Минфина России от 19 ноября 2002 № 115н).

18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (приказ Минфина России от 19 ноября 2002 № 114н);

19/02 «Учет финансовых вложений» (приказ Минфина России от 10 декабря 2002 № 126н).

3-й уровень:

Приказы (например, приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, утвердивший План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкции по его применению).

Методические рекомендации и указания Минфина России конкретизируют статьи законов и отдельные ПБУ. К таким рекомендациям относят:

1. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995г. № 49).

2. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина России от 28 декабря 2001г. № 119н).

3. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (приказ Минфина России от 26 декабря 2002г. № 135н).

4. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации (приказ Минфина России от 20 мая 2003г. № 44н).

5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 2003г. № 91н).

6. Инструкции; комментарии; письма.

4-й уровень (Методические рекомендации других министерств и ведомств устанавливают отраслевые особенности ведения бухгалтерского учета):

Например, Комитетом по торговле утверждены:

1. Методические указания по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (письмо от 20 апреля 1995г. № 1-550/32-2).

2. Методические указания по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (п. от 10 июля 1996 № 1-794/32-5).

3. Минсельхозом России утверждены 25 января 2001 года «Рекомендации по ведению бухгалтерского учета и отчетности в сельскохозяйственных потребительских кооперативах».

5-й уровень:

– приказ по учетной политике организации;

– другие рабочие документы организации.

Основной задачей учета финансовых результатов является непрерывное и верное отражение в учетных регистрах доходов и расходов и определение финансовых результатов своей деятельности как с точки зрения формирования балансовой прибыли, так и с точки зрения налогового законодательства.

Финансовый результат от продажи формируется на счете 90 «Продажи» в контексте определенных видов деятельности (с субсчета 1 «Доход» отражается непосредственно входящий доход, а дебет субсчета 2 «Себестоимость продаж» - прямо стоит). По состоянию на конец отчетного периода остаток на счете 90 (рассчитанный путем сравнения зачисленного оборота субсчета 1 и дебетового оборота субсчетов 2, 3, 4, 5) закрывается учетными записями из субсчета 9 «Прибыль / убыток» в соответствии с счетом 99 «Прибыль и убытки».

Прибыль (убыток) от продажи товаров определяется как разница между поступлениями от их продажи в текущих ценах без налога на добавленную стоимость, акцизов и себестоимости, включенных в себестоимость. Метод определения выручки от продажи продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием на длительный период на основе условий управления и контрактов. В то же время для целей учета применяется метод доставки. Для целей налогообложения можно определить доход либо в отношении оплаты (в денежной форме), либо при отгрузке товаров, товаров, выполнении работы, предоставлении услуг и представлении расчетных документов.

Прибыль от продажи основных средств является превышением цены продажи над остаточной стоимостью и отражается в переписке со счетом 91 «Прочие

доходы и расходы». Этот счет также отражает финансовый результат от продажи другого имущества, определяемый как разница между продажной ценой и первоначальной ценой, или между ценой продажи и стоимостью остаточной стоимости (для нематериальных активов).

Прочие доходы (расходы) отражаются на счете непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Они списываются по мере их возникновения; в то время как доходы и расходы отражаются на отдельных субсчетах (доход - по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы», расходы - по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы»).

В то же время в субсчете 91-1 прочие доходы включают:

1. Поступления, связанные с предоставлением временного пользования (временного владения и пользования) активов организации в соответствии со счетами для расчетов или денежных средств (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с различными должниками и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т. д.).

2. Доходы, связанные с уплатой прав, возникающих из-за различных видов интеллектуальной собственности, в соответствии со счетами для расчетов или денежных средств (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с различными должниками и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т. д.).

3. Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и прочие доходы от ценных бумаг в соответствии со счетами бухгалтерского учета.

4. Прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества в соответствии со счетом 76 «Расчеты с разными должниками и кредиторами».

5. Поступления от продажи и иного списания основных средств и других активов (за исключением продуктов, товаров) - в соответствии со счетами учета или денежных средств.

6. Прочие доходы.

Прочие расходы, учитываемые на субсчете 91-2:

1. Штрафы, которые были уплачены или признаны за уплату, штрафы, штрафы за нарушение условий договоров в соответствии со счетами учета или наличными.

2. Возмещение ущерба, причиненного организацией в соответствии со счетами бухгалтерского учета.

3. Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году в соответствии со счетами бухгалтерского учета - расчеты, амортизационные отчисления и т. Д.

4. Прочие расходы.

Ежемесячное сравнение кредитного оборота субсчета 91-1 и дебетового оборота субсчета 91-2 определяет остаток прочих доходов и расходов за отчетный месяц, который списывается с субсчета 91- 9 «Остаток прочих доходов и расходов» на счете 99 «Прибыль и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» не имеет баланса на отчетную дату.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»),

закрываются внутренними записями на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Также следует отметить, что в разрезе перечисленных ранее видов прочих доходов и расходов ведется аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы». При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции. Также на счете 91-1 «Прочие доходы» отражаются доходы, к которым относятся:

1. Полученные или признанные к получению штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и др.);

2. Поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов; при этом по основным средствам – по мере начисления амортизации, по иным материальным ценностям – при списании в продажу;

3. Поступления в возмещение причиненных организации убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

4. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

5. Прочие доходы.

Прочие расходы в учете отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы».

При этом в составе прочих расходов фиксируются:

1. Остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов (01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы»);

2. Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов (товаров, продукции), – в корреспонденции со счетами учета затрат, активов;

3. Прочие расходы.

Окончательный финансовый результат отражается на счете 99 «Прибыль и убытки» и состоит из финансового результата от обычной деятельности (в соответствии с счетом 90-2 «Продажи»), других доходов и расходов (их баланс - в соответствии со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»), а также чрезвычайные доходы и расходы (в соответствии со счетами материальных ценностей, расчетами с персоналом за вознаграждение труда, денег и т. Д.).

По дебету счета 99 «Прибыль и убытки» отражаются убытки (убытки, расходы), а по кредиту - доходы (доходы) организации. Сравнение дебетового и кредитного оборотов за отчетный период показывает окончательный финансовый результат. Но следует помнить, что построение аналитического учета на счете 99

«Прибыль и убытки» должно обеспечить формирование данных, необходимых для подготовки отчета о прибылях и убытках.

Расчет налога на прибыль и платежей по выделению этого налога на основе фактической прибыли отражается в дебете счета 99 «Прибыль и убытки» в соответствии с счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам», соответствующий субсчет. В течение отчетного периода сумма авансовых платежей отражается обычным способом по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в соответствии со счетами кассовых записей - счетом 51 «Расчетные счета». Сопоставление дебетового и кредитного оборота на соответствующем субсчете счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» определяет сумму задолженности по платежам в бюджет, которая переводится со счета, что отражается в том же сообщении.

Распределение прибыли учитывается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В результате деятельности организации также может быть получен убыток, который погашается за счет различных источников, что отражено в кредите счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Отражать учетные и бухгалтерские различия в учете налога на прибыль, признанного в бухгалтерском учете, из налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в возврате подоходного налога, ПБУ 18/02 «Учет налоговых платежей для некоммерческих организаций» [8].

В соответствии со ст. 3 ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит из постоянных и временных разниц.

В соответствии с пунктом 4 ПБУ 18/02 «постоянные различия означают доходы и расходы, которые составляют бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаются из расчета налоговой базы по налогу на прибыль (убытка) за отчетный период и последующие отчетные периоды. Постоянные различия в формировании налогооблагаемой прибыли приводят к формированию постоянного налогового актива» [8].

В соответствии с пунктом 7 ПБУ 18/02 «постоянный налоговый актив означает сумму налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по подоходному налогу в отчетном периоде. Постоянный налоговый актив признается организацией в период, в течение которого возникает постоянная разница. Она рассчитывается путем умножения постоянной разницы на эффективную ставку налога на прибыль» [8].

Временные различия означают доходы и расходы, которые составляют бухгалтерскую прибыль (убыток) за один отчетный период, а также налоговую базу по налогу на прибыль – в другие или другие отчетные периоды. Временные различия в формировании налогооблагаемой прибыли приводят к формированию отложенного подоходного налога. Временные различия, зависящие от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток), делятся на вычитаемые временные различия и налогооблагаемые временные различия [8, п. 8, 9].

Причины и последствия возникновения постоянных и временных разниц приведены в настоящей работе в Приложении 3.

Учет расчетов организации с бюджетом по налогу на прибыль ведется на следующих счетах и субсчетах:

- счет 68, субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
- счет 99, субсчет «Учет условных расходов по налогу на прибыль»;
- счет 99, субсчет «Учет условных доходов по налогу на прибыль»;
- счет 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»;
- счет 09, субсчет «Отложенный налоговый актив»;
- счет 77, субсчет «Отложенное налоговое обязательство».

Текущий налог на прибыль исчисляется

$$Н_{ПР} = \pm У_{Р} (У_{Д}) + ПНО + ОНА - ОНО, \quad (1)$$

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

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

ПНО – постоянное налоговое обязательство;

ОНА – отложенный налоговый актив;

ОНО – отложенное налоговое обязательство.

По постоянным (ПР) и временным разницам (налогооблагаемым (НВР) и вычитаемым (ВВР)) ведется внесистемный учет, т.е. они учитываются вне счетов бухгалтерского учета, а только в аналитических таблицах на основании сопоставления данных бухгалтерского и налогового учета.

Оптимальным вариантом организации налогового учета на предприятии является его ведение на основе бухгалтерского учета. Для этого необходимо максимально сблизить положения учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения. При избрании той или иной методики налогового учета необходимо последовательно ответить на ряд возникающих вопросов:

1. Решить, насколько допустимо сблизить правила бухгалтерского и налогового учета;
2. Определить, рационально ли дублировать бухгалтерские и налоговые данные или фиксировать только различия между первыми и вторыми;
3. Установить способ и порядок ведения налогового учета.

Таким образом, для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи». Для учета прочих доходов и расходов отчетного периода предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». Отражение в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности различия налога на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанного в бухгалтерском учете, от налога на налогооблагаемую прибыль, сформированного в бухгалтерском учете и отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль, регламентируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций».

1.3 Цель, задачи, источники информации и методика аудита финансовых результатов

В соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», «аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей» [5].

Аудит финансовых результатов определяет соответствие применяемой методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов, нормативным документам, действующим на территории Российской Федерации. На основе этого «формируется мнение о достоверности финансового результата и бухгалтерской отчетности по финансовым результатам во всех существенных аспектах» [15].

Целью аудита финансовых результатов «является выражение мнения о достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков организации, законности распределения и использования прибыли, остающейся в ее распоряжении» после налогообложения [35].

Основными задачами аудита финансовых результатов являются:

1. Оценка соответствия финансовой отчетности данным синтетических и аналитических компонентов учета конечного финансового результата.
2. Подтверждение соответствия бухгалтерских операций, выполняемых предприятием действующим законодательством в области бухгалтерского учета.
3. Проверка формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж и других доходов.
4. Проверка правильности налогообложения прибыли.
5. Проверка текущего использования прибыли, ее распределения и проверки прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Источниками информации для проверки являются [17]:

1. Порядок организации по учетной политике за отчетный год.
2. Первичные документы (счета-фактуры, счета-фактуры, контракты и др.).
3. Данные аналитического и синтетического учета.
4. Журналы заказов на счетах (50 «Кассир», 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки», 68 «Расчеты по налогам и сборам»).
5. Основная книга.
6. Формы финансовой отчетности «Бухгалтерский баланс» и «Отчет о финансовых результатах».

На этапе планирования аудита разработан общий план, на основе которого составляется рабочая программа аудита [42].

Программа аудита - подробный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита [55]. В разработанную программу аудита финансовых результатов следует включить:

- аудит оформления первичных документов;

- аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- аудит правильности формирования прибыли (убытка) от продаж;
- аудит правильности отражения в учете прочих доходов и расходов;
- аудит правильности определения прибыли (убытка) до налогообложения;
- аудит правильности определения налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей;
- аудит правильности определения и отражения в учете чистой прибыли (нераспределенной прибыли (убытка) отчетного периода);
- аудит правомерности и правильности произведенных отчислений в резервные фонды в соответствии с учредительными документами и учетной политикой.

Аудиторские «организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе». Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы [12].

Необходимой частью аудита является определение величины аудиторского риска, который согласен взять на себя аудитор, давая заключение о полной достоверности данных финансовой отчетности [24]. Модель расчета приемлемого аудиторского риска представлена в виде формулы:

$$AP = BP \cdot PK \cdot PH, \quad (2)$$

где AP – приемлемый аудиторский риск;

BP – внутрихозяйственный риск;

PK – риск средств контроля;

PH – риск необнаружения.

Аудиторский риск выражает меру готовности аудитора признать «приемлемой вероятность содержания в финансовой отчетности материальных (существенных) ошибок после завершения аудита и выдачи клиенту стандартного аудиторского заключения без оговорок» [49].

Внутрихозяйственный риск выражает меру ожидания аудитором вероятности содержания в отчетности ошибок, превосходящих допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля [45].

Риск контроля выражает меру ожидания аудитором вероятности пропуска ошибок, превосходящих величину, допустимую системой внутрихозяйственного контроля [26].

Риск необнаружения выражает меру готовности аудитора признать вероятность невыявления в процессе проведения аудита ошибок, превосходящих допустимую величину.

Определим внутрихозяйственный риска и риска контроля по формуле:

$$P = 100 - (n_1 \cdot (100 : N) + n_2 \cdot (100 : N : 2)), \quad (3)$$

где n_1 – количество ответов с низким риском;

n_2 – количество ответов со средним риском;

N – общее количество ответов.

Чем ниже полученное значение аудиторского риска, тем большее количество информации, аудитору необходимо проверить.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть документально оформлены в установленном порядке.

Одним из не менее важных этапов проведения аудита является сбор аудиторских доказательств [40]. Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. Аудиторские «доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора» [31].

Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении проверяемой организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля [25].

К источникам аудиторских доказательств относятся: первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой бухгалтерской финансовой отчетности; письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица; информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Типичными ошибками, выявляемыми в процессе аудиторских проверок формирования и использования финансовых результатов, являются: неправомерное использование прибыли текущего отчетного периода; некорректная корреспонденция счетов; неправильное распределение прибыли, оставшейся в распоряжении организации; расходы, которые фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта [56].

Сложившееся мнение аудитора оформляется в виде аудиторского заключения. Аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выдержанное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. [5]

Аудиторское заключение бывает четырех видов: безусловно-положительное, условно-положительное, отрицательное и отказ от выражения мнения.

1.4 Методика анализа финансовых результатов организации

Понятие анализ произошло от греческого «analysis – разложение, представляет собой метод научного исследования явлений и процессов деятельности» хозяйствующих субъектов, в основе которого лежит изучение его составных частей, а также отдельных элементов общей системы исследуемого объекта» [29].

Для того чтобы обеспечить положительную динамику деятельности хозяйствующего субъекта, управленческому персоналу необходимо, прежде всего, уметь реально оценить финансовое состояние своего субъекта хозяйствования. При этом «целью экономического анализа будет являться оптимизация затрат, а также повышение финансово-экономических показателей деятельности субъекта хозяйствования, повышение его конкурентной стратегии на рынке» [29].

Содержание экономического анализа заключается в следующем:

1. Исследование экономических явлений, причин и факторов их обуславливающих.

2. Очная и объективная оценка эффективности производственно-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования.

3. Обоснование планов с точки зрения научности, соблюдение контроля за их выполнением, а также в выявлении резервов повышения показателей эффективности.

4. Разработка мероприятий по улучшению показателей эффективности деятельности субъекта хозяйствования.

К основным задачам экономического анализа необходимо отнести:

1. Оценку эффективности использования всех факторов производственно-хозяйственной деятельности.

2. Определение и использование внутренних резервов.

3. Экономическое обоснование оптимальности в области принятия управленческих решений.

4. Оценку экономическим процессам, возникающим в период производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов различных организационно-правовых форм следует проводить в количественных и качественных показателях [30].

На практике различают различные методы экономического анализа, в зависимости от классификационного признака.

Так неформализованные методы экономического анализа основаны на описании определённых аналитических процедур, построенных на логическом уровне, а не на конкретных и строгих аналитических зависимостях. К таким методам принято на практике относить методы сценариев, экспертных оценок, сравнения и т.п.

Формализованные же методы экономического анализа включают достаточно строгие аналитические процедуры при проведении экономического анализа. Как правило, к таким методам на практике относят метод группировки, метод сравнения, цепных подстановок, арифметических разниц, балансовый метод. Интегральный, логарифмический, простых и сложных процентов, метод дисконтирования и т. д. [36].

На практике экономического анализа часто применяются основные методы анализа, такие как горизонтальный, вертикальный, трендовый, коэффициентный, факторный.

Далее рассмотрим основные их цели и направления.

Горизонтальный анализ строится на сравнении каждой позиции бухгалтерской финансовой отчетности хозяйствующего субъекта с предыдущим периодом. Такой вид анализа также принято называть «временным анализом» [43].

Вертикальный анализ строится на определении структуры итоговых результативных показателей субъекта хозяйствования с выявлением влияния каждого показателя бухгалтерской финансовой отчетности на результат оценки в целом по предприятию.

Трендовый анализ основан на сравнении каждой отдельной позиции бухгалтерской финансовой отчетности с рядом предшествующих отчетных периодов и определении тренда. Определение тренда – это определение основной тенденции динамики изменения определенных показателей, очищенных от случайных влияний факторов за отдельный отчетный период времени [36].

Коэффициентный анализ (анализ относительных показателей) основан на расчёте отношений между отдельными показателями отчетности, а также определении взаимосвязей показателей в общей совокупности.

Факторный анализ строится на влиянии отдельных факторов или причин на результативный показатель деятельности анализируемого показателя. При этом, в «зависимости от поставленной цели факторный анализ может быть прямым, когда результативный показатель разбивают на отдельные составные части в моделях детерминированного факторного анализа», так и обратным, когда отдельные элементы соединяют в общий результативный показатель [33].

Цель анализа доходов и расходов организации – выявление тенденций изменения этого показателя и всех элементов их формирования, выявление резервов их повышения.

Анализ прибыли хозяйствующих субъектов подразделяется на различные направления, виды, а также формы, в зависимости от определенных признаков:

1. По направлениям исследования выделяют: анализ формирования прибыли и анализ её использования.

При данном направлении анализ формирования прибыли следует проводить в разрезе определенных сфер деятельности, к которым может быть отнесена: операционная деятельность, инвестиционная и финансовая [33].

Данный вид анализа является основной формой анализа, который строится на основе бухгалтерской финансовой отчетности субъекта хозяйствования, по данным бухгалтерского и налогового учёта, именно на его основе выявляются резервы повышения уровня и суммы прибыли.

Анализ распределения и использования прибыли предприятия строится по основным её направлениям. Данный вид анализа направлен на выявление уровня потребления прибыли и её капитализации, а также определение конкретных форм её производственного потребления для целей инвестиционного развития.

2. По организации проведения анализа выделяют внутренний и внешний анализ формирования прибыли.

При этом внутренний анализ, как правило, проводится собственниками хозяйствующего субъекта либо менеджерами. Для анализа привлекаются все документальные источники субъекта хозяйствования, по результатам документооборота которых формируется прибыль (или убыток) предприятия.

Внешний анализ, как правило, проводится внешними пользователями, в качестве которых могут выступать налоговые органы, банки, страховые компании и т.д. Данный анализ проводится на основании опубликованным материалам бухгалтерской финансовой отчётности субъекта хозяйствования [41].

3. По масштабам деятельности хозяйствующего субъекта.

При этом направлении выделяют следующие формы анализа прибыли:

Анализ прибыли по предприятию в целом. При данном виде анализа изучается формирование прибыли, её распределение и использование без выделения отдельных структурных подразделений субъекта хозяйствования. Чаще всего данный вид анализа проводится в финансовом анализе.

Анализ прибыли по отдельному структурному подразделению, либо центру ответственности. Данный вид анализа, как правило, проводится для целей управленческого учёта в организации.

Анализ прибыли по отдельным товарным группам, товарам, ассортименту. Является, как правило, дополнительным видом анализа, который может быть использоваться как для целей управленческого учёта, так и в финансовом анализе [45].

4. По объёму исследования выделяют: тематический и полный анализ прибыли.

Если рассматривать особенности тематического анализа прибыли, то можно сделать вывод, что данный вид анализа, как правило, ограничивается отдельными аспектами формирования прибыли или её использовании. В качестве примера можно привести анализ проводимой в организации налоговой политики, определение степени влияния формирования при этом затрат и доходов, влияющих в конечном итоге, на результативный показатель прибыли предприятия [45].

В качестве примера приведем анализ влияния изменения стоимости и структуры капитала на уровень прибыльности хозяйствующего субъекта.

Полный анализ прибыли основан на изучении всех аспектов её формирования, а также распределения и использования в комплексе. Данный вид анализа, как правило, является более полным и способствует определить не только влияние отдельных составляющих на формирование прибыли, но и является более важным для принятия грамотного управленческого решения для дальнейшего развития субъекта хозяйствования [44].

5. По периоду и глубине проведения анализа прибыли выделяют: предварительный анализ, оперативный анализ, последующий анализ и детализированный [38].

Предварительный анализ прибыли связан, прежде всего, с условиями её формирования и распределения, а также предстоящего использования с условиями осуществления определённых сделок, связанных с основными, финансовыми или инвестиционными операциями. Данный вид анализа при этом может быть представлен в виде экспресс-анализа. Результаты данного анализа, как правило, применяются при составлении бизнес-планов, планирования объёмов продаж, а также планирования прибыли и рентабельности предприятия в будущих периодах хозяйствования [43].

Оперативный анализ прибыли предприятия проводится, как правило, в процессе осуществления как операционной, так и финансовой, инвестиционной деятельности. Цель данного анализа: оперативно воздействовать на формирование либо использование прибыли предприятия.

Последующий анализ прибыли предприятия. Как правило, данный вид анализа относят к более углублённому анализу, который основан на изучении результативных показателей предприятия за отчётный период для получения более полной информации о формировании прибыли предприятия, а также формированию финансовых результатов. Основан данный вид анализа на применении факторного анализа, сравнивается с предварительным анализом, оперативным анализом для дальнейшей корректировки плана действий руководства в области управления прибылью.

Детализированный анализ прибыли проводится в разрезе изучения каждого отдельного фактора на величину формирования прибыли в целом по предприятию, а также формированию прибыли от реализации отдельных видов продукции, работ, или оказания услуг [42].

Методология анализа доходов и расходов:

1. Анализ состава, структуры и динамики доходов организации. Анализ структуры доходов включает в себя определение доли отдельных видов доходов в общей сумме дохода. Анализ динамики доходов основан на расчете темпов роста или роста всех доходов и их отдельных видов, в частности доходов.

2. Анализ состава, структуры и динамики расходов. Анализ структуры расходов основывается на определении доли отдельных видов расходов в общей сумме расходов. Анализ динамики расходов основан на расчете темпов роста всех расходов или отдельных типов [42].

В ходе анализа важно не только установить структуру доходов предприятия в отчетном периоде и его изменение по сравнению с предыдущим периодом, но и определить тип структурной динамики доходов и причин, вызвавших ее.

Существует четыре типа структурной динамики:

1. В отчетном периоде увеличивается абсолютная сумма дохода от обычной деятельности или не изменяется по сравнению с предыдущим периодом. Доля этих доходов в общей сумме доходов в текущем периоде также увеличивается или не изменяется. Этот тип динамики указывает на рост или стабилизацию масштабов деятельности предприятия [45].

2. Абсолютная сумма дохода для обычной деятельности в отчетном периоде уменьшается по сравнению с предыдущим периодом, а их доля в общей стоимости доходов в текущем периоде увеличивается или не изменяется. Темпы роста доходов от обычной деятельности за отчетный период умеренно ниже или равны темпам роста других доходов за отчетный период, а также по модулю, то есть отрицательный темп роста доходов считается положительным. Эта ситуация указывает на снижение масштабов деятельности при сохранении достаточного уровня дохода [45].

3. Критическое абсолютное значение. В то же время наблюдается снижение абсолютной суммы доходов от обычной деятельности и уменьшение их доли. Темпы роста доходов от обычной деятельности выше, чем темпы роста других

доходов по модулю. Такая ситуация на предприятии свидетельствует об уменьшении объема деятельности из-за снижения объемов продаж, снижения спроса на продукцию, появления конкурентоспособной продукции на рынке, значительного снижения уровня цен.

Анализ прибыли должен начинаться с изучения его динамики, а также структуры как по суммарной сумме, так и по разделу ее составляющих элементов.

4. Показатели рентабельности являются одним из важнейших в анализе, так как являются показателями, характеризующими эффективность работы хозяйствующего субъекта, характеризуют фактическую среду формирования его дохода и прибыли. По этой причине показатели рентабельности являются обязательными элементами сравнительного анализа и оценки финансового состояния субъекта хозяйствования [48].

Рассмотрим порядок расчёта показателей рентабельности, определяющим определённый объект анализа.

Рентабельность реализованной продукции определяется по формуле:

$$P_{\text{рп}} = \frac{П_{\text{р}}}{C_{\text{рп}}} \cdot 100, \quad (4)$$

где $П_{\text{р}}$ – прибыль от реализации, тыс. руб.;
 $C_{\text{рп}}$ – себестоимость продукции, тыс. руб.

Рентабельность продаж определяется по формуле

$$P_{\text{п}} = \frac{П_{\text{р}}}{В} \cdot 100, \quad (5)$$

где $В$ – выручка, тыс. руб.

Операционная рентабельность определяется по формуле

$$P_{\text{о}} = \frac{П_{\text{но}}}{В} \cdot 100, \quad (6)$$

где $П_{\text{но}}$ – налогооблагаемая прибыль, тыс. руб.

Рентабельность внеоборотных активов определяется по формуле

$$P_{\text{вна}} = \frac{\text{ЧП}}{\overline{\text{ВНА}}} \cdot 100, \quad (7)$$

где ЧП – чистая прибыль, тыс. руб.;

$\overline{\text{ВНА}}$ – средняя стоимость внеоборотных активов, тыс. руб.

Рентабельность оборотных активов определяется по формуле

$$P_{\text{оа}} = \frac{\text{ЧП}}{\overline{\text{ОА}}} \cdot 100, \quad (8)$$

где $\overline{\text{ОА}}$ – средняя стоимость оборотных активов за отчетный период, тыс. руб.

Рентабельность собственного капитала определяется по формуле

$$P_{\text{ск}} = \frac{\text{ЧП}}{\overline{\text{СК}}} \cdot 100, \quad (9)$$

где $\overline{\text{СК}}$ – средняя стоимость собственного капитала за отчетный период, тыс. руб.

Рентабельность основных средств определяется по формуле

$$P_{\text{ос}} = \frac{\text{ЧП}}{\overline{\text{ОС}}} \cdot 100, \quad (10)$$

где $\overline{\text{ОС}}$ – средняя стоимость основных средств за отчетный период, тыс. руб.

Применяя методику факторного анализа можно определить влияние отдельных факторов, формирующих результативный показатель субъекта хозяйствования. При этом можно по результатам факторного анализа определить влияние каждого отдельного фактора в совокупности на изменение суммы прибыли. Прибыль от реализации продукции в целом по предприятию зависит от четырех факторов первого уровня соподчиненности: объема реализации продукции; её структуры; себестоимости и уровня средне-реализационных цен [45].

Объем реализации продукции может оказывать положительное и отрицательное влияние на сумму прибыли. При этом увеличение объема продаж рентабельной продукции приводит к пропорциональному увеличению прибыли хозяйствующего субъекта [50].

Структура товарной продукции может оказывать также как положительное, так и отрицательное влияние на сумму прибыли предприятия. Если будет увеличиваться доля более рентабельных видов продукции в общем объеме её реализации, то сумма прибыли, как правило, возрастет, и наоборот, при увеличении удельного веса низкорентабельной или убыточной продукции общая сумма прибыли уменьшается.

Показатель себестоимости продукции и показатель прибыли находятся в обратно пропорциональной зависимости: так снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли, и наоборот.

Проанализируем выполнение плана и динамику прибыли от реализации продукции, величина которой зависит от трёх факторов первого порядка: объема продажи продукции, себестоимости и средне-реализационных цен.

Факторная модель прибыли от реализации отдельных видов продукции представлена в виде формулы

$$Pr = VP_{П1} \cdot (Ц_i - C_i), \quad (11)$$

где $VP_{П1}$ – объем продажи продукции;

$Ц_i$ – средняя цена реализации;

C_i – показатель себестоимости.

Расчёт влияния факторов на изменение суммы прибыли можно определить способом цепной подстановки.

Изменение прибыли от реализации продукции базисного периода

$$П_0 = VP_{П0} \cdot (Ц_0 - C_0), \quad (12)$$

где $П_0$ – прибыль от реализации базисного периода;

$VP_{П0}$ – объем продажи продукции базисного периода;

$Ц_0$ – средняя цена реализации за единицу продукции базисного периода;

C_0 – показатель себестоимости за единицу продукции базисного периода.

Изменение прибыли от реализации при изменении объема продаж

$$П_{усл1} = VP_{П1} \cdot (Ц_0 - C_0), \quad (13)$$

где $VP_{П1}$ – объем продажи продукции отчетного периода.

Изменение прибыли от реализации при объеме продаж продукции и при ценах отчетного периода

$$П_{усл2} = VP_{П1} \cdot (Ц_1 - C_0), \quad (14)$$

где Ц1 – средняя цена реализации за единицу продукции в отчётном периоде.

Изменение прибыли от реализации продукции за отчётный период

$$\text{П1} = \text{VPП} \cdot (\text{Ц1} - \text{С1}), \quad (15)$$

где С1 – показатель себестоимости единицы продукции отчётного периода.

Общее изменение прибыли от реализации, представлено в виде формул

$$\Delta\text{Побщ} = \text{П1} - \text{П0}, \quad (16)$$

где П1 – прибыль от реализации продукции отчётного периода.

$$\Delta\text{Пvpr} = \text{Пусл1} - \text{П0}, \quad (17)$$

$$\Delta\text{Пц} = \text{Пусл2} - \text{Пусл1}, \quad (18)$$

$$\Delta\text{Пс} = \text{П1} - \text{Пусл2}. \quad (19)$$

Расчёт влияния факторов на изменение суммы прибыли способом абсолютных разниц [14]

1. Влияние изменения объёма продаж продукции, представлено в виде формулы

$$\Delta\text{Пvpr} = (\text{VPП1} - \text{VPП0}) \cdot (\text{Ц0} - \text{С0}). \quad (20)$$

2. Влияние изменения средних реализационных цен, представлено в виде формулы

$$\Delta\text{Пц} = (\text{Ц1} - \text{Ц0}) \cdot \text{VPП1}. \quad (21)$$

3. Влияние изменения себестоимости, представлено в виде формулы

$$\Delta\text{Пс} = -(\text{С1} - \text{С0}) \cdot \text{VPП1}. \quad (22)$$

Резервы увеличения суммы прибыли определяются по каждому виду товарной продукции [14]. Основными их источниками являются увеличение объёма реализации продукции, снижение её себестоимости, повышение качества товарной продукции, реализация её на более выгодных рынках сбыта и т.д.

При анализе прибыли субъектов хозяйствования необходимым фактором является проведение анализа ликвидности и платежеспособности субъектов хозяйствования. Анализ ликвидности хозяйствующего субъекта можно рассматривать на основе методик, предлагаемых различными авторами, остановимся конкретно на одной методике, предложенной автором В.В. Ковалёвым [25]. Методика анализа строится в сравнении средств «по активу, которые сгруппированы по степени их ликвидности и сгруппированы в порядке убывания ликвидности с обязательствами по пассиву», которые наоборот, сгруппированы по срокам их погашения и расположенным в порядке возрастания их сроков к погашению. Все активы, по степени их ликвидности следует условно разделить на следующие группы [49]:

Наиболее ликвидные активы (А1) – включают денежные средства и краткосрочные финансовые вложения.

1. «Быстрореализуемые активы» (А2) – группа активов, для обращения которых в наличные средства требуется определенное время. В эту группу входит дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчётной даты).

2. «Медленнореализуемые активы» (А3) – представляют собой статьи раздела II баланса, включающие запасы, НДС, долгосрочную дебиторскую задолженность и прочие оборотные активы.

3. «Труднореализуемые активы» (А4) – данная группа активов отражает ту их часть, которая предназначена для использования в деятельности хозяйствующего субъекта, как правило, в течение относительно продолжительного периода времени [43].

Пассивы баланса группируются по степени возрастания сроков погашения обязательств группируются следующим образом.

1. Наиболее срочные обязательства (П1) – к данной группе пассивов относится кредиторская задолженность хозяйствующего субъекта.

2. «Краткосрочные пассивы» (П2) – в данную группу при расчёте включаются краткосрочные заёмные средства и прочие краткосрочные обязательства хозяйствующего субъекта.

3. «Долгосрочные пассивы» (П3) – данная группа предусматривает долгосрочные заёмные средства хозяйствующего субъекта, а также суммы резервов предстоящих платежей и доходы будущих периодов.

4. «Постоянные пассивы» (П4) – данная статья содержит информацию о наличии капитала и резервов хозяйствующего субъекта. Как правило, это итог раздела III «Капитал и резервы».

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги по каждой группе активов и пассивов.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие неравенства [44] $A_1 \geq P_1$; $A_2 \geq P_2$; $A_3 \geq P_3$; $A_4 \leq P_4$.

Если выполняются первые три неравенства, то это влечет выполнение и четвертого неравенства, поэтому важно сопоставить итоги первых групп по активу и пассиву.

Выполнение четвертого неравенства свидетельствует о соблюдении одного из условий финансовой устойчивости, т.е. наличия у хозяйствующего субъекта в достаточной мере оборотных активов.

Если только при расчёте не будет выполняться одно из первых трёх неравенств, это будет свидетельствовать о том, что ликвидность баланса, в той или иной степени нарушена. При этом недостаток средств по одной группе может компенсироваться их избытком из другой группы в стоимостной оценке, однако в реальной ситуации, менее ликвидные не смогут заменить более ликвидные активы баланса [45].

Сопоставление ликвидной части активов и обязательств позволит вычислить следующие показатели:

Текущую ликвидность, которая свидетельствует о платёжеспособности или неплатёжеспособности на ближайший промежуток времени

$$ТЛ = (A_1 + A_2) - (P_1 + P_2) \quad (23)$$

Перспективную ликвидность – это прогноз платёжеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей

$$ПЛ = A_3 - P_3 \quad (24)$$

Более точно оценить ликвидность баланса можно на основе проведенного внутреннего анализа финансового состояния. В этом случае сумма по каждой балансовой статье, входящей в какую-либо из первых групп актива и пассива,

разбивается на части, соответствующие разным срокам погашения обязательств для пассивных статей: до 3 месяцев; от 3 до 6 месяцев; от 6 месяцев до года; свыше года.

Для анализа платежеспособности рассчитываются финансовые коэффициенты платежеспособности. Если фактическое значение коэффициента не соответствует нормальному ограничению, то его можно рассматривать в динамике.

Общая платежеспособность определяется как ее способность покрыть все свои обязательства всеми имеющимися активами.

1. Коэффициент общей платежеспособности

$$K_{\text{общ.пл.}} = \frac{A_1 + 0,5 \cdot A_2 + 0,3 \cdot A_3}{\Pi_1 + 0,5 \cdot \Pi_2 + 0,3 \cdot \Pi_3} \quad (25)$$

Нормальным ограничением для данного показателя будет $K_{\text{общ.пл.}} \geq 1$. В процессе анализа отслеживается динамика этого показателя и проводится его сравнение с указанным нормативом. Платежеспособность рассчитывается на конкретную дату. Полученная оценка субъективна и может быть выполнена с различной степенью точности [47].

Чтобы подтвердить платежеспособность необходимо следующее: наличие наличных денег на расчетных счетах, краткосрочные финансовые вложения. Постоянный кризис нехватки денежных средств приводит к тому, что организация становится «технически несостоятельной», и это первый шаг к банкротству. Низкая платежеспособность может быть случайной, временной или продолжительной, хронической. Причины: недостаточное предоставление финансовых ресурсов; невыполнение плана продажи продукции; иррациональная структура оборотных средств; несвоевременные поступления платежей от должников; товары в надежном хранении и т. д. Платежеспособность может оцениваться с использованием коэффициентов ликвидности.

Выделяют три основных коэффициента ликвидности:

Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) – при расчёте даёт общую оценку платежеспособности.

Коэффициент текущей ликвидности характеризует общую обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств хозяйствующего субъекта.

Коэффициент равен отношению текущих активов к краткосрочным обязательствам и определяется следующим образом

$$K_{\text{ТЛ}} = \frac{A_1 + A_2 + A_3}{\Pi_1 + \Pi_2} \quad (26)$$

Необходимое значение 1,5, оптимальное 2,0 – 3,5, характеризует запас прочности, возникающей вследствие превышения ликвидного имущества над имеющимися обязательствами и показывает достаточность оборотных средств предприятия, которые могут быть использованы им для погашения своих краткосрочных обязательств. Значение коэффициента равное 2 означает нормальное значение показателя. Невыполнение данного норматива создает угрозу финансовой нестабильности ввиду различной степени ликвидности

активов и невозможности их срочной реализации в случае одновременного обращения кредиторов.

Коэффициент быстрой ликвидности (строгой ликвидности) является промежуточным коэффициентом покрытия и показывает, какую часть можно погасить текущими активами за минусом запасов. Коэффициент быстрой ликвидности рассчитывается по формуле

$$Кб = \frac{A_1 + A_2}{П_1 + П_2} \quad (27)$$

Коэффициент абсолютной ликвидности определяется отношением наиболее ликвидных активов к текущим обязательствам и рассчитывается по формуле

$$Кабс.лик = \frac{A_1}{П_1 + П_2} \quad (28)$$

Данный коэффициент является наиболее жёстким критерием платежеспособности и показывает, какую часть краткосрочной задолженности фирма может погасить в ближайшее время. Нормальное ограничение $Кабс.лик \geq 0,2 - 0,5$. Значение данного коэффициента показывает, какая часть текущей задолженности может быть погашена в ближайшее время, что является одним из условий платежеспособности.

Выводы по разделу 1

В настоящем разделе первой главы выпускной квалификационной работы рассмотрены теоретические и методологические аспекты вопросов, касающихся учета, анализа и аудита финансовых результатов деятельности организаций. Изучены мнения различных авторов по данному вопросу. Выявлены особенности определения экономических понятий и определении прибыли. Представлены основные тенденции анализа доходов и расходов организаций, а также основная методика проведения аудита финансовых результатов.

2 УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «БЕРЕЗИНА»

2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

Полное фирменное наименование предприятия: Общество с ограниченной ответственностью «Березина».

Сокращенное фирменное наименование: ООО «Березина».

Юридический адрес: 620000 г. Екатеринбург, ул. Карла Либкнехта, 11.

Фактический адрес: тот же.

Учредителем Общества является физическое лицо:

Березина Татьяна Ивановна

Руководитель предприятия – генеральный директор Смирнов Антон Станиславович.

Обязанности главного бухгалтера возложены на генерального директора, в связи с его отсутствием. Бухгалтерский учет в организации ведется на основании договора с аудиторской фирмой – ООО «АКФ «Партнер».

Общество зарегистрировано 21.12.2004 г., серия 74 и номер свидетельства о регистрации 001826626.

Постановка на учет в Инспекции МНС: 21.12.2004 г., серия 74 и номер свидетельства о постановке на учет 001826721.

Постановка на учет в ПФР 23 декабря 2004 года № 084-004-20961.

Постановка на учет в ФСС 23 декабря 2004 года № 47 01004471.

Обособленных подразделений, зависимых и дочерних предприятий Общество не имеет.

Общество имеет расчетный счет (в рублях) в филиале Екатеринбургский областной ОАО Банк ВТБ г. Екатеринбург.

ООО осуществляет следующие виды деятельности:

1. Организация оптовой, мелкооптовой, комиссионной торговли товарами и продукцией производственно-технического назначения, в том числе различными машинами и оборудованием.

2. Транспортная деятельность.

3. Оптовая торговля табачными изделиями.

4. Оптовая торговля необработанным табаком.

5. Деятельность агентов по оптовой торговле табачными изделиями.

6. Оптовая торговля сахаром и сахаристыми кондитерскими изделиями, включая шоколад.

7. Аренда грузового автомобильного транспорта с водителем; организация перевозок грузов.

8. Торгово-закупочная деятельность (оптовая, мелкооптовая и комиссионная торговля), в том числе подакцизными товарами.

9. Осуществление закупки товаров, организация посылочной торговли, торговли по образцам, осуществление других форм торговли; производство, упаковка, полуфабрикатов из мяса, рыбы, салатов, кондитерских изделий.

Предметом деятельности Общества являются: транспортные перевозки грузов и пассажиров, сервисный ремонт и обслуживание автотранспорта и других технических средств; реализация производственных и приобретенных промышленных и продовольственных товаров с использованием оптовой, мелкооптовой и других форм торговли, купля-продажа механизмов и промышленного оборудования, сырья и полуфабрикатов, запчастей и деталей; оказание бытовых услуг; прочие виды деятельности, не запрещенные в соответствии с действующим законодательством РФ.

Укрупненная организационная структура управления Общества представлена на рисунке 1.

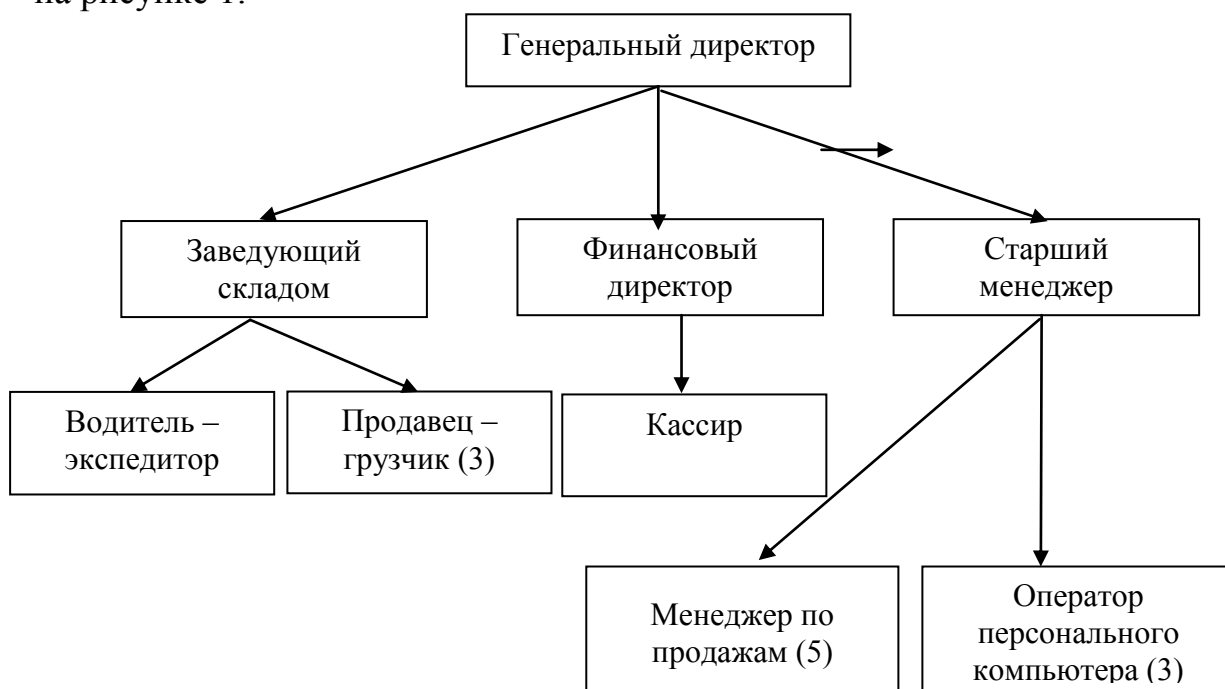


Рисунок 1 – Организационная структура ООО «Березина»

Руководство предприятием осуществляет генеральный директор. Директор, избранный сроком на 3 (три) года, без доверенности действует от имени общества, представляет его интересы и совершает сделки, выдаёт доверенности, издает приказы о назначении на должности работников общества, об их переводе и увольнении, осуществляет иные полномочия, не отнесённые законом к компетенции собрания.

Порядок деятельности директора и принятие им решений устанавливают внутренние документы общества и договор, заключённый между обществом и лицом, осуществляющим функции директора.

Взаимоотношения работодателя и трудового коллектива определены ежегодно заключаемым коллективным договором. Основной формой осуществления полномочий трудового коллектива является общее собрание.

Размер уставного капитала Общества составляет 10 тыс. руб.

Прибыль, получаемая Обществом, распределяется как на осуществление уставной деятельности Общества, так и может перераспределяться между работниками Общества.

Резервный фонд Обществом не создается. Следует учитывать, что формирование резервного фонда возможно путем ежегодных отчислений в

размере не менее 5 % от суммы чистой прибыли, пока сумма резервного фонда не достигнет 10 % от уставного капитала. Резервный фонд предназначен для покрытия непроизводительных потерь и убытков Общества. С согласия Высшего органа управления Общества, он может быть использован для других целей в случае отсутствия иных средств.

По решению участников Общество может создавать иные фонды: фонд социальной поддержки, резерв предстоящих расходов и другие фонды. Специальные фонды формируются за счет чистой прибыли с ежегодным уточнением их размера и могут расходоваться на иные цели по решению Высшего органа Общества, либо накапливаться.

Экспресс-оценка организации дает общее представление о ее деятельности, и не только формирует понимание бизнеса клиента, но и позволяет достаточно оперативно сделать предварительную оценку достоверности отчетности, возможности непрерывной деятельности организации, а также эффективности бизнеса [35].

Экспресс-оценка организации проводится в таблице 1.

Таблица 1 – Экспресс оценка предприятия за 2016–2017 годы

Показатели	2017 г.	2016 г.	Отклонения (+,-)	
			в абс. величине	темп прироста, %
Имущество и ресурсы организации				
Валюта баланса, тыс. руб.	58 074	48 851	9223	18,88
Численность работающих, чел.	17	16	1	6,25
Коэффициент годности основных средств, %	16,4	8,9	7,5	84,3
Собственный капитал, тыс. руб.	5361	3530	1831	51,86
Оборотные активы, тыс. руб.	56 964	48 365	8599	17,78
Финансовая устойчивость				
Уставный капитал, тыс. руб.	10	10	-	-
Собственный капитал в валюте баланса, %	9,23	7,22	2,01	27,84
Краткосрочные кредиты и займы, тыс. руб.	46 635	39 268	7367	18,76
Кредиторская задолженность, тыс. руб.	46 517	39 268	7249	18,46
Собственные оборотные средства, тыс. руб.	10 329	9097	1232	13,54
Финансовые результаты организации:				
Затраты по обычным видам деятельности, тыс. руб.	20 668	9023	- 11 645	- 129,05
Выручка (нетто) от продажи продукции, тыс. руб.	818 373	716 214	102 159	14,26
Прибыль от продаж, тыс. руб.	2665	13775	- 11110	- 80,65
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	2420	2194	226	10,30
Чистая прибыль, тыс. руб.	1831	1717	114	6,64
Эффективность деятельности организации				
Рентабельность собственного капитала, %	34,15	48,64	- 14,49	- 29,79
Рентабельность активов, %	3,15	3,51	- 0,36	- 10,25
Рентабельность продаж, %	2,85	3,18	- 0,33	-10,37
Рентабельность основной деятельности (затрат), %	12,89	152,66	- 139,77	- 91,56
Коэффициент оборачиваемости активов, обороты	14,09	14,66	- 0,57	- 3,89
Производительность труда тыс. руб./ чел.	48 139,59	44 763,68	3375,91	7,54

По результатам экспресс-анализа можно сделать вывод, что организация представляет собой средний бизнес на региональном уровне – выручка от продаж увеличивается (818 373 тыс. руб. в 2017 г.), численность персонала – 17 чел. Основные средства организации находятся в неудовлетворительном состоянии (коэффициент годности составляет 16,4 %).

Согласно данным, представленным в таблице 1, организация в 2017 году значительно увеличила свой имущественный потенциал (на 8599 тыс. руб., или 17,78 %), в основном за счет оборотных средств. Собственные финансовые ресурсы увеличились на 1831 тыс. руб., или 51,86 %, в основном за счет увеличения нераспределенной прибыли компании. Предприятие должно считаться финансово неустойчивым из-за низкой доли собственного капитала (9,23 % на конец отчетного года) и незначительного объема собственного оборотного капитала (10 329 тыс. рублей на конец 2017 года). Учитывая финансовые результаты, можно отметить увеличение объемов продаж (на 102,159 тыс. руб.). В то же время темпы роста выручки от реализации намного быстрее, чем темпы роста прибыли от основной деятельности (14,26 % по сравнению с 80,65 %), что указывает на значительную стоимость проведения торговой деятельности.

Динамика основных показателей финансово-хозяйственной деятельности организации представлена на рисунке 2.

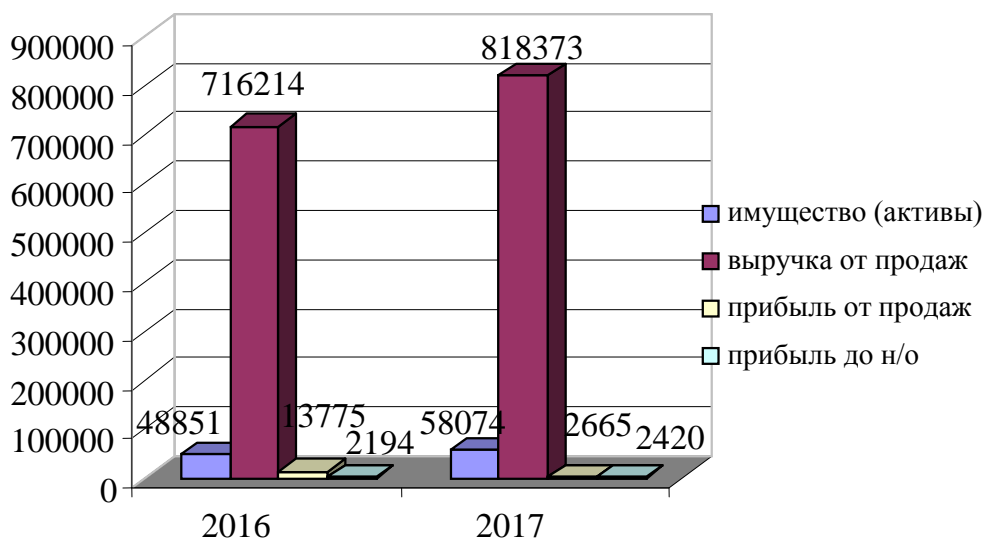


Рисунок 2 – Показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Березина» за 2016–2017 гг.

Сложившееся соотношение выручки, затрат, прибыли и имущества организации привело к снижению эффективности хозяйственной деятельности в 2017 г., что проявляется в снижении показателей рентабельности и оборачиваемости. В частности, на каждый рубль выручки от продаж в 2017 г. организацией получено 2,85 коп. прибыли от продаж, что на 33 коп. меньше, чем в 2016 г. Необходимо отметить, что в целом значения показателей рентабельности находятся на низком уровне.

Так как выручка, активы и чистая прибыль предприятия ООО «Березина» стабильно возрастают с темпами прироста 14,26 %, 18,88% и 6,68 % соответственно, на конец отчетного периода, то его следует признать растущим и развивающимся предприятием, но малоэффективным, так как показатели рентабельности на низком уровне.

Основными типами финансово-хозяйственных операций на предприятии являются: снабжение и сбыт.

В процессе снабжения происходит приобретение материалов, топлива, товаров для перепродажи. Бухгалтерский учет отражает поступление материальных ценностей на склад, возникновение задолженности перед поставщиками и последующие расчеты с ними за поставленные материалы, товары.

В ходе реализации доставляют товары для перепродажи до покупателя, где выявляются и сопоставляются торговые издержки и затраты на доставку товаров потребителю с реально полученной выручкой. В результате продажи товаров выявляется финансовый результат хозяйственной деятельности.

В процессе результативности выявляется итог деятельности предприятия после уплаты всех налогов, взносов и направления использования полученной прибыли (на инвестирование, на социальные нужды).

Наличие сложных нестандартных финансово-хозяйственных операций на предприятии, а также несоблюдение действующих законодательных и нормативных актов при осуществлении финансово-хозяйственных операций не установлено.

По состоянию на 31.12.2017 г. на основании акта инвентаризации предприятие имело просроченную кредиторскую задолженность перед поставщиками сроком до 3-х месяцев на сумму 6734 тыс. руб.

У предприятия нет разногласий с государственными органами (ИФНС, ПФР, ФСС) по поводу порядка исчисления и уплаты налоговых платежей и взносов, а также с другими экономическими субъектами.

Анализ рынков сбыта и конкурентов на предприятии не проводится.

Деятельность предприятия связана с возможностью непредвиденного изменения результатов работы. Основными видами рисков являются:

- производственные риски (поломки, возникновение непредвиденных затрат);
- предпринимательские риски (не востребованность продаваемых товаров, неисполнение контрактов, усиление конкуренции);
- кредитные риски (невыполнение обязательств, недобросовестность, некомпетентность, недостаток деловых способностей и собственных средств у должников);
- коммерческие риски (падение спроса на продаваемые товары, снижение объемов продаж, повышение закупочных цен).

Предприятие ведет свою деятельность на территории РФ.

В настоящее время страховые риски для предприятия максимальны, поскольку макроэкономическая ситуация в стране не стабильна, что сопровождается снижением деловой активности, объемов промышленного

производства, увеличением инфляции, ослаблением курса национальной валюты, и непосредственно ужесточением законодательства в сфере борьбы с курением.

2.2 Оценка действующей системы учета финансовых результатов в ООО «Березина»

Бухгалтерский учет на предприятии представляет собой «упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и движении их путем непрерывного, сплошного и документального учета всех хозяйственных операций в соответствии с требованиями и на основании действующего законодательства РФ» [5].

Налоговый учет на предприятии представляет собой систему обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются генеральным директором предприятия.

Бухгалтерский учет в организации ведется на основании договора с аудиторской фирмой – ООО «АКФ «Партнер».

Задачами бухгалтерского учета в организации являются.

Обеспечение контроля за наличием и перемещением имущества организации с использованием трудовых, материальных и финансовых ресурсов;

Своевременное предотвращение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутренних хозяйств;

Создание полной и достоверной информации о бизнес-процессах и результатах деятельности организации, необходимых для оперативного управления и управления, а также для ее использования кредиторами, налоговыми и финансовыми органами и другими заинтересованными сторонами.

Система бухгалтерского учета как таковая включает в себя следующую внутреннюю документацию: учетную политику организации, положения о бухгалтерском учете, контракты с материально ответственными лицами, образцы подписей должностных лиц, коллективный договор, приказы и приказы на основные виды деятельности и другие.

Учетная политика ООО «Березина», разработанная в соответствии с Положением о бухгалтерском учете (ПБУ 1/2008) [5] и положениями Налогового кодекса Российской Федерации [2]. Учетная политика содержит следующие разделы:

- организационные и технические;
- методологические аспекты учетной политики в области бухгалтерского учета;
- методологические аспекты учетной политики в области налогового учета.

Организация создала единую учетную политику для целей бухгалтерского учета и целей налогового учета. Данные учета в полном объеме используются для расчета налоговой базы для корпоративного подоходного налога.

Все хозяйственные операции организации подлежат регистрации по основным бухгалтерским документам, которые являются обоснованием документов.

Первичные учетные документы являются основой для непрерывной документации всех деловых операций и бухгалтерского учета. Для отражения типичных деловых операций используются межведомственные унифицированные формы первичных документов, утвержденные Государственным комитетом по статистике России.

Для обеспечения необходимого качества бухгалтерского учета организация ведет документооборот в соответствии с графиком управления документами, утвержденным руководителем. График рабочего процесса, используемый в организации, приведен в Приложении № 4 к Положению об учетной политике.

Формы строгой отчетности на предприятии не используются.

Для контроля над достоверностью бухгалтерских и отчетных данных организация проводит инвентаризацию имущества и обязательств ежегодно до подготовки годовой финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря, а также в случаях, предусмотренных законодательством о бухгалтерском учете, в том числе при материальной ответственности люди меняются. Инвентаризация основных средств осуществляется не реже одного раза в 3 года. Инвентаризация дебиторской задолженности проводится один раз в квартал. Инвентаризация осуществляется на основании распоряжения директора. Результаты инвентаризации отражены в отчете о запасах, подписанном членами комиссии по инвентаризации.

Обработка бухгалтерской информации осуществляется в организации автоматически с использованием учетной программы «1С: Учет 8.2» на основе первичных учетных документов.

Реестры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных учетных документах, принятых для учета отражения на счетах бухгалтерского учета и в финансовой отчетности. Учетные записи организации:

- ведомости оборота и баланса на счетах;
- анализ счетов;
- другие регистры.

Реестры бухгалтерского учета хранятся в электронной и бумажной форме, отвечающие требованиям Закона № 402-ФЗ, а также автоматизированной системы учета «1С: Учет 8.2».

Правильность отражения деловых операций в бухгалтерских реестрах обеспечивается лицами, которые их составили и подписали.

Регистры учета, составленные в автоматическом режиме, печатаются на бумаге в конце отчетного периода, а также по мере необходимости и по запросу органов контроля.

Учет имущества, обязательств и деловых операций осуществляется методом двойного ввода в соответствии с утвержденным Планом работы счетов учета финансовой и экономической деятельности. Рабочий план счетов содержит полный список синтетических и аналитических (в том числе субсчетов) счетов, необходимых для учета.

Исходя из практической деятельности организации, формируется перечень применяемых проводок, которые считаются обязательными к исполнению при

кодировании хозяйственных операций и выполнении бухгалтерских записей по счетам учета.

Финансово-хозяйственная деятельность организации складывается из двух групп фактов хозяйственной жизни – это доходы и расходы. Превышение доходов от финансово-хозяйственной деятельности организации над расходами на ее осуществление соответствует показателю прибыли.

В конце каждого календарного года организация принимает Учетную политику на следующий год для целей ведения бухгалтерского учета и налогообложения. Бухгалтерский и налоговый учет по квалификации доходов и расходов на предприятии совпадают.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

В соответствии с Учетной политикой ООО «Березина» доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи покупных товаров, от оказания маркетинговых услуг.

Выручка признается в отчетном периоде, в котором организация признает задолженность покупателя в соответствии с условиями договора независимо от фактического получения средств или другого имущества и (или) имущественных прав при оплате отправленных товаров.

Доход принимается для учета в сумме, рассчитанной в денежном выражении, равной сумме денежных средств и других активов и (или) стоимости дебиторской задолженности.

В целях увеличения объема продаж организация руководствуется маркетинговой политикой, утвержденной руководителем организации, приведенной в Приложении № 7 к Положению об учетной политике организации.

Доходы, помимо доходов от обычной деятельности, считаются другими доходами организации.

Расходы организации признаются как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов или возникновения обязательств. Расходы организации подразделяются на расходы на обычную деятельность и другие расходы.

Обычным видом деятельности для организации является оптовая продажа табачных изделий.

Учет расходов ведется по счету 44 «Расходы на продажу». Расходы на обычную деятельность учитываются в бухгалтерском учете в сумме, рассчитанной в денежном выражении, равной стоимости платежа в денежном выражении или сумме кредиторской задолженности.

Информация о расходах, связанных с продажей товаров, отражена в счете 44 «Расходы на продажу». Аналитический учет на счете 44 «Расходы на продажу»

ведется по следующим статьям расходов: транспортные расходы; Затраты на рабочую силу; расходы на аренду; для обслуживания зданий, сооружений, помещений и оборудования; расходы на хранение и переработку товаров; расходы на рекламу; расходы на проживание; командировочные расходы; другие подобные расходы.

Расходы на продажу дебетованы ежемесячно по дебету счета 90 «Продажи», за исключением расходов на транспортировку товаров, которые подлежат распределению между проданными товарами и балансом товаров в конце каждого месяца.

Списание транспортных расходов за приобретенные товары производится пропорционально стоимости товара на основе соотношения суммы отклонений на начало месяца (отчетный период) и текущих отклонений за месяц (отчетный период) к балансу товаров на начало месяца (отчетный период) и товары, полученные в течение месяца (отчетный период) по учетной стоимости.

Расходы, произведенные в текущем периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов» в случаях, предусмотренных в ПБУ.

ООО «Березина» применяет общий режим налогообложения.

Доходы от обычной деятельности (выручка от реализации) учитываются на счете 90-1 «Продажи» в контексте субсчетов. Оставшиеся доходы (расходы) в учете признаются в составе прочих доходов (расходов).

Учет других доходов и расходов организации осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» на соответствующих субсчетах.

В соответствии с Рабочим планом счетов для учета доходов, расходов и прибыли в организации применяются следующие счета (таблица 2).

Таблица 2 – Выписка из рабочего плана счетов ООО «Березина»

Номер и наименование счета	Субсчета первого порядка	Субсчета второго порядка
44 «Расходы на продажу»		
90 «Продажи»	90.1 – Выручка	90.1.1 – Выручка по деятельности с основной системой налогообложения;
	90.2 – Себестоимость продаж	90.2.1 – Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения;
	90.3 – Налог на добавленную стоимость	
	90.7 – Расходы на продажу	
	90.9 – Прибыль / убыток от продаж	
91 «Прочие доходы и расходы»	91.1 – Прочие доходы	
	91.2 – Прочие расходы	
	91.9 – Сальдо прочих доходов и расходов	

Окончание таблицы 2

Номер и наименование счета	Субсчета первого порядка	Субсчета второго порядка
96 «Резервы предстоящих расходов»		
97 «Расходы будущих периодов»		
99 «Прибыли и убытки»	99.1 – Прибыли и убытки от хозяйственной деятельности (за исключением налога на прибыль)	99.1.1 – Прибыли и убытки по деятельности с основной системой налогообложения
	99.2 – Налог на прибыль	99.2.1 – Условный расход по налогу на прибыль
		99.2.3 – Постоянное налоговое обязательство
	99.9 – Прочие прибыли и убытки	

В соответствии с Положением об учетной политике предприятия:

Доходы и расходы учитываются с использованием метода начисления в бухгалтерском и налоговом учете.

Амортизация основных средств начисляется линейно в соответствии с нормами, рассчитанными на основе срока полезного использования объекта.

Амортизация приостанавливается в случаях передачи объектов на хранение на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев. Приостановление платы за амортизацию регистрируется в заказе.

Фактические затраты на ремонт ОС включены в расходы (счет 44 «Расходы на продажу»), так как ремонт проводится в том периоде, в котором они были осуществлены, без учета затрат в качестве будущих расходов.

Доходы и расходы от списания с учета объектов ОС отражаются на счете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания объектов ОС от бухгалтерского учета подлежат переводу на счета прибылей и убытков в качестве прочих доходов и расходов (счет 91).

На основании пункта 5 Положения о бухгалтерском учете «Учет запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н (далее – ПБУ 5/01), товары регистрируются в организации по имени.

Товары учитываются по фактической стоимости, при которой при покупке за плату понимается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В то же время фактические затраты на приобретение товаров включают:

Суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику (продавцу).

Суммы, выплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров.

Таможенные пошлины, уплачиваемые при импорте товаров.

Невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров.

Вознаграждение, выплачиваемое посредникам, через которые товары приобретаются.

Затраты на закупку и доставку товаров на место их продажи, включая расходы на страхование. Эти расходы включают, в частности, расходы на закупку и доставку товаров; расходы на содержание подразделения по закупкам и хранению в организации; расходы на транспортные услуги для доставки товаров в место их использования, если они не включены в контрактную цену товара.

Прочие расходы, непосредственно связанные с покупкой товаров.

Формирование фактической себестоимости товаров осуществляется на счете 41 «Товары» без применения счета 15 «Подготовка и приобретение материальных ценностей».

В рамках транспортных и закупочных расходов организация учитывает:

- оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозку товаров и (оплата за транспортировку, поставку вагонов, взвешивание товаров и т. д.);
- оплата услуг организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке из них, оплату экспедиционных операций и других услуг;
- стоимость материалов, затраченных на оснащение транспортных средств и потепление;
- плата за временное хранение товаров на станциях, причалах, портах, аэропортах и т. д. В сроки, установленные для экспорта товаров в соответствии с заключенными договорами;
- плата за обслуживание подъездных дорог и негосударственных складов, включая сборы, в соответствии с заключенными с ними соглашениями.

Основываясь на пункте 13 ПБУ 5/01, расходы на транспортировку и закупку учитываются организацией как часть затрат на продажу. В течение текущего месяца распределяются пропорционально их удельному весу.

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 5/01, когда товары продаются и иным образом удаляются, их оценивают по средней стоимости. В этом случае средний балл определяется методом взвешенной оценки.

В соответствии с пунктом 61 Правил № 34н отгруженные товары, доходы которых не признаются, оцениваются по фактической полной стоимости, включая расходы, связанные с их продажей.

Для определения налога на прибыль в соответствии с пунктом 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет налогов на корпоративные доходы» ПБУ 18/02, утвержденным Приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н (далее – ПБУ 18/02) организация использует данные, полученные в бухгалтерском учете в соответствии с параграфами 20 и 21 настоящих Правил.

Для подтверждения налогового учета используются первичные учетные документы (в том числе свидетельство бухгалтера), выпущенные в соответствии с законодательством Российской Федерации, регистры учета (с совпадением данных бухгалтерского и налогового учета).

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 18/02 информация о постоянных и временных разностях формируется при учете организации на основе первичных учетных документов непосредственно на счетах бухгалтерского учета. На основании пункта 19 ПБУ 18/02 отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в балансе в свернутой форме.

Предприятие ведет учет имущества, обязательств и деловых операций в соответствии с Планом работы счетов, разработанным предприятием самостоятельно на основе стандартного плана счетов и инструкций для его применения [9]. Выписка из рабочего плана счетов с точки зрения учета финансового результата была представлена выше Таблицы 2.

Финансовый результат от обычной деятельности формируется на счете 90 «Продажи» в виде разницы между суммой дохода (после вычета косвенных налогов) и общей фактической стоимостью продукции (работ, услуг). Аналитический учет на счете 90 «Продажи» проводится на предприятии для каждого вида продукции (работ, услуг).

Информация о каждом типе продаж представлена в отдельной аналитической карточке в контексте ассортимента продукции (работ, услуг).

Синтетический учет операций на счете 90 «Продажи» на предприятии ведется в накопительном листе на счете 90, который содержит информацию о состоянии расчетов по всем видам продаж. Превышение доходов или расходов списывается на счет 99 «Прибыль и убытки».

Все итоговые данные из совокупного отчета о продажах в конце месяца переносятся в балансовый баланс, с которого баланс вводится в баланс.

Рассмотрите процедуру формирования финансового результата предприятия в соответствии с требованиями законодательства и действующей на предприятии учетной процедурой. Результаты деятельности предприятия в отчетном году характеризуются следующими показателями:

- получена выручка от продажи продукции в сумме 965 544 099,27 руб., в том числе НДС 18 % – 147 170 825,26 руб.;

- Расходы на продажу, составили 815 708 871,80 руб., из них:

- себестоимость продаж – 795 041 327, 53 руб.;

- коммерческие расходы – 20 667 544,27 руб.

- получены прочие доходы в сумме 3 891 135,74 руб.;

- премии от поставщиков – 3 883 997,48 тыс. руб.;

- списание кредиторской задолженности – 7138,26 тыс. руб.

Произведены прочие расходы в сумме 4 135 658,40 руб.:

- премии, выплаченные покупателям – 3 856 269,12 руб.;

- услуги банка – 250 559,00 руб.;

- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде – 52,80 руб.;

- регистрационные сборы – 16 000,00 руб.;

- списание дебиторской задолженности – 12 777,48 руб.

- начислены штрафные санкции по документальной проверке ИФНС по – 74 570,16 руб.;

- начислен налог на прибыль в сумме 514 142 руб.

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

Таблица 3 – Корреспонденции счетов по формированию финансового результата за отчетный год

Содержание хозяйственной операции	Первичный документ	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.
		дебет	кредит	
Отражена выручка от реализации продукции	Платежные документы	62	90-01	965 544
Отражен НДС с выручки от продаж	Справка бухгалтерии	90-03	68-02	147 171
Отражены в себестоимости стоимость проданных товаров	Справка бухгалтерии	90-02	41	795 041
Отражены в себестоимости проданной продукции коммерческие расходы	Справка бухгалтерии	90-07	44	20 668
Отнесена сумма прибыли от продажи продукции на счет прибылей и убытков (кредитовый оборот счета 90-1 минус дебетовый оборот счетов 90-2 и 90-3)	Расчет	90-09	99	2664
Отражены доходы по премия, полученным от поставщиков товаров	Расчет	76-09	91-01	3884
Отражена списанная на финансовый результат не востребованная кредиторская задолженность	Расчет	60-01	91-01	7
Отражены премии, начисленные покупателям за объем покупок	Расчет	91-02	76-06	3856
Отражены расходы по оплате банковских услуг	Расчет	91-02	51	251
Отражены расходы по оплате регистрационных сборов	Расчет	91-02	68, 76	16
Отражены списанная на убыток дебиторская задолженность с истекшим сроком	Справка бухгалтерии	91-02	60	13
Отнесены суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков (кредитовое сальдо по счету 91-1 минус дебетовое сальдо по счету 91-2) – убыток от прочих операций	Расчет	99	91-09	244
Начислены штрафные санкции по налогам и сборам (ИФНС)	Справка бухгалтерии, акт	99	68	75
Начислен налог на прибыль	Расчет	99	68-04	514

За отчетный год облагаемая прибыль составила 2420 тыс. руб. (2664 – 244), налог на прибыль (по данным бухгалтерского учета) по ставке 20 % – 484 тыс. руб., налог на прибыль (по данным налогового учета) по ставке 20 % – 514 тыс. руб., финансовый результат деятельности организации (чистая прибыль) – 1831 тыс. руб. (2420 – 514 – 75).

Разница между данными бухгалтерского и налогового учета произошла по следующим причинам:

– организация безвозмездно арендует имущество у одного из учредителей (автомобиль – 10 000 руб. в месяц).

Соответственно затрат в БУ нет, а в НУ – $10\,000 \cdot 0,2 = 2000$ руб.

Доначислен налог на прибыль за 2017 год в сумме 25 тыс. руб.

В бухгалтерском учете создается резерв на оплату отпусков.

Следовательно, в БУ расходы есть (в 2017 году он составил 118 919,66 руб. * $0,2 = 23\,784$), а в НУ – нет.

Доначислен налог на прибыль за 2017 год в сумме 24 тыс. руб.

Разница в начислении амортизации по лизинговому имуществу (в БУ амортизация меньше, чем в НУ) составила $120\,234,60$ руб. $\cdot 0,2 = 24\,047$.

Поэтому отложено налоговое обязательство по налогу на прибыль за 2017 год в сумме 24 тыс. руб.

Затраты, не принимаемые в налоговом учете – $27\,830,28$ руб. $\cdot 0,2 = 5566$ руб.

Доначислен налог на прибыль за 2016 год в сумме 6 тыс. руб.

На счете 90 «Продажи» за отчетный период образуется нулевое сальдо, в то время как на субсчетах отражены соответствующие обороты за отчетный месяц: по кредиту счета 90-01 и дебету счетов 90-02, 90-03, 90-09, 91-01, 91-02, 91-09.

Соотношение элементов финансового результата деятельности предприятия оказывает различное влияние на порядок отражения финансового результата в бухгалтерском учете предприятия.

Возможные варианты сочетания финансового результата от продажи и сальдо прочих доходов и расходов следующие:

1. Предприятием получена прибыль как по операциям от продаж, так и в виде сальдо прочих доходов и расходов.

2. Финансовым результатом от продаж стал убыток. Финансовый результат от продаж превышает положительное сальдо прочих доходов и расходов.

3. Финансовым результатом от продаж стала прибыль. Сальдо прочих доходов и расходов – величина отрицательная. Финансовый результат от продаж превышает сальдо прочих доходов и расходов.

4. Финансовый результат от продаж и разница между прочими доходами и расходами представляют собой убыток.

5. Финансовым результатом от продаж является убыток, а сальдо прочих доходов и расходов представляет собой прибыль. Величина сальдо прочих доходов и расходов по величине больше убытка от продаж.

6. Финансовый результат от продаж представляет собой прибыль, а сальдо прочих доходов и расходов представляет собой убыток. Сальдо прочих доходов и расходов превышает финансовый результат от продаж.

Корреспонденции счетов по формированию финансового результата в течение отчетного года представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Корреспонденции счетов по формированию финансового результата

Содержание операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
Вариант 1		
Отражается прибыль по операциям от продаж	90-09	99-01
Отражается положительное сальдо прочих доходов и расходов	91-09	99-01
Начисление платежей по налогу на прибыль	99-02	68-04
Отражается сумма чистой прибыли текущего отчетного года	99-01	84-01
Вариант 2		
Отражается убыток по операциям от продаж	99-01	90-09
Отражается положительное сальдо прочих доходов и расходов	91-09	99-01
Отражается сумма убытка текущего отчетного года	84-01	99-01
Вариант 3		
Отражается прибыль по операциям от продаж	90-09	99-01
Отражается отрицательное сальдо прочих доходов и расходов	99-01	91-09
Начисление платежей по налогу на прибыль	99-02	68-04
Отражается сумма чистой прибыли текущего отчетного года	99-01	84-01
Вариант 4		
Отражается убыток по операциям от продаж	99-01	90-09
Отражается отрицательное сальдо прочих доходов и расходов	99-01	91-09
Отражается сумма убытка текущего отчетного года	84-01	99-01
Вариант 5		
Отражается убыток по операциям от продаж	99-01	90-09
Отражается положительное сальдо прочих доходов и расходов	91-09	99-01
Начисление платежей по налогу на прибыль	99-02	68-04
Отражается сумма чистой прибыли текущего отчетного года	99-01	84-01
Вариант 6		
Отражается прибыль по операциям от продаж	90-09	99-01
Отражается отрицательное сальдо прочих доходов и расходов	99-01	91-09
Отражается сумма убытка текущего отчетного года	84-01	99-01

Во время реформирования баланса чистая прибыль отчетного года, сформированная на счете 99 «Прибыль и убытки», переносится на кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Эта запись производится в конце декабря отчетного года таким образом, что на 1 января года, следующего за отчетным годом, счет 99 не имел баланса. В следующем отчетном году на основе собрания участников будет проведено распределение прибыли. Это предполагает начисление доходов учредителям, перевод средств в резервный фонд организации, покрывающий убытки прошлых лет.

Все эти операции отражаются на дебетовом счете 84 в соответствии со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» – для суммы начисленных доходов; 82 «Резервный капитал» – на сумму отчислений в резервный фонд.

После отражения этих операций остаток на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» указывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения участников Общества.

Таким образом, учет финансового результата в ООО «Березина» проводится на основании соглашения с аудиторской фирмой ООО «АКФ Партнер».

Бухгалтерский учет ведется на основе существующих законодательных и нормативных актов, среди которых Налоговый кодекс Российской Федерации [2], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [8], ПБУ 10/99 «Расходы организации», [7] являются одними из самых важных. Местным нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет на предприятии, является Положение об учетной политике.

На предприятии создано Единое Постановление об учетной политике для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения. налоговый учет ведется в реестрах и на основе данных бухгалтерского учета.

Бухгалтерская работа автоматизирована в программе «1С: Учет, 8.2». Ранее мы можем заключить, что ведение бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов на предприятии соответствует требованиям действующего российского законодательства.

2.3 Аудит финансовых результатов в ООО «Березина»

Перед аудитором, который начинает аудит, всегда существует так называемая проблема оптимизации, то есть проблема выбора из множества возможных решений (вариантов) наилучшего на каком-то основании. Вопрос о том, какой критерий следует выбирать как «целевая функция» (параметр оптимизации), входит в компетенцию аудитора. Например, как «целевая функция» (например, задача оптимизации сводится к поиску условий, обеспечивающих минимальные затраты на рабочую силу при приемлемом риске) или риск аудита (минимальный риск с приемлемыми затратами на оплату труда) или некоторые другой критерий включения комбинированных. Вопрос выбора такого критерия (или критериев) является предметом соответствующего внутреннего стандарта аудита. Это рекомендуется в ПСАД № 3 «Планирование аудита» [14].

Чтобы подойти к оптимальной версии аудита, она должна быть правильно спланирована. Исходя из вышесказанного, целью планирования является обеспечение того, чтобы аудит выполнялся наилучшим (оптимальным) способом с точки зрения выбранного критерия.

Для эмпирического приближения к оптимальному варианту проверки при планировании выполняются следующие задачи:

- сбор информации о потенциальном клиенте, в частности, о его бизнесе, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на его предприятии;
- оценка уровня существенности (допустимой ошибки) и аудиторского риска;
- анализ возможностей применения выборочных методов проверки и разработка стратегии ее проведения.

Результаты процесса планирования в соответствии с процедурой, установленной ПСАД № 3 «Планирование аудита», документируются в двух документах: плане аудита и программе аудита [14]. В соответствии с пунктом 6 ПСАД № 8 «Понимание деятельности проверяемого лица, среды, в которой оно осуществляется, и оценки рисков существенного искажения аудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности», аудитор должен выполнить следующие процедуры оценки риска, чтобы ознакомиться с деятельностью предприятия и окружающей средой, в которой оно реализовано, включая систему внутреннего контроля:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников аудируемого лица;
- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование [17].

На основе этих процедур была проведена оценка аудиторского риска и анализ контрольной среды в ООО «Березина» (Приложение В). В соответствии с Приложением В риск деятельности компании оценивается как ниже среднего. Аудитор в своей работе может опираться на систему внутреннего контроля проверяемого лица с определенными оговорками. При определении уровня существенности аудитор должен руководствоваться ПСАД № 4 «Существенность аудита» [15]. В качестве основы для расчета уровня существенности аудитор выбрал несколько показателей: выручка от продаж; балансовая валюта; стоимость проданных товаров; капитал. В качестве метода определения уровня существенности аудитор выбрал точечный метод. В то же время аудитор, основываясь на собственном опыте, устанавливает следующие ограничения на уровень материальности: Выручка от реализации и себестоимость продукции, валюта баланса – 5 %; чистая прибыль и собственный капитал – 10 %.

Количественная оценка уровня существенности рассчитывается методом усреднения рассчитанных значений. «Значение показателя, применяемое для нахождения уровня существенности, рассчитывается как произведение суммы базового показателя на значение доли, установленной для данного показателя» [27]. Для расчета уровня существенности заполнена таблица 5.

Таблица 5 – 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 отчетн. года	на конец отчетн. года				
	1	2	3	4	5	6
Выручка от реализации	716 214	818 373	767 294	5	38 365	-
Себестоимость проданной продукции	693 417	795 041	744 229	5	37 211	0,03
Чистая прибыль	1717	1831	1774	10	177	0,60
Собственный капитал	3540	5371	4456	10	446	0,83
Валюта баланса	48 851	58 074	53 463	5	2673	0,93

Рассчитаем среднее арифметическое значений колонки 5, для нахождения планового уровня существенности:

$$(38\,365 + 37\,211 + 177 + 446 + 2673) / 5 = 15\,774$$

Рассчитаем относительные отклонения максимального и минимального значения от среднего арифметического:

$$[(177 - 15\,774) / 15\,774] \cdot 100\% = -98\% ;$$

$$[(38\,365 - 15\,774) / 15\,774] \cdot 100\% = 143\%$$

Так как оба значения отклоняются от среднего значительно ($98 > 30$ и $143 > 30$), принимаем решение их отбросить.

Рассчитаем новое среднее арифметическое из оставшихся значений:

$$(37\,211 + 446 + 2673) / 3 = 13\,443$$

С учетом округлений до ближайшего большего значения, значение уровня существенности устанавливается равным 14 000 тыс. руб. (что находится в пределах 20%).

$$[(14\,000 - 13\,443) / 13\,443] \cdot 100\% = 4,1\%$$

Значение одного уровня существенности указывает на то, что, если аудитор обнаруживает искажения, превышающие его в процессе проверки, данные искажения являются значимыми для отчетности, в результате чего отчетность является ненадежной, то есть внешние пользователи на ее основе не будут способными принимать обоснованные экономические решения и делать правильные выводы. Искажения в пределах 14 000 тыс. руб. не являются существенными, не влияют на надежность отчетности.

Одним из основных этапов аудита является оценка системы учета и внутреннего контроля. Система внутреннего контроля представляет собой совокупность организационной структуры, методов и процедур, принятых руководством хозяйствующего субъекта как средство упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности, а также выявления, исправления и предотвращения существенных ошибок и искажений информации, которая может появиться в финансовых отчетах.

Оценка надежности системы учета и внутреннего контроля на предприятии в целом осуществляется в Приложении Д [21].

Исходя из результатов оценки системы учета и внутреннего контроля на предприятии (Приложение Д), можно сделать вывод, что уровень организации бухгалтерского учета выше среднего, уровень внутреннего контроля находится на среднем уровне. Основным недостатком системы внутреннего контроля является фактическое бездействие аудиторской комиссии компании.

Результаты оценки систем внутреннего контроля и учета финансовых результатов приведены в виде проверочных тестов (Приложение Д) [21].

Проверка системы внутреннего контроля и учета финансовых результатов на предприятии (Приложение Д) указывает на то, что сотрудники не всегда следуют порядку перемещения первичных документов (не соблюдая график рабочего процесса); ввиду большой рабочей нагрузки учетных работников сверка аналитических и синтетических бухгалтерских документов осуществляется выборочно и не всегда с должной периодичностью.

После анализа полученных ответов аудитор должен уточнить области аудита учета финансовых результатов и выбрать наиболее приемлемые процедуры для каждого направления.

Следует отметить, что важным элементом аудиторской деятельности в планировании аудита является оценка риска аудита и определение информационной базы для аудита.

Что касается работы аудиторов, риск – это опасность того, что аудиторское заключение, выпущенное аудитором, будет оспорено любым участником бизнес-процесса. В этом контексте нас интересуют не только определенные типы рисков, но и их совокупный общий риск. Риск – это предположение о том, что, если цели проверки не будут выполнены, будет нанесен ущерб. Аудитор, выдавая заключение, должен минимизировать риск. Для реализации этой цели аудитор начинает с простого предположения: клиент будет поддерживать свою платежеспособность в следующий раз, скажем, в следующем году. Если в ходе аудита аудитор может проверить, что риск аудитора минимален, он имеет полное право выносить свое мнение и наоборот. На практике снижение риска аудита до нуля является нереалистичным. Однако аудитор должен стремиться минимизировать его, планировать и проводить аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был достаточно мал [29].

Принимая во внимание результаты аудита системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета финансовых результатов предприятия, аудитор принимает следующие параметры аудиторского риска (в соответствии с Приложением Д) «Риск оценивается как высокий, если число отрицательных ответов составляет от 5 до 10. Риск оценивается как средний, если число отрицательных ответов от 2 до 5. Риск оценивается как низкий, если число отрицательных ответов составляет от 0 до 2» [29].

Оценка аудиторского риска произведена в таблице 6.

Таблица 6 – 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. $(0,5 \cdot 0,5 \cdot 0,1 \cdot 100 \%)$.

Результаты тестирования внутреннего контроля и учета финансовых результатов определяют критерии формирования Плана аудита. План аудита финансовых показателей предприятия и программы аудита представлены в Приложении В. План аудита подготовлен, и программа аудита является элементом планирования аудита предприятия. Согласно данным Программы аудита, проводится дальнейшая проверка формирования и учета финансовых результатов на предприятии.

На начальном этапе проверки учета финансовых результатов вам сначала необходимо ознакомиться с учетной политикой предприятия. Аудитор должен

проверить методы расчета выручки от продажи продукции при определении финансового результата предприятия.

С этой целью были проанализированы элементы учетной политики.

В соответствии с Учетной политикой поступления от продажи продукции отражаются в бухгалтерском учете методом «отгрузки» - начислением. Для целей налогообложения доходы отражаются в отчетном периоде, в котором они произошли, независимо от факта прекращения задолженности. Дата продажи товаров определяется в соответствии с условиями договоров (в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса Российской Федерации).

Аудитор пришел к выводу, что все положения учетной политики соответствуют требованиям действующего законодательства РФ.

Следующим шагом в проверке является проверка процедуры получения дохода от продаж.

С аудитом продаж в июне 2017 года, согласно аудированной организации, было создано следующее соглашение о продаже готовой продукции:

- остаток товаров для перепродажи на складе на начало месяца – 14 035 тыс. руб.;
- за месяц поступило на склад – 88 643 тыс. руб.;
- за месяц отгружено покупателям – 76 541 тыс. руб., оплачено по безналичному расчету – 68 502 тыс. руб., оплачено через кассу предприятия – 14 307 тыс. руб.
- перечислено за рекламные услуги продаваемых товаров 72 тыс. руб.

Информация, полученная аудитором в ходе проверки:

Дт 51 Кт 90.01 – 68 501 896,13 руб. – поступила выручка от покупателей за проданные товары по безналичному расчету;

Дт 50 К 62 – 14 306 919,76 руб. – поступила выручка от покупателей за проданные товары в кассу предприятия.

Дт 90.03 Кт 68_{НДС} – 10 449 441,78 руб. – выделен НДС 18% (68 501 896,13·18/118);

Дт 50 Кт 68_{НДС} – 2 182 411,49 руб. – выделен НДС 18% (14 306 919,76·18/118);

Дт 90.07 Кт 76 – 72 000 руб. – списаны расходы за услуги рекламы реализуемых товаров.

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:

Операция поступления выручки от покупателей на расчетный счет отражена неверно. Следовало и необходимо сделать следующие проводки:

Дт 51 Кт 62 – 68 501 896,13 руб. – поступила выручка от покупателей за проданные товары по безналичному расчету;

Неверно отражена операция по выделению НДС в выручке, полученной от покупателей в кассу организации. Нужно было сделать следующие записи:

Дт 90.03 Кт 68_{НДС} – 2 182 411,49 руб. – выделен НДС (14 306 919,76 · 18 / 118);

Неверно отражена операция по рекламе реализуемых товаров. Эта операция должна быть отражена записью:

Дт 44 Кт 76 – 61 017 руб. – списаны расходы на рекламу;

Дт 19 Кт 76 – 10 983 руб. – учтен входной НДС по рекламным услугам.

Данные нарушения привели к занижению налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета, в размере 10 983 руб.

Выявленные нарушения и рекомендации по их исправлению аудитор зафиксировал в рабочем документе РД-1 (Приложение Е).

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

При проверке затрат, включаемых в себестоимость продукции, установлено, что заведующий складом Самсонов А.А. использует личный автомобиль в служебных целях.

Самсонов А.А. получил в 2017 г. по данным кассовых и других платежных документов 21 000 руб., в том числе:

- ежемесячная компенсация за 12 месяцев составила 14 400 руб.;
- стоимость текущего ремонта в сентябре – 2600 руб.;
- стоимость ГСМ (бензин) – 4000 руб.

Вся сумма в 21 000 рублей включается в расходы для целей бухгалтерского учета, нет никаких корректировок при расчете налогооблагаемой прибыли. На предприятии нет порядка использования персональных транспортных средств и состава (оценки) платежей.

В проверяемый период были репрезентативные расходы, а именно: банкеты по случаю юбилея. Нет никакой программы деятельности. Заключены с оправдательными документами: чеки ресторана, пробитого через кассира, от 23 ноября 2017 года в размере 55 000 рублей, который полностью взимается, учитывался для целей учета и налогообложения. Структура расходов на проживание включает в себя расходы на управленческие обеды, общая сумма за четвертый квартал 2017 года составила 18 000 рублей.

При проверке затрат, составляющих себестоимость продукции предприятия, нарушаются требования ПБУ 10/99 [7] и гл. 25 Налогового кодекса Российской Федерации [2]. В составе расходов, по мнению проверяемого лица, выплачивается компенсация работнику за использование личного автомобиля в коммерческих целях в размере 21 000 рублей.

Чтобы получить компенсацию, работник должен подать личное заявление в бухгалтерский отдел предприятия; копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке. Основанием для выплаты компенсации работнику является распоряжение руководителя предприятия, которое предусматривает размер этой компенсации в зависимости от интенсивности использования автомобиля для командировок. На предприятии нет распоряжения руководителя, являющегося основанием для выплаты компенсации и принятия расходов на счет. Следовательно, включение компенсационных выплат за использование автомобиля для служебных целей необоснованно (незаконно).

Представительские расходы в соответствии с пунктом 1 статьи 264 Налогового кодекса Российской Федерации [2] – «это расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах о создании и поддержании сотрудничества. »

Представительские расходы, по словам проверяемого лица, включают банкеты по случаю выхода на пенсию, по случаю юбилея, расходы на ужины в управлении. Сумма затрат включается в расходы на обычную деятельность организации. В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [7] «расходы на обычную деятельность связаны с расходами, связанными с производством продуктов и продажей продукции».

Пункт 2 статьи 264 Налогового кодекса РФ [2] относится к «расходам налогоплательщика для официального приема и (или) обслуживания представителей других организаций, участвующих в переговорах, с целью установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества Расходы на представительские расходы не включают расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний». Следовательно, согласно проверенной организации, расходы, признанные в представительском составе для целей налогообложения, не могут быть признаны таковыми, и существует завышенная стоимость расходы 73 000 тысяч рублей. (55 000 + 18 000).

Выводы и рекомендации аудитора по результатам аудита расходов компании представлены в таблице рабочего документа РД–2 (Приложение Е)

При проверке правильности формирования расходов на обычные виды деятельности, следующие нарушения.

16.11.2017 г. организация получила по договору лизинга автомобиль, который по договору учитывается на балансе лизингополучателя. Объект введен в эксплуатацию в декабре 2017 г. Первоначальная цена объекта основных средств – 666 878 руб. Год выпуска автомобиля – 2017 г. Срок службы объекта основных средств – 6 лет. Срок договора лизинга – 2 года. Амортизация объекта основных средств отражена в учете предприятия по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По данным аудируемого лица в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» за декабрь 2017 года ошибочно отражена сумма начисленной амортизации 27 787 руб. По всем правилам амортизацию начинают начислять с месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию. В данном случае с января 2018 года.

Следовательно, в результате излишнего начисления амортизации в декабре 2017 г. в сумме 27 787 руб. была занижена налогооблагаемая база по налогу на прибыль.

Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки представлены в таблице рабочем документе РД-3 (Приложение Е).

Следующим этапом аудиторской проверки запланирован аудит прочих доходов и расходов.

В результате проверки аудитором выявлены следующие факты.

В мае 2017 г. ООО «Березина» приобретен вексель ООО «Эдельвейс», номинальная стоимость 200 тыс. руб., цена приобретения – 160 тыс. руб., с целью вложения финансовых средств и последующей продажи.

В бухгалтерском учете предприятия сделаны следующие записи:

Дт 62 Кт 51 – 160 000 руб. – принят к учету приобретенный вексель ООО «Эдельвейс».

Другие записи отсутствуют.

Вексель передан 01.09.2017 г. по стоимости 150 тыс. руб. Операция отражена следующими записями:

Дт 51 Кт 91-1 – 150 000 руб. – поступление денежных средств в счет погашения векселя;

Дт 91-2 Кт 62 – 200 000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя;

Дт 99 Кт 91-1 – 50 000 руб. – получен доход от реализации векселя.

Нет никаких первичных документов, подтверждающих получение и перевод счета. Суммы доходов и расходов по векселю ООО «Эдельвейс» учитывались для целей учета и налогообложения.

В ходе аудита было нарушено требование ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [10], План счетов [9].

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 19/02 финансовые вложения организации включают: государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых определяются дата и стоимость погашения (облигации, векселя); взносы в уставные (паевые) капиталы других организаций (включая дочерние и зависимые общества); кредиты, предоставленные другим организациям, депозиты в кредитных учреждениях, дебиторская задолженность, полученная на основании уступки права требования и т. д.

Пункт 8 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» определил, что финансовые вложения отражаются по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость счета была определена правильно, но операция должна быть отражена в дебете на счете 58 «Финансовые вложения».

Неправильные транзакции отражены в реализации законопроекта. В соответствии с пунктом 27 ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», «взносы в уставный (складочный) капитал других организаций (за исключением акций акционерных обществ), займы другим организациям, депозиты в кредитных организациях, дебиторская задолженность, полученная на основании права требования уступки, оценивается по первоначальной стоимости каждой отставной финансовой единицы» [10].

Следовало выполнить следующие записи:

Дт 58-2 Кт 51 – 160 000 руб. – принят к учету приобретенный вексель;

Дт 51 Кт 76-3 – 150 000 руб. – поступление денежных средств в счет погашения векселя;

Дт 76-3 Кт 91-1 – 150 000 руб. – начислена прибыль по проданному векселю;

Дт 91-2 Кт 58-2 – 160 000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя.

По данным бухгалтерского учета аудируемого лица, получен доход в сумме 50 000 руб.

Фактически получен убыток в сумме 10 000 руб. (160 000 – 150 000). 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 [2].

Выводы и рекомендации аудитора по результатам проверки представлены в рабочем документе РД-4 (Приложение Е).

По результатам аудиторской проверки порядка формирования и отражения в учете финансовых результатов в ООО «Березина» составлен Отчет аудитора и рекомендации по совершенствованию учета и внутреннего контроля.

2.4 Анализ финансовых результатов ООО «Березина»

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

Горизонтальный анализ финансовых результатов проводится по данным бухгалтерской финансовой отчетности и представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Анализ динамики финансовых результатов ООО «Березина»

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, 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)	450 295	716 214	818 373	+265 919	+102 159	159,05	114,26
Себестоимость проданной продукции	441 980	693 417	795 041	+251 437	+101 624	156,89	114,66
Валовая прибыль	8315	22 797	23 332	+14 482	+535	274,17	102,35
Доходы и расходы по обычным видам деятельности							
Коммерческие расходы	7587	9022	20 667	+1435	+11 645	118,91	229,73
Прибыль от продаж	728	13 775	2665	+13 047	-11 110	1892,17	19,34
Прочие доходы и расходы							
Прочие доходы	3674	3940	3891	+266	-49	107,24	98,76
Прочие расходы	2984	15521	4136	+12 537	-11 385	520,14	26,64
Прибыль до налогообложения	1418	2195	2420	+777	+225	154,80	110,25
Налог на прибыль	325	425	514	+100	+89	130,77	120,94
Чистая прибыль отчетного периода	1093	1717	1831	+624	+114	157,09	106,64

Данные таблицы 7 показывают, что выручка от продаж в 2016 г. увеличилась на 265 919 тыс. руб., а в 2017 г. – на 102 159 тыс. руб. В результате превышения доходов от обычных видов деятельности над расходами на ее осуществление в

2017 г. получена прибыль от продаж в размере 2665 тыс. руб., что на 11 110 тыс. руб. меньше, чем в 2016 г. Балансовая прибыль, наоборот, постоянно растет на протяжении двух лет. Сравнивая темпы динамики доходов и расходов, следует отметить, что темпы роста себестоимости и темпы роста выручки практически одинаковы, а коммерческих расходов в 2017 году значительно превышают темп роста выручки от продажи продукции.

В 2017 г. темп роста выручки составил 114,26 %, а темпы роста себестоимости проданной продукции и коммерческих расходов – 114,66 % и 229,73 % соответственно. В результате прирост прибыли от основной деятельности составил 80,65 %, т. е. прибыль снизилась практически в 2 раза.

Величины прочих доходов и расходов резко варьируются, о чем свидетельствуют темпы роста показателей. Это может свидетельствовать о том, что руководство предприятия осуществляет недостаточный контроль за поступлениями и расходами по прочим видам деятельности.

По данным таблицы 7 необходимо составить отдельную таблицу для изучения структуры финансовых результатов, приняв выручку от продаж за 100 % (таблица 8).

Таблица 8 – Структура финансовых результатов ООО «Березина»

Показатели	Структура, %			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Выручка от продаж	100,0	100,0	100,0	-	-
Себестоимость проданной продукции	98,15	96,81	97,15	-1,34	+0,34
Валовая прибыль	1,85	3,18	2,85	+1,33	-0,33
Коммерческие расходы	1,68	1,26	2,52	-0,42	+1,26
Прибыль от продаж	0,16	1,92	0,33	+1,76	-1,59
Прочие доходы	0,82	0,55	0,48	-0,27	-0,07
Прочие расходы	0,66	2,17	0,51	+1,51	-1,66
Прибыль до налогообложения	0,31	0,31	0,30	-	-0,01
Налог на прибыль	0,07	0,06	0,06	-0,01	0
Чистая прибыль отчетного периода	0,24	0,24	0,22	-	-0,02

В 2017 г. доля себестоимости проданной продукции в выручке от реализации продукции увеличилась на 0,34 %, что способствовало уменьшению доли маржинального дохода. Наблюдается увеличение удельного веса коммерческих расходов в выручке от продаж на 1,26 %, расходы на продажу в структуре выручки в 2017 г. составляют 2,52 %. Удельный вес прибыли от продаж возрастает в 2016 году и резко уменьшается в 2017 году. Доля прибыли от продаж в выручке от продаж в 2017 г. мала и составляет всего 0,33 %. Практически на одном уровне остается доля балансовой прибыли в выручке от реализации на каждый рубль выручки от продаж в 2017 г. предприятием получено 0,31 коп. прибыли до налогообложения. Данный показатель следует признать очень низким.

В таблице ниже проведем анализ соотношения всех доходов и расходов. Анализируя данные таблицы 9, становится очевидно, что оптовая организация наращивает свои доходы. Так совокупные доходы организации в 2017 г. увеличились на 102 110 тыс. руб.

Пропорционально доходам увеличились и расходы организации на 101 996 тыс. руб. Нарращивание доходов и расходов происходит по основной деятельности, по прочим видам деятельности наблюдается незначительное снижение.

Совокупные доходы опережают совокупные расходы, в результате чего в 2017 году показатель чистой прибыли составил 1831 тыс. руб.

Таблица 9 – Анализ соотношения всех доходов и расходов ООО «Березина»

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темпы роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы, всего	453 969	720 154	822 264	+266 185	+102 110	158,63	114,18
в том числе:							
- от обычных видов деятельности	450 295	716 214	818 373	+265 919	+102 159	159,05	114,26
- прочие	3674	3940	3891	+266	-49	107,24	98,76
Расходы, всего	452 876	718 437	820 433	+265 570	+101 996	158,64	114,20
в том числе:							
- от обычных видов деятельности	449 567	702 439	815 708	+252 872	+113 269	156,25	116,13
- прочие	3309	15 998	4725	+12 689	-11 273	483,50	29,53
Чистая прибыль	1093	1717	1831	+624	+114	157,09	106,64

Представим на рисунке ниже динамик совокупных доходов и расходов и показателей чистой прибыли.

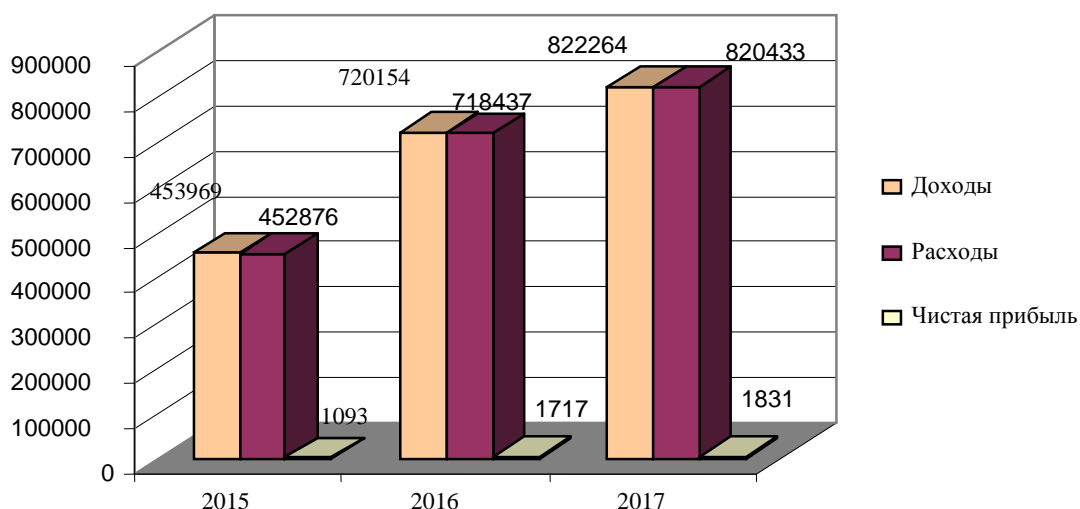


Рисунок 3 – Динамика доходов, расходов и чистой прибыли ООО «Березина» за 2015–2017 годы

В рамках анализа финансовых результатов 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.

Если имеют «место отклонения, превышающие по модулю 10 %, то следует вывод о неконтролируемости затрат руководством предприятия», что негативно характеризует качество прибыли [21, с.211].

Анализ ресурсоемкости продукции предприятия проводится по данным таблицы 10. Информация, свидетельствует о том, что наиболее значительный прирост в 2017 г. произошел по такому элементу затрат, как расходы по обычным видам деятельности (на 16,13 %). Увеличение по данному элементу затрат уменьшает валовую прибыль и в конечном итоге чистую прибыль предприятия. Остальные элементы затрат в своей динамике (по темпам роста) не превышают рост выручки от продаж, что является рациональным соотношением.

Таблица 10 – Показатели ресурсоемкости продукции ООО «Березина»

Показатели	Значения		Темп прироста, %
	2016 г.	2017 г.	
1. Выручка от продаж, тыс. руб.	716 214	818 373	+14,26
2. Расходы по обычным видам деятельности, тыс. руб.	702 439	815 708	+16,13
3. Материальные расходы, тыс. руб.	2795	2381	-0,15
4. Расходы на оплату труда, тыс. руб.	2251	2602	+0,16
5. Отчисления на соц. нужды, тыс. руб.	680	784	+0,15
6. Амортизация, тыс. руб.	132	119	-0,10
7. Прочие расходы, тыс. руб.	15 998	4725	-0,70
Коэффициенты затрат (отношение расходов к выручке)			
расходы по обычным видам деятельности (с.2 : с.1)	0,981	0,997	+0,02
материальные расходы (с.3 : с.1)	0,004	0,003	-0,25
расходы на оплату труда (с.4 : с.1)	0,003	0,003	0
отчисления на соц. нужды (с.5 : с.1)	0,003	0,003	0
амортизация (с.6 : с.1)	0,0002	0,0001	-0,5
прочие расходы (с.7 : с.1)	0,022	0,006	-0,73

Доля расходов по обычным видам деятельности в выручке от продажи продукции в 2017 г. составила 99,7 %, что на 1,6 % ниже, чем в 2016 г. Практически все коэффициенты затрат в 2017 г. отклоняются от 2016 г. незначительно или остаются на прежнем уровне. Данный анализ позволяет сделать вывод, что расходы предприятия находятся под контролем менеджмента предприятия. Исключение составляет амортизационность и доля прочих расходов. В 2017 году наблюдается резкое снижение этих показателей.

Фактически полученная в отчетном периоде в процессе реализации продукции прибыль может отличаться от прибыли за прошлый период или плановый в

результате воздействия ряда внешних и внутренних факторов. В связи с этим при анализе важно дать не только общую оценку динамики прибыли от реализации, но и всесторонне изучить факторы, на нее влияющие, определить степень влияния каждого из них.

Объем реализации и прибыли за исследуемый период 2016 и 2017 годов в динамике представлен в таблице 11.

Значение показателя «по ценам и себестоимости предыдущего года» получено путем корректировки показателя за 2017 год на индекс инфляции (1,065).

Сравнение динамики объема продаж продукции, исчисленного в оптовых ценах и по полной себестоимости, показывает, что при увеличении объема реализации в оптовых ценах на 14,26 % ($818\,371 / 716\,214 \cdot 100 - 100$) объем продаж в оценке по полной себестоимости увеличился на 14,66 % ($795\,041 / 693\,417 \cdot 100 - 100$). Это привело к увеличению суммы прибыли от продаж в 2017г. по сравнению с 2016 г. на 535 тыс. руб. ($23\,332 - 22\,797$) или на 2,35 %.

Таблица 11 – Анализ динамики объема реализации и прибыли ООО «Березина» за 2016–2017 годы

Показатели	2016 г. (базис)	2017 г. (отчетный)	
		По ценам и себестоимости предыдущего года	Фактически
1. Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	716 214	768 425	818 373
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	693 417	746 517	795 041
3. Финансовый результат от продажи продукции (прибыль), тыс. руб.	22 797	21 908	23 332
4. Уровень рентабельности реализованной продукции, % (с.3 : с.1 · 100)	3,18	2,85	2,85
5. Уровень рентабельности затрат, % (с.3 : с.2 · 100)	3,29	2,93	2,93

На динамику суммы прибыли от продаж могут оказать влияние изменение объема и структуры реализованной продукции, ее полной себестоимости и оптовых цен.

Между изменением объема реализации и размеров полученной прибыли существует прямая пропорциональная зависимость при реализации рентабельной продукции и обратная при реализации убыточной. Увеличение объема реализации рентабельной продукции приводит к увеличению массы прибыли.

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

$$K_1 = 768\,425 / 716\,214 = 1,0729.$$

Влияние изменения объема реализации на сумму прибыли составит

$$\Delta P_{QP} = 21\,908 \cdot 1,0729 - 21\,908 = 1597 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на прибыль от продаж изменения ассортимента продаж можно определить по формуле (11)

$$\Delta P_C = 21\,908 - 21\,908 \cdot 1,0729 = -1597 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимости 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 (12)

$$\Delta S = 795\,041 - 746\,517 = +48\,524 \text{ тыс. руб.}$$

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, по формуле (15)

$$\Delta Q^Z = 818\,373 - 768\,425 = +49\,948 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщение результатов факторного анализа прибыли представлено в таблице 12 ниже.

Таблица 12 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж
ООО «Березина» за 2017 год

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние факторов, тыс. руб.
Изменение объема реализации продукции	+1597
Изменение структуры и ассортимента реализации	-1597
Изменение полной себестоимости объема реализации	-48 524
Изменение оптовых отпускных цен на продукцию	+49 948
Итого:	+1424

Таким образом, за счет увеличения объема реализации в 2017 г. по сравнению с прошлым годом в оптовых ценах прибыль от реализации продукции увеличилась на 1597 тыс. руб. Благодаря увеличению доли менее рентабельной продукции в общем объеме реализации снижение прибыли составил 1597 тыс. руб.

Таким образом, изменение объема реализации, структуры и ассортимента проданной продукции не оказало значительного влияния на прибыль от продаж.

Основное негативное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение полной себестоимости проданной продукции, за счет этого фактора прибыль сократилась на 48 524 тыс. руб.

Рост цен на продукцию предприятия способствовал приросту прибыли от продаж на 49 948 тыс. руб.

Следовательно, основным резервом роста прибыли является сокращение затрат на производство и реализацию продукции.

Факторный анализ прибыли необходимо выполнить и в другом разрезе – в разрезе основных статей отчета о прибылях и убытках, формирующих финансовый результат от основной деятельности.

Цены на продукцию ООО «Березина» в 2017 г. выросли в среднем на 6,5 %. Таким образом, индекс цен составил:

$$J_p = (100 + 6,5) / 100 = 1,065$$

По формуле (16) выручка от продаж в сопоставимых ценах равна

$$V_{\text{соп}} = 818\,373 / 1,065 = 768\,425 \text{ тыс. руб.}$$

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 по формуле (17)

$$\Delta V(p) = 818\,373 - 768\,425 = 49\,948 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на сумму прибыли от продаж ($\Delta \text{Пр}(v)$) изменения выручки от продаж (исключая влияние цены) можно рассчитать по формуле (18)

$$\Delta \text{Пр}(v) = \frac{[(818\,373 - 716\,214) - 49\,948] \cdot 0,0318}{100} = 16,6 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние ценового фактора определяется по формуле (19)

$$\Delta \text{Пр}(p) = \frac{49\,948 \times 0,0318}{100} = +15,88 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимости ($\Delta \text{Пр}(c)$) на прибыль от продаж определяется по формуле (10)

$$\Delta \text{Пр}(c) = \frac{(97,15 - 96,82) \cdot 818\,373}{100} = -2700 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения уровня коммерческих расходов на прибыль от продаж рассчитывают по формуле (11)

$$\Delta \text{Пр}(кр) = \frac{(2,52 - 1,26) \cdot 818\,373}{100} = -10\,311 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщенные данные факторного анализа прибыли от продаж представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж ООО «Березина» за 2017 год

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние фактора, тыс. руб.
Физический объем продаж	16,6
Цены на проданную продукцию	+15,88
Уровень себестоимости проданной продукции	+2700
Уровень коммерческих расходов	-10 311
Изменение прибыли от продаж	≈ -7578,5

В 2017 г. предприятием получено прибыли от продаж на 7578,5 тыс. руб. меньше, чем в 2016 г. Снижение уровня себестоимости проданной продукции и рост цен на проданную продукцию оказали положительное влияние на прибыль от продаж. Основное негативное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение уровня коммерческих расходов.

Следовательно, сокращение коммерческих расходов следует рассматривать как основной резерв увеличения прибыли от продаж предприятия.

2.5 Анализ рентабельности и точки безубыточности в ООО «Березина»

Если прибыль является абсолютным показателем, отражающим полученный эффект от результатов деятельности коммерческой организации, то

качественными характеристиками этих результатов, позволяющими оценить их эффективность, являются показатели рентабельности. Показатели рентабельности текущей (основной) деятельности предприятия рассчитаны в таблице 14.

Таблица 14 – Показатели рентабельности ООО «Березина» за 2015–2017 годы

Показатели	Значения			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1. Выручка от продаж, тыс. руб.	450 295	716 214	818 373	+265 919	+102 159
2. Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	441 980	693 417	795 041	+251 437	+101 624
3. Средняя величина имущества, тыс. руб.	33 329	48 851	58 074	+15 522	+9223
4. Прибыль от продаж, тыс. руб.	728	13 775	2665	+13 047	-11 110
5. Рентабельность продаж, % (с.4 : с.1 × 100)	0,161	1,923	0,326	+1762	-1,597
6. Рентабельность основной деятельности (рентабельность затрат), % (с.4 : с.2 × 100)	0,165	1,987	0,335	+1,822	-1,652
7. Рентабельность имущества, % (с.4 : с.3 × 100)	2,18	28,20	4,59	+26,02	-23,61

Организация имеет очень низкие показатели доходности, о чем свидетельствуют показатели рентабельности, рассчитанные выше. Отрицательным является то, что по сравнению с 2016 г. рентабельность снизилась. На каждый рубль, вложенный предприятием в имущество (активы) в 2017 году получено 4,59 коп. прибыли от продаж. С каждого рубля выручки от реализации продукции предприятие имеет 0,326 коп. прибыли от продаж. На каждый рубль затрат, вложенный предприятием на осуществление текущей деятельности, получено 0,335 коп. прибыли от продаж. В целом по данным Росстата средний уровень рентабельности в оптовой и розничной торговле в 2017 году составил 8,2 %. Основные показатели рентабельности предприятия представлены на рис. 4.

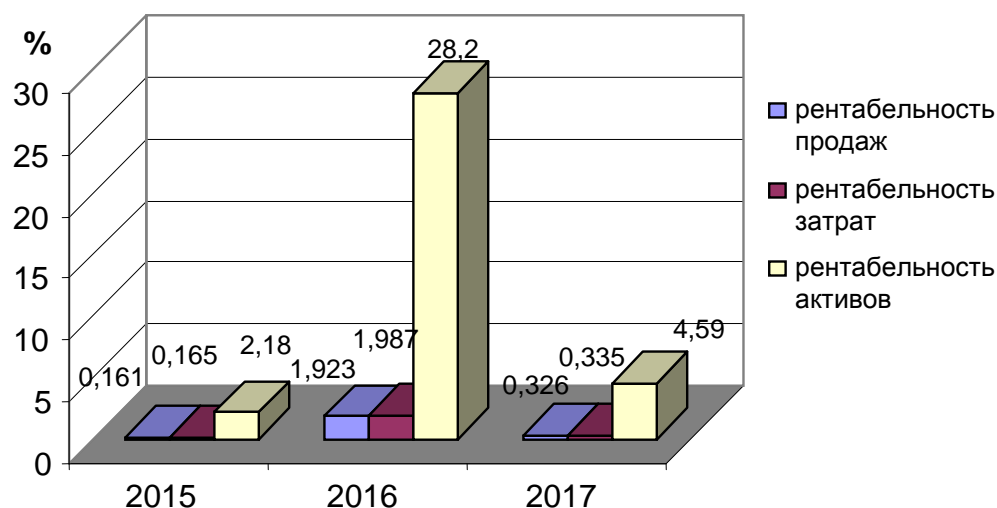


Рисунок 4 – Показатели рентабельности ООО «Березина» за 2015–2017 гг.

Проведем анализ безубыточного объема продаж и зоны безопасности предприятия, используя аналитический способ (таблица 15).

Из проведенных в таблице 15 расчетов видно, что маржинальный доход в 2017 г. увеличился на 20 860 тыс. руб. или на 14,65 %, а объем продаж – на 102 159 тыс. руб. или на 14,26 %.

Таблица 15 – Анализ безубыточности ООО «Березина» за 2015–2017 гг.

Показатели	Значения			Изменения (+,-)	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1. Объем продаж, тыс. руб.	450 295	716 214	818 373	+265 919	+102 159
2. Себестоимость (полная) продаж, тыс. руб.	441 980	693 417	795 041	+251 437	+101 624
3. Себестоимость (производственная) продаж – переменные затраты, тыс. руб. (с.2 × 80%)	353 584	554 734	636 033	+201 150	+81 299
4. Маржинальный доход, тыс. руб. (с.1 – с.3)	96 711	161 480	182 340	+64 796	+20 860
5. Доля маржинального дохода в объеме продаж (с.4 / с.1)	0,215	0,225	0,223	-	-
6. Постоянные затраты, тыс. руб. (с.2 – с.3)	88 396	138 683	159 008	+50 287	+20 325
7. Критическая точка объема продаж, тыс. руб. (с.6 / с.5)	411 144	616 369	713 040	+205 252	+96 671
8. Запас финансовой прочности, тыс. руб. (с.1 – с.7)	39 151	99 845	105 333	+60 694	+5488
9. Тоже в % к объему продаж (с.8 / с.1)	8,69	13,94	12,87	+5,25	-1,07
10. Прибыль от продаж, тыс. руб. (с.1 – с.2)	728	13 775	2665	+13 047	-11 110

Критическая точка объема продаж или, как ее еще называют точка безубыточности (порог рентабельности) в 2016 г. составила 616 369 тыс. руб., а в 2017 г. – 713 040 тыс. руб., т.е. объем продаж, превышающий этот порог, безубыточен и рентабелен.

Запас финансовой прочности в 2017 г. составил 12,87 %, что на 1,07 % меньше, чем в 2016 г. Кроме того этот показатель не соответствует оптимальному значению (60 %), и свидетельствует о неустойчивом финансовом положении предприятия.

Выводы по разделу 2

Бухгалтерский учет в организации ООО «Березина» ведется на основании договора с аудиторской фирмой – ООО «АКФ «Партнер».

Учет ведется на основании действующих законодательно-нормативных актов, к числу важнейших из которых относится Налоговый кодекс РФ, ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации». Локальным нормативным актом, регламентирующим ведение учета на предприятии, является Положение об учетной политике. На предприятии создано единое Положение об учетной политике для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения, т. е. налоговый учет ведется в регистрах и на основании данных бухгалтерского учета. Учетные работы автоматизированы в программе «1С: Бухгалтерия, 8.2».

Цель аудита финансовых результатов заключается в установлении достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли. В целях проведения аудита учета финансовых результатов в ООО «Березина» оценена система бухгалтерского учета и внутреннего контроля, составлены План и Программа проверки финансовых результатов деятельности предприятия за 2017 г. Аудит проводился на выборочной основе. При аудите финансовых результатов выявлены отдельные недочеты. Количественный уровень существенности по проверяемому разделу принят аудитором в 13 443 тыс. руб.

Следовательно, ошибка в размере 192,8 тыс. руб. признается аудитором несущественной, не приводящей к существенному искажению Отчета о финансовых результатах (ф. № 2) бухгалтерской (финансовой отчетности) ООО «Березина» за 2017 г.

По результатам анализа рентабельности финансово-хозяйственной деятельности ООО «Березина» установлено, что рентабельность снижается по причине опережающих темпов роста затрат по текущей деятельности над выручкой, что приводит к относительному снижению прибыли, т.е. доля прибыли в выручке от продаж сокращается.

Анализируя расходы предприятия в 2017 году обращают на себя внимание затраты на маркетинговые услуги, которые составили 11 258 508 руб., что составляет 54,4 % от общей величины затрат (20 676 580 руб.). Маркетинговые услуги оказывает по договору ООО «Групп-Торг».

3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПОВЫШЕНИЮ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И РЕНТАБЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

3.1 Рекомендации по совершенствованию учета и внутреннего контроля финансовых результатов в ООО «Березина»

Аудитором проведен аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности в ООО «Березина» в части формирования и учета финансовых результатов за 2017 год.

Бухгалтерская финансовая отчетность предприятия состоит из: бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, приложений к бухгалтерской финансовой отчетности.

Ответственность за подготовку и представление данной отчетности несет руководство ООО «Березина».

Обязанность аудитора заключалась в том, чтобы на основе проведенного аудита выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях прилагаемой отчетности и соответствии порядка формирования финансовых результатов предприятия требованиям федеральных законов, иных нормативных правовых актов РФ.

Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

- изучение на основе тестирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансовых результатов;
- экспертизу основных элементов учетной политики в части формирования и учета финансовых результатов;
- аудит порядка формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности;
- аудит прочих доходов и расходов.

При аудите финансовых результатов выявлены отдельные недочеты, в частности:

1. Аудит бухгалтерского учета реализации готовой продукции (выручки от реализации) выявил некорректные корреспонденции счетов по учету продажи продукции, начислению НДС и расходов на рекламу продукции, что привело к занижению налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета, на 10 983 руб.

Аудитором рекомендовано:

- внести исправления в учет, составив исправительные записи;
- внести исправления в бухгалтерскую отчетность (ф. № 2) и налоговую отчетность (по НДС и прибыли) за 2 квартал 2017 г.

2. При проверке расходов, включаемых в себестоимость продукции, в нарушение п.5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [7] и ст.264 НК РФ [2], установлены случаи необоснованного списания на себестоимость сумм компенсаций за использование личного автомобиля в сумме 21 000 руб. и

неправомерное включение в себестоимость продукции представительских расходов в сумме 73 000 руб.

Аудитором рекомендовано:

- внести исправления в регистры учета и сводную ведомость учета затрат за 2017 г.;
- внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность за 2017 г.;
- уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

3. При проверке расходов по обычным видам деятельности установлено, что в нарушение правил ведения бухгалтерского учета организация включила в состав расходов несвоевременно начисленную амортизацию. Данный факт повлек за собой завышение расходов по обычным видам деятельности и занижение налогооблагаемой прибыли. Величина ошибки составила 27 787 руб. Для устранения недочетов аудитором рекомендовано:

- сторнировать неверно начисленную амортизацию в размере 27 787 руб.;
- уточнить расчеты по налогу на прибыль за 4 квартал 2017 г.

4. При проверке учета прочих (внереализационных) доходов и расходов установлено неверное определение финансового результата от операций с векселями. Это повлекло за собой завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 60 000 руб.

Аудитором рекомендовано: операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг; внести корректировки в бухгалтерский учет, составив исправительные записи; уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

По результатам аудиторской проверки операций по формированию и учету финансовых результатов в ООО «Березина» за 2017 г. общая величина ошибки составила 192,8 тыс. руб., в том числе:

- 10 983 руб. (Рабочий документа аудитора РД-1);
- 94 000 руб. (Рабочий документ аудитора РД-2);
- 27 787 руб. (Рабочий документ аудитора РД-3);
- 60 000 руб. (Рабочий документ аудитора РД-4).

Количественный уровень существенности по проверяемому разделу принят аудитором в сумме 13 443 тыс. руб. Следовательно, обнаруженная ошибка в размере 192,8 тыс. руб., признается аудитором несущественной, не приводящей к существенному искажению Отчета о финансовых результатах (ф. №2) бухгалтерской (финансовой отчетности) ООО «Березина» за 2017 г.

Аудиторское заключение представлено в Приложении Ж.

В соответствии с Уставом ООО «Березина» внутренний контроль осуществляется ревизионной комиссией, которая осуществляет проверки в соответствии с утвержденным планом на год или по отдельным поручениям директора предприятия, участвует в проведении инвентаризаций.

Ежегодно перед составлением бухгалтерской финансовой отчетности проводятся аудиторские проверки в соответствии с требованиями закона «Об аудиторской деятельности» [3].

Следует отметить, что разделы существующего на предприятии плана проверок не детализированы, т.е. не определены конкретные направления контроля. Эти обстоятельства и проведенная на предприятии проверка учета финансовых результатов позволяет сделать вывод о недостаточной эффективности системы внутреннего контроля на предприятии.

Выполнение конкретной работы по контролю того или иного объекта должно осуществляться внутренней аудиторской группой в соответствии с программой внутреннего контроля.

Поэтому с целью повышения достоверности бухгалтерской информации и качества учетной информации рекомендуется разработать Программу внутреннего контроля формирования и отражения в учете финансовых результатов деятельности предприятия. Программа должна определить направления контроля, возможные методы его проведения, периодичность проверки и ответственных лиц, осуществляющих контроль за определенными хозяйственными операциями.

Рекомендуемая Программа внутреннего контроля учета финансовых результатов на предприятии представлена в таблице 16.

Таблица 16 – Программа внутреннего контроля учета финансовых результатов в ООО «Березина»

Направления контроля	Возможные методы проведения контроля	Периодичность проверки	Ответственный исполнитель
Анализ учетной политики			
Анализ учетной политики в части учета доходов и расходов	1) Проверка учетной политики организации на соответствие действующему законодательству по бухгалтерскому учету и налогообложению. 2) Проверка соблюдения положений учетной политики	1 раз в квартал	ФИО
Контроль первичного учета			
Контроль законности совершения операций и создания первичного документа	1) Проверка документации на наличие всех обязательных реквизитов. 2) Проверка соответствия произведенных и зафиксированных в учете операций действующему законодательству	Систематически	ФИО
Соответствие первичной документации регистрируемыми оперативным фактам	Арифметический и логический контроль со стороны работников бухгалтерии, обрабатывающих документацию, за соответствием совершенной операции оформленному оправдательному документу	Систематически	ФИО
Контроль точности регистрации и обработки первичных документов	Проверка соответствия занесения данных из первичного учета в систему бухгалтерского учета	1 раз в квартал	ФИО

Окончание таблицы 16

Направления контроля	Возможные методы проведения контроля	Периодичность проверки	Ответственный исполнитель
Контроль своевременности регистрации и обработки первичных документов	1) Проверка соответствия даты документа дате его регистрации в учетном регистре. 2) Проведение инвентаризации расчетов с целью установления реальности числящихся в учете сумм на определенную дату	1 раз в квартал	ФИО
Контроль финансовых результатов			
Контроль порядка формирования финансовых результатов	1) Проверка правильности организации учета финансовых результатов и их распределения. 2) Проверка своевременности и полноты отражения финансовых результатов. 3) Контроль формирования учетных регистров. 4) Сверка данных в регистрах и Главной книге. 5) Проверка обеспеченности бухгалтерии действующими нормативными документами	1 раз в квартал	ФИО
Контроль правильности учета прочих доходов и расходов	1) Проверка правильности используемой классификации прочих доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета. 2) Контроль правомерности, полноты и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов. 3) Проверка полноты раскрытия информации о прочих доходах и расходах	1 раз в квартал	ФИО
Контроль налогообложения прибыли	Проверка правильности расчетов по налогу на прибыль	1 раз в квартал	ФИО

Перспективным направлением внутреннего контроля (аудита) на предприятии является использование программного обеспечения для его организации и проведения. Выполнение бухгалтерских операций в компьютерной системе приводит к накоплению больших массивов данных, существующих обычно только в машиночитаемой форме. Поэтому необходимы программные средства, обеспечивающие доступ к этим данным и их преобразование в формат, пригодный для проверки.

3.2 Мероприятия по повышению прибыли и рентабельности предприятия и их экономическая эффективность

Анализ финансовых результатов в ООО «Березина» за 2015–2017 годы показал, что предприятие увеличивает объемы продаж (на 102 159 тыс. руб., или на 14,26 % в 2017 г.). Однако поступлений по текущей деятельности (выручки от продаж) хватает только на то, чтобы покрыть затраты на ее осуществление. В результате прибыль от продаж в 2017 г. составляет 2665 тыс. руб., а ее доля в выручке составляет лишь 0,325 %. Факторный анализ прибыли от продаж установил факторы, которые отрицательно повлияли на прибыль от продаж – это полная себестоимость объема реализации и в том числе, рост коммерческих расходов.

Наблюдается отрицательная динамика показателей рентабельности, их значения находятся на критически низком уровне. В частности, рентабельность продаж в 2017 г. составляет 0,326 %.

Увеличение финансовых результатов деятельности предприятия (прибыли и рентабельности) должно достигаться путем увеличения объемов продажи продукции и сокращения затрат на сбыт продукции (снижение затрат на 1 руб. объема продаж).

По результатам анализа рентабельности финансово-хозяйственной деятельности ООО «Березина» установлено, что рентабельность снижается по причине опережающих темпов роста затрат по текущей деятельности над выручкой, что приводит к относительному снижению прибыли, т.е. доля прибыли в выручке от продаж сокращается.

Анализируя расходы предприятия в 2017 году (таблица 17) обращают на себя внимание затраты на маркетинговые услуги, которые составили 11 258 508 руб., что составляет 54,4 % от общей величины затрат (20 667 580 руб.).

Таблица 17 – Затраты по основным видам деятельности тыс. руб.

Наименование показателя	за 2017 г.
Материальные затраты	2 381
Расходы на оплату труда	2 602
Отчисления на социальные нужды	784
Амортизация	119
Прочие затраты	14 782
в т. ч. затраты на маркетинговые услуги	11 259
Итого по элементам	20 668
Итого расходы по обычным видам деятельности	20 668

Маркетинговые услуги оказывает по договору ООО «Групп-Торг». Одним из путей сокращения данных расходов является отказ от услуг предприятия и введение в штат предприятия отдела маркетинга в составе: начальник отдела и три специалиста по маркетингу. Учитывая, что средний размер оплаты труда на предприятии в 2017 году составил 12 754 рубля, затраты на заработную плату ориентировочно составят 612 192 рубля + 30,2 % ОПС. Так как организация обслуживает большую территорию, возникает потребность в автотранспорте для

работников отдела маркетинга. Чтобы не покупать автомобили, в целях экономии принято решение принять на работу специалистов с наличием личного транспорта и возмещать расходы на его эксплуатацию и содержание.

Таблица 18 – Результаты расчётов по сокращению расходов

Наименование показателей	Ед. изм.	Базовый период	Прогнозный период
1. Годовой объем затрат на маркетинг	руб.	11 258 508	2 057 074
2. Потребное количество автотранспорта	шт.	-	3
3. Численность обслуживающего персонала на годовой объем работ	чел.	-	4
4. Годовые затраты по оплате труда работников отдела маркетинга с ОПС (30,2%)	руб.	-	797 074
5. Годовые затраты на аренду автотранспорта	руб.	-	180 000
6. Годовые затраты на содержание автотранспорта (ГСМ, запчасти, ремонт)	руб.	-	1 080 000
7. Годовой экономический эффект	руб.		9 201 734

Поскольку остальные расходы предприятия минимизированы и относительно постоянны, то сумму прибыли и уровень рентабельности можно повысить за счет увеличения выручки. Увеличение продаж в оптовой торговле достигается двумя путями: первый – это наращивание объема сбываемой продукции по уже существующим каналам; второй – поиск новых клиентов, заинтересованных в распространяемых товарах.

ООО «Березина» помимо табачной продукции реализует сопутствующие товары, а именно: чай, кофе, шоколад, чипсы, жевательную резинку, семечки. Их доля в общем обороте составляет всего 2 %, а это за 2017 год – 16 367 тыс. руб. без учета НДС. В условия антитабачного закона было бы целесообразно уделить внимание увеличению продаж данных товаров уже имеющимся клиентам, да и торговая наценка на эту группу товаров значительно выше 4 – 8 %, по сравнению с табачными изделиями – 0,6 %. Для этого необходимо ввести в штат организации двух сотрудников: специалиста по закупкам и специалиста по сбыту.

Таблица 19 – Результаты расчётов по увеличению выручки

Наименование показателей	Базовый период	Прогнозный период	Изменение
1. Выручка от продажи сопутствующих товаров, тыс. руб.	16 367	81 835	+65 468
2. Затраты на закупку товаров, тыс. руб.	15 221	74 583	+59 362
3. Коммерческие расходы, тыс. руб.	396	2460	+2104
4. Дополнительные затраты, связанные с созданием новых рабочих мест и оплатой труда, тыс. руб.		520	+520
5. Количество продаж в год, шт.	20 450	20 450	-
6. Средний доход по одной сделке (с.1 / с.5), тыс. руб.	0,80	4,00	+3,20

Окончание таблицы 19

Наименование показателей	Базовый период	Прогнозный период	Изменение
7.Средние затраты по одной сделке ((с.2 + с.3) / с.5), тыс. руб.	0,76	3,77	+3,01
8.Средний показатель прибыли по одной сделке (с.6 - с.7), тыс. руб.	0,04	0,23	+0,19
9.Относительное увеличение продаж, %		500	+500
10.Общая годовая прибыль от продаж сопутствующих товаров (с.1 - с.2 - с.3), тыс. руб.	750	4792	+4042
11.Годовой экономический эффект, тыс. руб.	-	4042	-

Ниже в таблице 20 составлен отчет о финансовых результатах на прогнозный период с учетом всех проведенных мероприятий.

В соответствии с данными таблицы 20 за счет влияния разработанных мероприятий происходит увеличение выручки от продаж 65 468 тыс. руб. или на 8 %. Темп прироста себестоимости 7,47 % ниже темпов прироста выручки 8 %, коммерческие расходы снизились на 7137 тыс. руб. или на 34,53 %. В результате прибыль от продаж увеличилась на 13 243 тыс. руб. Чистая прибыль увеличилась на 10 700 тыс. руб., что составляет 584 % по отношению к прибыли базисного периода. Рентабельность продаж и рентабельность затрат при этом увеличиваются на 1,474 % и 1,527 % соответственно.

Таблица 20 – Отчет о финансовых результатах ООО «Березина» с прогнозом

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменение (прогноз по сравнению с 2017 г.)	
	2016г.	2017г.	прогноз	В тыс. руб.	темп прироста, %
1. Выручка от продажи товаров (услуг)	716 214	818 373	883 841	65 468	8,0
2. Себестоимость продаж	693 417	795 041	854 403	59 362	7,47
3. Коммерческие расходы	9022	20 667	13 530	-7137	-34,53
4. Прибыль от продаж	13 775	2665	15 908	13 243	496,92
5. Сальдо прочих доходов и расходов	-11 581	-245	-245	-	-
6. Прибыль до налогообложения	2194	2420	15 663	13 243	547,23
7. Налог на прибыль	425	514	3132	2618	509,34
8. Чистая прибыль отчетного периода	1717	1831	12 531	10 700	584,38
9. Рентабельность продаж, % (с.4 : с.1 · 100)	1,923	0,326	1,80	1,474	-
10. Рентабельность основной деятельности (рентабельность затрат), % (с.4 : с.2 · 100)	1,987	0,335	1,862	1,527	-

Таким образом, разработанные мероприятия будут способствовать увеличению объемов оказываемых услуг, сокращению затрат в расчете на 1 руб.

оказанных услуг, росту прибыли от продаж. Это, в конечном счете, приведет к повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и увеличению финансовых результатов.

Выводы по разделу 3

Для совершенствования учета и внутреннего контроля в ООО «Березина» рекомендовано:

1. Разработать Программу внутреннего контроля учета финансовых результатов на предприятии, которая должна определить направления контроля, возможные методы его проведения, периодичность проверки и ответственных лиц, осуществляющих контроль за определенными хозяйственными операциями.

2. Автоматизировать процесс аудита (контроля) на предприятии.

Разработанные рекомендации призваны систематизировать процесс внутреннего контроля (аудита) и обеспечить надлежащее ведение учета в ООО «Березина», избежать противоречий с контролирующими органами и налоговых санкций.

По результатам проведенного анализа были разработаны рекомендации, способствующие снижению затрат и росту основных экономических показателей.

За счет влияния разработанных мероприятий происходит увеличение выручки от продаж 65 468 тыс. руб. или на 8 %. Темп прироста себестоимости (7,47 %) ниже темпов прироста выручки (8 %), коммерческие расходы снизились на 7137 тыс. руб. или на 34,53 %. В результате прибыль от продаж увеличится на 13 243 тыс. руб. Чистая прибыль увеличилась на 10 700 тыс. руб. Рентабельность продаж и рентабельность затрат при этом увеличиваются на 1,474 % и 1,527 % соответственно.

Разработанные мероприятия будут способствовать увеличению объемов оказываемых услуг, сокращению затрат в расчете на 1 руб. оказанных услуг, росту прибыли от продаж. Это, в конечном счете, приведет к повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и увеличению финансовых результатов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По завершении выпускной квалификационной работы на основе проведенного исследования можно сделать ряд общих выводов.

Финансовым результатом является разница между доходами и расходами организации и может быть выражена в виде прибыли либо убытка. Классификация и порядок определения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете могут быть разными. В настоящее время Министерство финансов Российской Федерации рекомендует фиксировать в учетной политике такой список прямых затрат, который позволит сделать бухгалтерский и налоговый учет как можно ближе, т.е. максимально интегрировать прохождение взаимосвязанных процессов.

Для учета информации о доходах и расходах, связанных с обычной деятельностью организации, а также для определения финансового результата для них используется счет 90. Для учета прочих доходов и расходов за отчетный период используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Отражение в бухгалтерском учете и финансовой отчетности разницы между налогом на бухгалтерскую прибыль (убыток), признанное в бухгалтерском учете, из налога на налогооблагаемую прибыль, сформированное в бухгалтерском учете, регулируется ПБУ 18/02 «Учет расчетов для налога на прибыль организаций».

Учет в организации ООО «Березина» осуществляется на основании соглашения с аудиторской фирмой ООО АКФ «Партнер». На предприятии создано Единое Постановление об учетной политике для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения. налоговый учет ведется в реестрах и на основе данных бухгалтерского учета. Текущая бухгалтерская работа автоматизирована в программе «1С: Предприятие. 8.2».

Целью проверки финансовых результатов является установление достоверности бухгалтерского учета в бухгалтерском учете и отчетности о прибылях и убытках предприятия, законности распределения и использования прибыли. Это необходимо для обеспечения достоверности окончательного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Для аудита учета финансовых результатов ООО «Березина» оценило систему бухгалтерского и внутреннего контроля, План и Программу проверки финансовых результатов деятельности предприятия на 2017 год.

Аудит проводился на выборочной основе и включал: исследование на основе тестирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансовых результатов; рассмотрение основных элементов учетной политики при формировании и регистрации финансовых результатов; аудит порядка формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности; аудит других доходов и расходов.

При проверке финансовых результатов были выявлены определенные недостатки, в частности.

1. Аудит бухгалтерского учета продажи готовой продукции (выручка от реализации) выявил некорректное соответствие счетов для учета продаж товаров,

НДС и расходов на рекламу, что привело к занижению налогооблагаемой прибыли и НДС, подлежащих уплате из бюджета на 10 983 рубля.

Аудитор рекомендовал внести исправления в реестр, внести корректирующие записи; внести поправки в финансовую отчетность (Форма № 2) и налоговую отчетность (НДС и налог на прибыль организации) за 2 квартал 2017 года.

2. При проверке затрат, включенных в себестоимость продукции, в нарушение пункта 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» [9] и ст. 264 Налогового кодекса Российской Федерации [2], имеются случаи необоснованного списания стоимости компенсации за пользование личным автомобилем в размере 21 000 рублей. и неправомерное включение в стоимость расходов в размере 73 000 рублей.

Аудитором было рекомендовано внести необходимые исправления в учетные регистры и сводную ведомость расходов на 2017 год, внести поправки в бухгалтерскую и налоговую отчетность за 2017 год, а также внести уточнения в расчеты налога на прибыль на 2017 год.

3. При проверке расходов на обычную деятельность было установлено, что в нарушение правил бухгалтерского учета организация включала в состав расходов несвоевременно начисленную амортизацию. Это повлекло за собой переоценку расходов на обычную деятельность и занижение налогооблагаемой прибыли. Величина ошибки составила 27 787 рублей. Для устранения недостатков аудитор рекомендует произвести необходимые поправки. В частности, сторнировать неверно начисленную амортизацию в размере 27 787 руб. и уточнить расчеты по налогу на прибыль за 4 квартал 2017 г.

4. При проверке учета прочих доходов и расходов установлено ошибочное определение финансового результата от операций с векселями. Это повлекло за собой завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 60 000 руб.

Аудитором рекомендовано все операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг, внести корректировки в бухгалтерский учет, составив исправительные записи и уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

По результатам аудита операций по формированию и учету финансовых результатов в ООО «Березина» на 2017 г. общая сумма ошибок составила 192,8 тыс. руб. Количественный уровень существенности в проверяемом разделе был принят аудитором в размере 13 443 тыс. рублей. Следовательно, обнаруженная ошибка в 192,8 тыс. рублей. признается несущественной аудитором, что не приводит к существенному искажению бухгалтерской и финансовой отчетности ООО «Березина» за 2017 год. По результатам аудита был подготовлен управленческий отчет и был представлен отчет о ревизии.

Для улучшения учета и внутреннего контроля ООО «Березина» рекомендовано следующее.

1. Разработать программу внутреннего контроля за бухгалтерским учетом финансовых результатов на предприятии, которая должна определять направления контроля, возможные методы его проведения, частоту проверки и ответственных лиц, контролируемых определенных экономических операций.

2. Автоматизация процесса аудита (контроля) на предприятии. Разработанные рекомендации предназначены для систематизации процесса внутреннего контроля

(аудита) и обеспечения надлежащего учета в ООО «Березина», избежания противоречий с контролирующими органами и налоговых санкций.

По результатам анализа рентабельности финансово-хозяйственной деятельности ООО «Березина» установлено, что рентабельность снижается из-за опережающих темпов роста расходов на текущую деятельность по доходам, что приводит к относительному снижению прибыли, т. е. доля прибыли в выручке от продаж уменьшается.

Анализируя расходы компании в 2017 году, внимание привлечено к расходам на маркетинговые услуги, которые составили 11 258 508 рублей, что составляет 54,4 % от общей стоимости (20 676 580 рублей). Маркетинговые услуги предоставляются по соглашению ООО «Группа-Торг». Одним из способов снижения этих затрат является отказ от услуг предприятия и введение отдела маркетинга в персонал отдела маркетинга и трех специалистов по маркетингу.

Поскольку остальная часть расходов компании минимизирована и относительно постоянна, можно также увеличить объем прибыли и уровень рентабельности за счет увеличения доходов.

В условиях закона о борьбе с курением было бы целесообразно обратить внимание на увеличение продаж сопутствующих товаров (чай, кофе, печенье, чипсы) для существующих клиентов, поскольку торговая маржа для этой группы товаров намного выше чем 4–8 %, по сравнению с табачными изделиями – 0,6 %. Для этого вам необходимо ввести в штат сотрудников два сотрудника: специалист по закупкам и специалист по продажам.

Таким образом, под влиянием разработанных мер прогнозная выручка от продаж увеличивается на 65 468 тыс. руб. или на 8 %. Темпы роста издержек производства (7,47 %) ниже, чем темпы роста выручки (8 %), коммерческие расходы сократились на 7137 тыс. руб. или на 34,53 %. В результате прибыль от продаж увеличится на 13 243 тыс. рублей. Чистая прибыль увеличилась на 10,7 тыс. Рублей. Рентабельность продаж и рентабельность затрат в этом случае увеличиваются на 1,474 % и 1,527 % соответственно.

Разработанные меры помогут увеличить объем предоставляемых услуг, снизить затраты на 1 руб. оказанные услуги, увеличение прибыли от продаж. Это, в конечном счете, приведет к повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и увеличению финансовых результатов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28.12.2016). – Справочная правовая система «Консультант плюс»
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 04.10.2014 г.). Часть вторая: Федеральный закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. от 04.10.2014 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014 г.) – Справочная правовая система «Консультант Плюс».
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ (в ред. от 04.03.2014 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (в ред. от 24.12.2010 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): утв. приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. приказом Минфина РФ от 6.05.1999 г. № 32н (в ред. от 27.04.2012 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (в ред. от 27.04.2012 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/2002): утв. приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н (ред. от 24.12.2010 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина РФ от 03.10.2000 г. № 94н (в ред. от 08.11.2010 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02): утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. №94н (в ред. от 27.04.2012 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
12. Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности»: утв. приказом Минфина РФ от 03.10.2010 г. № 94н – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
13. Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении»: утв. приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».

14. Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 3/2010 «Дополнительная информация в аудиторском заключении»: утв. приказом Минфина РФ от 20.05.2010 г. № 46н – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
15. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита»: в ред. Постановления Правительства РФ от 23.10.2002 г. № 696 – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
16. Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите»: в ред. Постановления Правительства РФ от 23.10.2002 г. № 696 – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
17. Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011) «Аудиторские доказательства»: Приложение № 1 к приказу Минфина РФ от 16 августа 2011 г. № 99н – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
18. Правило (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»: в ред. Постановления Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696 (в ред. от 22.12.2011 г.) – Справочная правовая система «КонсультантПлюс».
19. Абрютина, М.С. Экономический анализ торговой деятельности: учеб. пособие – М. С. Абрютина. – М.: Дело и сервис. – 2013. – 512 с.
20. Абрютина, М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учебно-практическое пособие – Под ред. М.С. Абрютиной, А.В. Грачева. - М.: Дело и Сервис, 2014. – 238 с.
21. Агеева, Ю.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для бухгалтера и аудитора – Агеева Ю.Б., Агеева А.Б.. – М.: Бератор-Пресс, 2010. – 144 с.
22. Александров, Ю.Л. Экономика предприятия торговли: учеб. пособие для вузов. в 2 ч. – Ю.Л. Александров, Э.А. Батраева, И.В. Петрученя и др. – Красноярск, 2013. – 170 с.
23. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: учеб. пособие – М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. - М.: Финансы и статистика, 2013. – 416 с.
24. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев [и др.]; под ред. Ю.А. Бабаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2014. – 392 с.
25. Богатая, И.Н., Хахонова, Н.Н. Практикум по аудиту / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д, 2012. – 256 с.
26. Богатая, И.Н. Аудит: учеб. пособие / И.Н. Богатая, Н.Т. Лабынцев, Н.Н. Хахонова. – Ростов н/Д, 2012. – 506 с.
27. Бурцев, В.В. Контроль и совершенствование управления сбытом в коммерческой организации / В.В. Бурцев // Экономический анализ: теория и практика, 2015. – №7. – С.11 – 14.
28. Валевич, Р.П. Экономика торгового предприятия: учебник для вузов / Р.П. Валевич, Г.А. Давыдова. – Минск: Высшая школа, 2015. – 199 с.

29. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: учебник/ Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. –М.: «МАГИС», 2013. – 350 с.
30. Газарян, А.В. Современная практика расчета уровня существенности / А.В. Газарян, Г.В. Соболева // Бухгалтерский учет, 2014. – № 4. С.43 – 46.
31. Гиляровская, Л.Т. Бухгалтерское дело: учеб. пособие для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровской. – М.: ЮНИТИ– ДАНА, 2013. – 382 с.
32. Гиляровская, Л.Т. Экономический анализ: учебник для вузов / Л.Т. Гиляровская, Г.В. Корнякова, Н.С. Пласкова. М.: ЮНИТИ– ДАНА, 2014. – 527 с.
33. Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: Эффективное пособие по бухгалтерскому учету/ Е.И. Глушков. – Новосибирск: фирма «ЭКОР», 2014. – 426 с.
34. Гомола, А.И. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов. – М.: Академия, 2014. – 384 с.
35. Гребнев, А.И. Экономика торгового предприятия: учебник для вузов / А.И. Гребнев. – М.: Экономика, 2015. – 362 с.
36. Грибов, В.Д. Экономика организации (предприятия): учебник. 6–е изд., перераб. / В.Д. Грибов, В.П. Грузинов, В.А. Кузьменко. – М.: КНОРУС, 2013. – 416 с.
37. Гусева, Т.М. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – М.: ТК Велби, Проспект, 2013. – 504 с.
38. Гусева, Т.М. Самоучитель по бухгалтерскому учету / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2014. – 512 с.
39. Ермолович, Л.Л. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / Л.Л. Ермолович. – Минск: БГЭУ, 2013. – 285 с.
40. Жарылгасова, Б.Т. Оценка аудиторского риска / Б.Т. Жиралгасова // Аудитор, 2012. – № 12. – С.25 – 30.
41. Зырянова, Т.В. Внутренний аудит как система надежности и эффективности системы внутреннего контроля / Т.В. Зырянова, О.Е. Терехова // Экономический анализ. Теория и практика, 2012. – № 16 – 17. – С.21 – 33.
42. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ПБОЮЛ, 2014. – 424 с.
43. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – Инфра–М, 2013. – 456 с.
44. Кучерова, Е.В. Финансовый результат организации: бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие / Е.В. Кучерова, И.Г. Романчук. – М.: ГроссМедиа, 2010. – 100 с.
45. Кузнецова, М.С. Состав расходов в налоговом учете / М.С. Кузнецова, М.И. Левицкая – М.: Статус Кво 97», 2012. – 110 с.
46. Ларионов, А.Д. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов. – М.: «Проспект», 2013. – 397 с.

47. Лысенко, Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник для вузов / Д.В. Лысенко. – М.: ИНФРА–М, 2013. – 320 с.
48. Любушин, Н.П. Экономический анализ: учебник / Н.П. Любушин. – Москва: ЮНИТИ–ДАНА, 2013. – 575 с.
49. Маркарьян, Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян. – М.: КноРус, 2013. – 536 с.
50. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите: учебное пособие для студентов вузов / М.В. Мельник, В.Г. Когденко. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 543 с.
51. Мельник, М.В. Ревизия и контроль / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2012. – 640 с.
52. Подольский, В.И. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова и др. / под ред. В.И. Подольского – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2014. – 583 с.
53. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: учебник / Я.В. Соколов. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2014. – 768 с.
54. Харченко, О.Н. Аудит. Практикум: учебное пособие / О.Н. Харченко, С.А. Самусенко, И.С. Фёрова [и др.]. – М.: КНОРУС, 2014. – 264 с.
55. Электронная справочная бухгалтерская система «Главбух»// <http://www.glavbukh.ru>

ПРИЛОЖЕНИЯ
ПРИЛОЖЕНИЕ А
бухгалтерский баланс

Приложение № 1
к Приказу Министерства финансов
Российской Федерации
от 02.07.2010 № 66н
(в ред. Приказа Минфина РФ
от 05.10.2011 № 124н)

Бухгалтерский баланс
на на 31 декабря 20 17 г.

Организация Общество с ограниченной ответственностью "Березина" по ОКПО
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
Вид экономической деятельности оптовая торговля табачными изделиями по ОКВЭД
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по
Общество с ограниченной ответственностью/частная собственность ОКОПФ/ОКФС
Единица измерения: тыс. руб. (млн. руб.) по ОКЕИ
Местонахождение (адрес) 620000, г.Екатеринбург., ул. Карла Либкнехта, 11

Коды		
0710001		
31	12	2017
75092942		
6704058798		
51.35		
65		16
384 (385)		

Пояснения 1	Наименование показателя 2	На <u>31 декабря</u>	На 31 декабря	На 31 декабря
		20 17 г. 3	20 16 г. 4	20 15 г. 5
	АКТИВ	-	-	-
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	-	-	-
	Нематериальные активы	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	-	-	-
	Материальные поисковые активы	-	-	-
	Основные средства	1 086	486	617
	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
	Финансовые вложения	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	24	-	-
	Прочие внеоборотные активы	-	-	-
	Итого по разделу I	1 110	486	617
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	38 070	25 084	13 672
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	120	41	100
	Дебиторская задолженность	15 801	22 664	18 251
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	-	-	-
	Денежные средства и денежные эквиваленты	2 876	466	656
	Прочие оборотные активы	97	110	33
	Итого по разделу II	56 964	48 365	32 712
	БАЛАНС	58 074	48 851	33 329

Пояснения 1	Наименование показателя 2	На 31 декабря	На 31 декабря	На 31 декабря
		20 17 г.3	20 16 г.3	20 15 г.3
	ПАССИВ			
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	(-)	(-)	(-)
	Переоценка внеоборотных активов	-	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
	Резервный капитал	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	5 361	3 530	1 813
	Итого по разделу III	5 371	3 540	1 823
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	6 000	6 000	6 000
	Отложенные налоговые обязательства	68	43	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу IV	6 068	6 043	6 000
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства	-	-	-
	Кредиторская задолженность	46 517	39 268	25 506
	Доходы будущих периодов	-	-	-
	Оценочные обязательства	118	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу V	46 635	39 268	25 506
	БАЛАНС	58 074	48 851	33 329

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка подписи)

“ ____ ” _____ 20 ____ г.

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Отчет о финансовых результатах за январь-декабрь 2017 г.

Форма по ОКУД
Дата (число, месяц, год)

Организация Общество с ограниченной ответственностью "Березина" по ОКПО
Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
Вид экономической деятельности оптовая торговля табачными изделиями по ОКВЭД
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКОПФ/ОКФС
Общество с ограниченной ответственностью/частная собственность по ОКЕИ
Единица измерения: тыс. руб.

Коды		
0710002		
31	12	2017
75092942		
6704058798		
51.35		
65	16	
384		

Пояснения ₁	Наименование показателя ²	За <u>январь - декабрь</u> 20 <u>17</u> г. ³	За <u>январь - декабрь</u> 20 <u>16</u> г. ⁴
	Выручка ⁵	818373	716214
	Себестоимость продаж	(795041)	(693417)
	Валовая прибыль (убыток)	23332	22797
	Коммерческие расходы	(20667)	(9022)
	Управленческие расходы	(-)	(-)
	Прибыль (убыток) от продаж	2665	13775
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	-	-
	Проценты к уплате	(-)	(-)
	Прочие доходы	3891	3940
	Прочие расходы	(4136)	(15521)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2420	2194
	Текущий налог на прибыль	(514)	(425)
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	(30)	(30)
	Изменение отложенных налоговых обязательств	(24)	(43)
	Изменение отложенных налоговых активов	24	-
	Прочее	(75)	(9)
	Чистая прибыль (убыток)	1831	1717
	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	1831	1717
	Базовая прибыль (убыток) на акцию		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию		

ПРИЛОЖЕНИЕ В
общий план и программа аудита
План аудита учета финансовых результатов

Проверяемая организация	ООО «Березина»	
Период аудита	за 2017 год	
Количество человеко-часов	120	
Период проведения аудита	с 05.02.2018г. по 15.02.2018 г.	
Руководитель аудиторской группы	Лазеев Д.В.	
Планируемый уровень существенности	4,1%	
Планируемый аудиторский риск	2,5%	
Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
1. Аудит учетной политики в части учета доходов и расходов	05.02. – 06.02.2018	Лазеев Д.В.
2. Аудит порядка формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности	07.02. – 10.02.2018	Лазеев Д.В.
3. Аудит прочих доходов и расходов	11.02. – 14.02.2018	Лазеев Д.В.
4. Подготовка аудиторского отчета	15.02.2018	Лазеев Д.В.

Программа аудита учета финансовых результатов

Проверяемая организация	ООО «Березина»	
Период аудита	за 2017 год	
Количество человеко-часов	120	
Период проведения аудита	с 05.02.2018 г. по 15.02.2018 г.	
Руководитель аудиторской группы	Лазеев Д.В.	
Планируемый уровень существенности	4,1%	
Планируемый аудиторский риск	2,5%	
Этап проверки	Объект аудиторской проверки	Процедура
1. Аудит учетной политики в части учета дохода и расходов		
1.1 Экспертиза учетной политики для целей бухгалтерского учета	Учетная политика	Обследование, прослеживание
1.2 Экспертиза учетной политики для целей налогового учета	Учетная политика	Обследование, прослеживание
2. Аудит порядка формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности		
2.1 Проверка порядка формирования выручки от продаж	Учетная политика, журнальные ордера и ведомости по счетам 62, 90, главная книга, РД-1	Проверка учетных записей, арифметический контроль сумм
2.2 Проверка порядка формирования себестоимости проданной продукции, товаров, (работ, услуг), управленческих и коммерческих расходов	Учетная политика, первичные документы по отпуску материалов в производство, начислению заработной платы и отчислениям из нее, по начислению амортизации и др., журнальные ордера и ведомости по счетам 02, 10, 41, 44, 69, 70, 90 и др., РД-2, РД-3	Проверка первичной документации по формальным признакам, проверка учетных записей, арифметическая проверка сумм, контроль документов
3. Аудит прочих доходов и расходов		
3.1 Аудит правомерности и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 91 и др., РД-4	Пересчет, подтверждение, наблюдение, проверка учетных записей
3.2 Проверка оценки в бухгалтерском учете и отчетности прочих доходов и расходов	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 91 и др.	Пересчет, подтверждение, наблюдение, проверка учетных записей
4. Подготовка аудиторского отчета		

ПРИЛОЖЕНИЕ Г
оценка аудиторского риска и анализ среды
Оценка аудиторского риска и анализ среды контроля
при проведении аудита в ООО «Березина»

Вопрос	Ответ	Оценка среды контроля (положительная «да», отрицательная «нет»)
Раздел I. Основные характеристики		
Имеется ли уверенность в том, что руководство организации не вовлечены в нелегальную деятельность или не связаны с организованной преступностью?	да	да
Меняло ли предприятие в последнее время банк или аудиторов при противоречивых обстоятельствах?	нет	да
Возможно ли принятие очень рискованных решений ключевым персоналом (собственниками)?	нет	да
Доминирует ли в управлении один человек или решение принимаются всем руководством?	всем руководством	да
Не происходили ли в управлении организацией существенные или неожиданные изменения за последний период?	нет	да
Проводится ли в организации единая учетная политика?	да	да
В соответствии ли с общепринятыми принципами ведется бухгалтерский учет?	да	да
Раздел II. Система бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
Проявляет ли руководство озабоченность по поводу недостатков в системе учета и контроля, а также готовность их исправить?	не с должным уровнем	нет
Соответствует ли по квалификации персонал бухгалтерии занимаемым должностям?	да	да
Действуют ли в организации современные средства обработки информации?	да	да
Было ли выявлено в ходе предыдущей аудиторской проверки значительное количество ошибок?	нет	да
В хорошем ли состоянии находятся учетные регистры?	да	да
Раздел III. Организационная структура и структура управления		
Не является ли организационная структура слишком сложной и многоступенчатой?	нет	да
Был ли налажен контроль за обработкой информации?	да	да
Раздел IV. Система внутреннего контроля		
Существует ли в организации отдел внутреннего контроля?	да	да
Установлен ли порядок осуществления внутренних проверок?	да	да
Проводятся ли внутренние проверки в соответствии с запланированным графиком проверок?	проводятся формально	нет
Раздел V. Природа деятельности		
Является ли производственный цикл длительным?	нет	да
Присущи ли отрасли, в которой работает организация, стремительные изменения конъюнктуры?	да	нет
Были ли в отчетном периоде крупные приобретения?	да	да
Раздел VI. Финансовые результаты		
Не склонно ли руководство снижать налогооблагаемую прибыль?	да	нет
Значительная часть зарплаты руководства рассчитывается в зависимости от финансовых результатов?	нет	нет
Не был ли выявлен в отчетном периоде рост задолженности?	да	да
Раздел VII. Факторы, увеличивающие риск		
Клиент осуществляет сложные или редкие операции?	да	нет
Осуществляет ли клиент многочисленные бартерные сделки?	да	нет
Не меняла ли организация методы учета на менее предпочтительные?	да	да

ПРИЛОЖЕНИЕ Д
оценка надежности системы БУ и внутрихозяйственного контроля

Оценка надежности системы бухгалтерского учета ООО «Березина»

Фактор	Оценка фактора	
Форма бухгалтерского учета	Соответствует установленным требованиям	Высокая
Автоматизация учета	Полная автоматизация	Высокая
Организация бухгалтерской службы, распределение обязанностей	Обязанности главного бухгалтера возложены на генерального директора в связи с его отсутствием. Бухгалтерский учет в организации ведется на основании договора с аудиторской фирмой – ООО «АКФ «Партнер»	Высокая
Квалификация и опыт работы бухгалтера	Высшее экономическое образование, стаж работы на предприятии в должности бухгалтера – 15 лет	Высокая
Организация документооборота	Имеют случаи несвоевременного оформления документов	Средняя
Соответствие учетной политики требованиям ПБУ	Соответствует	Высокая
Порядок документирования хозяйственных операций	Не содержат существенных отклонений от нормативных требований	Высокая
Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств	Частично не соответствует	Средняя
Ведение регистров бухгалтерского учета	Соответствует установленным требованиям	Высокая
Порядок отражения операций в регистрах учета	Содержит отдельные отклонения	Средняя
Порядок составления бухгалтерской отчетности	Соответствует установленным нормативным требованиям	Высокая
Итого оценок: - высоких – 8 - средних – 3 - низких – нет		
Итоговая оценка надежности системы бухгалтерского учета		Выше среднего
Существует ли в структуре предприятия подразделение, занимающееся внутренним аудитом?	В соответствии с Уставом предприятия на предприятии создана ревизионная комиссия, которая фактически бездействует	Низкая
Как часто осуществляются проверки системы внутреннего контроля?	Нет ответа	Низкая
Имеются ли документы о результатах таких проверок?	Нет	Низкая
Какое образование имеет персонал, занятый в системе внутреннего контроля?	В составе ревизионной комиссии нет специалистов в области бухгалтерского учета	Низкая
Осуществляют ли собственники контроль за деятельностью предприятия?	Контроль ограниченно присутствует	Средняя
Как функционирует системы охраны и контроля за отпуском и вывозом продукции?	Предприятие располагает контрольно-пропускным пунктом	Высокая

Фактор	Оценка фактора	
Осуществляются ли финансовые инвестиции, какова их целесообразность?	Финансовые вложения осуществляются как на краткосрочной, так и на долгосрочной основе в форме долговых ценных бумаг других организаций (векселя и облигации). Эффективность инвестиций предварительно не анализируется	Средняя
Производится ли оценка целесообразности привлечения кредитов?	Оценка целесообразности привлечения кредитов осуществляется силами бухгалтерии	Высокая
Существует ли на предприятии подразделение, анализирующее и обобщающее финансово-бухгалтерскую информацию?	Главная бухгалтерия. Анализ проводится не систематически	Средняя
Существует ли на предприятии система оценки финансового состояния?	Анализ финансового состояния предприятия осуществляется силами бухгалтерии в конце каждого квартала	Высокая
Существует ли контроль системы учета деятельности производственных подразделений?	Контроль системы учета деятельности производственных подразделений осуществляется бухгалтерской службой предприятия	Высокая
Итого оценок: - высоких – 4 - средних – 3 - низких – 4		
Итоговая оценка надежности системы внутреннего контроля		Средняя

ПРИЛОЖЕНИЕ Е
вопросник для оценки внутреннего контроля

Вопросник для оценки внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета операций по формированию финансового результата ООО «Березина»

Направления и вопросы тестирования	Ответы			Примечания
	Нет ответа	Да	Нет	
Оценка системы внутреннего контроля				
Проверяется ли правильность заключения хозяйственных договоров?		X		
Контролируется ли главным бухгалтером себестоимость реализованной продукции?		X		Проверяется выборочно по причине сильной загруженности главного бухгалтера. Провести выборочную проверку операций по формированию себестоимости
Соблюдается ли график документооборота?	X			Имеют случаи задержки в оформлении документов
Устанавливаются ли реализационные цены ниже себестоимости?			X	
Обоснованы ли реализационные цены и сроки реализации по договорам?		X		
Контролируется ли реализация продукции персоналу за наличный расчет и реализация отходов?	X			Контролируется только реализация продукции (работ, услуг) персоналу за наличный расчет
Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур?		X		
Имеют ли место продажи товаров (работ, услуг) в кредит?		X		Разработана система кредитования покупателей и заказчиков
Проверяются ли требования на материалы и табели учета рабочего времени?		X		Проверяются специалистами подразделений предприятия и работниками бухгалтерии
Установлены нормативные затраты и как часто они проверяются?			X	Нормативные затраты не установлены. Правильность формирования строки «Себестоимость продукции» в ф.№2 вызывает сомнение
Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?		X		Проводится на конец каждого квартала перед составлением отчетности
Производится ли разграничение затрат по отчетным периодам?		X		Временная определенность фактов соблюдается
Соответствует ли классификация прочих доходов и расходов перечню, установленному ПБУ 9/99 и 10/99?		X		Правильность классификации доходов и расходов сомнения не вызывает
Оценка системы бухгалтерского учета				
Правильно ли классифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции?		X		Правильность классификации затрат сомнения не вызывает
Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета реализации и подтверждаются ли ответственным бухгалтером?		X		Используя приемы прослеживания, сверки документов выборочно проверить реальность формирования себестоимости

Направления и вопросы тестирования	Ответы			Примечания
	Нет ответа	Да	Нет	
Проверяется ли правильность формирования показателя прибыли от продаж по данным учетным регистров по счету 90 «Продажи»?	X			Проверяется выборочно при составлении отчетности. Существует вероятность искажения статьи отчета «Прибыль от продаж»
Проверяется ли правильность применения ставок налогов, сборов и платежей?		X		Налоговое законодательство в части применения ставок налогов соблюдается
Проверяется ли правильность исчисления налоговых баз?	X			Правильность исчисления налоговых баз вызывает сомнение. Проверить с помощью прослеживания, сканирования и сверки документов и регистров учета
Проверяется ли правильность возмещения НДС из бюджета?		X		Путем пересчета проверить правильность возмещения НДС и определения финансовых результатов от реализации
Проверяется ли полнота и своевременность перечисления налоговых платежей?		X		
Проверяется ли обоснованность и порядок формирования резервов и фондов?		X		Порядок формирования резервов и фондов не вызывает сомнение
Проверяется ли порядок отражения в учете сумм от прочих видов деятельности?	X			Проверяется выборочно при составлении отчетности. Существует вероятность искажения статей отчета «Прочие доходы и расходы»

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж
рабочие документы аудитора

Рабочий документ РД-1. Аудит учета реализации готовой продукции

Отражено в учете аудируемого лица	Нарушения, последствия	Рекомендации аудитора
Д51 К90 – 68501896,13 руб. – поступила выручка за товары по безналичному расчету; Д50 К68 – 2182411,49 руб. – выделен НДС с выручки, поступившей в кассу; Д90 К76 – 64000 руб. – списаны расходы на рекламу	Некорректные корреспонденции счетов по учету продажи товаров, начислению НДС и расходов на рекламу. Занижение налогооблагаемой прибыли и сумм НДС, подлежащих возмещению из бюджета на 10983 руб.	1) Внести исправления в учет, составив записи: Д51 К62 – 68501896,13 руб. – поступила выручка за товар по безналичному расчету; Д90-3 К68-2 – 2182411,49 руб. – выделен НДС с выручки, полученной в кассу организации; Д44 К76 – 610177 руб. – списаны расходы на рекламу; Д19 К76 – 10983 руб. – учтен входной НДС по рекламным услугам. 2) Внести исправления в бухгалтерскую отчетность (ф.№2) и налоговую отчетность (по НДС и прибыли) за 2 квартал 2017 г.

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 21000 руб. 2) Неправомерное включение в себестоимость продукции представительских расходов в сумме 73000 руб.	ПБУ 10/99 «Расходы организации», п.5, Глава 25, ст.264 НК РФ	Завышение себестоимости продукции на 94000 руб. (21000 + 73000), занижение налогооблагаемой прибыли на сумму 94000 руб.	1) Внести исправления в регистры учета и сводную ведомость учета затрат за 2017 г. 2) Внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность за 2017 г. 3) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

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
Д01 К02 – 27787 руб. – начислена амортизация по принятому объекту основных средств	Нарушение правил ведения бухгалтерского учета (операция начисления амортизации на объект основных средств в месяце принятия в эксплуатацию)	Завышение расходов по обычным видам деятельности, занижение налогооблагаемой прибыли на сумму 27787 руб.	1) Сторнировать неверно начисленную в декабре 2017 г. амортизацию: Д01 К02 – 27787 руб. (сторно); 2) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 4 квартал 2017 г.

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

Отражено в учете клиента	Выявленные нарушения. Какой нормативный документ нарушен	Последствия нарушения	Рекомендации аудитора
Д62 К51 – 160000 руб. – принят к учету вексель; Д51 К91-1 – 150000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя; Д91-2 К62 – 200000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя; Д99 К 91-1 – 50000 руб. – получен доход от реализации векселя	В нарушение Плана счетов, ПБУ 18/02 «Учет финансовых вложений» (п.27) и ст.289 НК РФ неверно определен финансовый результат от операций с векселем. В учете отражена прибыль в сумме 50000 руб., а фактически получен убыток в сумме 10000 руб.	Завышение налоговой базы по налогу на прибыль на сумму 60000 руб. (50000 руб. + 10000 руб.)	1) Операции с векселями оформлять актами приема-передачи векселей с указанием основных реквизитов ценных бумаг. 2) Внести исправления в учет, составив записи: Д58-2 К51 – 160000 руб. – принят к учету вексель; Д51 К76-3 – 150000 руб. – поступили средства в счет погашения векселя; Д76-3 К91-1 – 150000 руб. – начислена прибыль по проданному векселю; Д91-2 К58-2 – 160000 руб. – списана первоначальная стоимость векселя. 3) Уточнить расчеты по налогу на прибыль за 2017 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Аудиторское заключение

о достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности
в части формирования и учета финансовых результатов
в ООО «Березина» за 2017 год

Мы провели аудит прилагаемой бухгалтерской отчетности организации ООО «Березина», состоящей из бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря 2017 года, отчета о финансовых результатах, отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств за 2017 год, других приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и пояснительной записки.

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

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

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

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

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

По нашему мнению, бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение организации ООО «Березина» по состоянию на 31 декабря 2017 года, результаты ее финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2017 год в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

Аудитор _____ Лазеев Д.В.
25 февраля 2018 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Постоянные и временные разницы и последствия их возникновения

Постоянные разницы (ПР)	Временные разницы	
	Налогооблагаемые разницы (НВР)	Вычитаемые разницы (ВВР)
Возникают в результате расхождений между бухгалтерским и налоговым учетом (ПБУ 18/01):		
Превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка) над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам	Применения разных способов амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль	Применения разных способов амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль
Непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей	Применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и налогообложения	Признания выручки от продажи в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения – по кассовому методу
Непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между остаточной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации и стоимостью, по которой это имущество отражено в балансе у передающей стороны	Излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах	Отсрочке или рассрочке по уплате налога на прибыль
Образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству РФ о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения, как в отчетном, так и в последующих периодах	Убытка, перенесенного на будущее, не использованного для уменьшения налога на прибыль, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах	Применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения
Прочих аналогичных различий	Применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил бухгалтерского и налогового учета остаточной стоимости объектов и расходов, связанных с продажей: Наличие кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода в налоговом учете, а в целях бухгалтерского учета – исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности; Прочих аналогичных отличий	Прочих аналогичных различий