**Введение**

**Глава 1. Учет финансовых результатов и использование прибыли**

1.1 Сущность и значение учета финансовых результатов для финансового учета и анализа деятельности организации

1.2 Учет финансовых результатов от основного вида деятельности

1.3 Учет внереализационных и операционных доходов и расходов

1.4 Формирование финансовых результатов

1.5 Налогообложение прибыли предприятия

1.6 Направления использования прибыли и учета данных операций

**Глава 2. Аудит финансовых результатов организации**

2.1 Организация контроля финансовых результатов

2.2 Цели и задачи аудита финансовых результатов. Источники информации используемые при аудите

2.3 Аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности

2.4 Аудит финансовых результатов от прочих видов деятельности

**Глава 3. Анализ финансовых результатов деятельности организации**

3.1 Задачи и источники информации анализа финансовых результатов

3.2 Анализ ассортиментной и ценовой политики предприятия

3.3 Анализ состава и динамики балансовой прибыли

3.4 Анализ прибыли от реализации

3.5 Анализ рентабельности

3.6 Оценка резервов увеличения прибыли и рентабельности

**Заключение**

**Список литературы**

**Приложения**

**Введение**

Рыночная экономика в Российской Федерации набирает всё большую силу. Вместе с ней набирает силу и конкуренция как основной механизм регулирования хозяйственного процесса.

В современных условиях выживаемость предприятия в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономического использования всех видов ресурсов, снижения затрат, выявления имеющихся резервов повышения производства продукции (работ, услуг) и увеличения прибыли.[[1]](#footnote-1)

Прибыль служит критерием эффективности деятельности предприятия и основным внутренним источником формирования его финансовых результатов.

Экономически обоснованное определение размера прибыли имеет большое значение для предприятия, позволяет правильно оценить его финансовые ресурсы, размер платежей в бюджет, возможности расширенного воспроизводства и материального стимулирования работников. От объема прибыли, кроме того, зависит и реализация дивидендной политики акционерного предприятия.

Для ознакомления с деятельностью любой организации необходимо изучить возможно большее число её сторон, сформировать на этой основе объективное мнение о положительных и отрицательных моментах в работе коллектива, выявить узкие места и возможности их устранения. При этом необходимо использовать ряд ключевых показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности анализируемой организации, которые непосредственно влияют на финансовые результаты работы.

Финансовые результаты деятельности предприятия находят отражение в системе показателей. Большое количество показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности предприятия создает методические трудности их системного рассмотрения. Различия в назначении показателей затрудняют выбор каждым участником товарного обмена тех из них, которые в наибольшей степени удовлетворяют его потребности в информации о реальном состоянии данного предприятия. Например, администрацию предприятия интересуют масса полученной прибыли и ее структура, факторы, воздействующие на ее величину. Налоговые инспекции заинтересованы в получении достоверной информации о всех слагаемых балансовой прибыли: прибыли от реализации продукции, прибыли от реализации имущества, внереализационных результатах деятельности предприятия и др. Анализ каждого слагаемого прибыли предприятия имеет не абстрактный, а вполне конкретный характер, потому что позволяет учредителям и акционерам выбрать значимые направления активизации деятельности предприятия. Другим участникам рыночных отношений анализ прибыли позволяет выработать необходимую стратегию поведения, направленную на минимизацию потерь и финансового риска от вложений в данное предприятие.

Анализ финансовых результатов деятельности предприятия включает в качестве обязательных элементов исследование:

• изменений каждого показателя за текущий анализируемый период;

• структуры соответствующих показателей и их изменений;

• динамики изменений показателей финансовых результатов за ряд отчетных периодов (хотя бы в самом обобщенном виде).

Экономический и финансовый анализ результатов хозяйственной деятельности организации позволяет разработать конкретную стратегию и тактику по ее развитию, выявлению и оценке резервов роста прибыли и рентабельности и способов их мобилизации.[[2]](#footnote-2)

Целью данной дипломной работы является:

* изучение бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов деятельности предприятия, овладение методами и приемами анализа финансовых результатов организации;
* проведение аудита и анализа финансовых результатов предприятия на основе отчетности и данных ООО «Прима Опторг».

Задачами дипломной работы являются:

1. Изучение сущности и значения учета финансовых результатов для финансового учета и анализа деятельности организации;
2. Изучение целей и задач аудита финансовых результатов, а также источников информации используемых при аудите;
3. Организация контроля финансовых результатов на примере конкретного предприятия;
4. Анализ финансовых результатов деятельности ООО «Прима Опторг»;
5. Оценка резервов увеличения прибыли и рентабельности ООО «Прима Опторг».

Объектом исследования является пекарня ООО «Прима Опторг», созданная в городе Москва в 2000 году. Данное предприятие занимается производством и реализацией хлеба и хлебобулочных изделий.

Объектом исследования является пекарня ООО «Прима Опторг», созданная в городе Москве в 2000 году. Данное предприятие занимается производством и реализацией хлеба и хлебобулочных изделий.

Общество с ограниченной ответственностью «Прима Опторг» зарегистрировано Постановлением главы администрации г. Москвы от 28 марта 2000 г. № 218, является предприятием, основанным на коллективной форме собственности и действует в соответствии с законодательством Российской Федерации, Уставом и Учредительным договором.

Высшим органом управления общества является Собрание участников.

Уставный капитал общества составляет 342000 рублей. Учредителем предприятия являются два частных лица.

Имущество предприятия состоит из основных фондов и оборотных средств.

Общество «Прима Опторг» создавалось в целях:

* удовлетворения общественных потребностей в хлебе и хлебобулочных изделиях,
* получения прибыли от производства и реализации хлеба и хлебобулочных изделий.

Предприятие занимается следующими видами деятельности:

* производством и реализацией хлеба, хлебобулочных изделий;
* розничной торговлей;
* другими видами деятельности не запрещенными законодательством и указанными в Уставе.

Основными поставщиками сырья ООО «Прима Опторг» являются ООО «Инкоторг», и др. Основные покупатели – магазин «Продукты», «Анастасия», «Южный» и др.

ООО «Прима Опторг» является клиентом Акционерного Коммерческого Банка «Деловая Москва» и имеет Р/С 40702810600000001434.

На данный момент численность ООО «Прима Опторг» составляет 23 человека.

Организационная структура ООО «Прима Опторг» представляет собой следующее:

Таблица 1.

Организационная структура ООО «Прима Опторг»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Должность | Функции | Кол-во |
| Директор | управление организацией и персоналом | 1 |
| Бухгалтер | бухучет | 1 |
| Кассир | ведение кассовых операций | 1 |
| Управляющий производством | планирование и контроль производства | 1 |
| Менеджер по продаже | организация продаж, маркетинг | 1 |
| покупка сырья и материалов |  |
| Пекари | выпечка | 8 |
| содержание оборудования |  |
| Продавцы | обслуживание покупателей | 4 |
| оформление витрин |  |
| Подсобные рабочие: |  | 2 |
| кладовщик | хранение и подача сырья | 1 |
| хозяйственник | содержание помещений | 1 |
| охранник | охрана помещений | 2 |
| **Всего** |  | **23** |

В пекарне установлен круглосуточный режим работы (воскресенье – выходной).

Схема организации торговли и потока покупателей в булочной-пекарни организована следующим образом:

* покупатель заказывает продукты ассистенту,
* ассистент подготавливает продукты, заказанные покупателем, в то время как покупатель платит в кассе.

Вся продажа регистрируется только одним лицом – кассиром. В конце дня кассир составляет перечень проданных и непроданных продуктов, и сравнивает его с продукцией оставшейся на конец прошлого дня и перечнем продуктов, полученным от пекарей.

Нереализованная к концу дня продукция уценивается, а оставшаяся ее часть, сохранившая необходимую свежесть, возвращается в продажу на следующий день. У булочной-пекарни есть соглашения с предприятиями общественного питания по нереализованным продуктам, поскольку они являются еще пригодными для употребления, но продажа их в булочной может нанести ущерб ее имиджу.

Предметом исследования являются финансовые результаты деятельности этой организации.

В дипломной работе изложены теоретические и практические вопросы, касающиеся учета, аудита и анализа финансовых результатов предприятия.

Работа состоит из введения, трех разделов и заключения.

С целью сокращения объема основной части работы в приложении помещены вспомогательные материалы (пояснительные таблицы, бухгалтерские документы, учетные регистры, формы отчетности и т.п.), ссылки на которые размещены в основной части.

Для написания данной работы использовались материалы научной и учебной литературы, а также материалы периодической печати.

**Глава 1. Учет финансовых результатов и использование прибыли**

1.1 Сущность и значение учета финансовых результатов для финансового учета и анализа деятельности организации

Финансовый результат хозяйственной деятельности определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного года.

Финансовый результат деятельности предприятия формируется из двух его слагаемых, основным из которых является реализационный результат, т. е. полученный от реализации продукции, товаров, работ, услуг. Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с процессом реализации продукции, товаров, работ, услуг образует внереализационный финансовый результат деятельности предприятия. Если за отчетный период предприятие от реализации продукции, товаров, работ, услуг получило прибыль, то весь его финансовый результат будет равен реализационной прибыли плюс внереализационные доходы, минус внереализационные расходы.[[3]](#footnote-3)

Рассмотрим более подробно реализационный финансовый результат. Он определяется в виде разницы между суммой выручки (без косвенных налогов и платежей - НДС, акцизы) и суммой фактической себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг. Особенности определения реализационного финансового результата в торговых (снабженческо-сбытовых) организациях состоит в предварительном исчислении валового дохода. Для определения реализационного финансового результата торгового предприятия из суммы его валового дохода вычитается величина издержек обращения, относящаяся к реализованным товарам.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) определяется либо по мере их оплаты (при безналичных расчетах - по мере поступления средств за товары на счета в учреждениях банков, а при расчетах наличными деньгами - ) по поступлению средств в кассу), либо по мере отгрузки товаров и предъявлению покупателем расчетных документов. В исследуемом предприятии моментом перехода прав собственности является отгрузка товаров.

Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается предприятием на длительный срок, исходя из условий хозяйствования и заключаемых договоров. Он фиксируется в учетной политике предприятия.

В соответствии с инструкцией Госналогслужбы России от 10 августа 1995 года № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций», реализационная прибыль подлежит увеличению на сумму разницы между рыночной и фактической ценой реализации продукции, работ, услуг на основании специальных расчетов, представляемых в налоговый орган.

В целях ограничения отдельных видов расходов реализационная прибыль по данным бухгалтерского учета для целей налогообложения должна увеличиваться на сумму перерасхода нормируемых Минфином России статей затрат, включаемых в себестоимость продукции. В связи с этим, к сумме прибыли, полученной в бухгалтерском учете, следует прибавить сверхнормативные расходы по обслуживанию банковских кредитов (%), по командировкам, по добровольному страхованию, по подготовке кадров, по рекламе, представительские расходы, компенсации за использование личных автомобилей. Информация об этих расходах в фактическом и нормативном размере должна накапливаться в аналитическом учете к счетам учета издержек производства и обращения.

Прибыль от реализации продукции занимает наибольший удельный вес в структуре балансовой прибыли организации. Ее величина формируется под воздействием трех основных факторов: себестоимость продукции, объема реализации и уровня действующих цен на реализуемую продукцию. Важнейшим из них является себестоимость. В структуре цены она занимает значительный удельный вес, поэтому снижение себестоимости очень заметно сказывается на росте прибыли при прочих равных условиях.

Перейдем к рассмотрению формирования финансового результата от внереализационной деятельности предприятия.

В состав внереализационных доходов включаются:

• доходы, полученные на территории Российской Федерации и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим предприятию;

• доходы от сдачи имущества в аренду;

• присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы от возмещения причиненных убытков;

• прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

• другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг);

• положительные курсовые разницы

В состав внереализационных расходов включаются:

• затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции;

• затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников);

• на компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

• убытки по операциям с тарой;

• судебные издержки и арбитражные расходы;

• присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

• убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;

• другие внереализационные расходы.

В комментариях к ПБУ говорится следующее: “Новым моментом в перечне внереализационных доходов является признание в качестве дохода активов, полученных организацией безвозмездно, в том числе по договору дарения. Операция по получению активов безвозмездно сразу и непосредственно увеличивает капитал организации. Рыночная стоимость получаемых безвозмездно активов определяется организацией на основе цен на данный или аналогичный вид активов к бухгалтерскому учету. Что касается внереализационных расходов, то больших изменений нет, так как перечень их не закрыт, согласно ПБУ 10/99 “Расходы организаций”

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1. Формирование полной и достоверной информации о финансовой деятельности организации. Эту задачу можно назвать основной, так как по данным бухгалтерского учета делается анализ хозяйственной деятельности предприятия, в основном анализируется финансовый результат. На основе сделанного анализа руководитель принимает управленческое решение, которое направлено на улучшение или расширение деятельности организации. Если бухгалтер предоставит недостоверную информацию, то это может негативно отразиться на работе предприятия. Информация о финансовых результатах может представляться как внутренним, так и внешним пользователям: инвесторам, поставщикам, покупателям, кредиторам, налоговым и финансовым органам, банкам и иным заинтересованным организациям и лицам.

2. Обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами и нормативными сметами. Контроль за соблюдением норм и нормативов, установленных законодательством, должен осуществляться с особой тщательностью, так как сверхнормативные расходы влияют на финансовый результат. Они не должны уменьшать налогооблагаемую базу во избежание конфликтов с налоговой инспекцией. Также необходим контроль за материально ответственными лицами и работниками, занимающими руководящие должности, чтобы исключить хищения, злоупотребления, кражи, оказывающие негативное влияние на финансовый результат.

3. Своевременное, полное и достоверное отражение финансовых результатов на счетах и в регистрах бухгалтерского учета, так как на основании этих данных составляется вся отчетность как для внешних, так и для внутренних пользователей.

4. Своевременное предоставление отчетности о финансовых результатах и уплате налогов, производимых за счет прибыли текущего года.

5. Предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов для увеличения доходной части и рентабельности. Для этого необходимо анализировать деятельность предприятия не только в конце отчетного периода, но и в процессе хозяйственной деятельности.

Также одной из важнейших задач является грамотное составление учетной политики, так как в ней оговариваются все спорные моменты, касающиеся формирования результатов деятельности предприятия. Бухгалтер обязан рассмотреть все варианты учетной политики и выбрать и выбрать наиболее выгодный для организации.

Грамотная и продуктивная работа по учету финансовых результатов на данный момент немыслима без применения систем автоматизации бухгалтерского учета.

На данный момент на рынке существует многообразие данных продуктов. Рассмотрим некоторые из них.

*Система Нордис/2.*

Корпоративная информационная система Нордис/2 разработана для средних, крупных и сверхкрупных предприятий, объединений и предназначена для комплексной автоматизации в области бухгалтерского, налогового и финансового учетов. В основе принципов проектирования системы Нордис/2 лежат особые требования, предъявляемые спецификой крупных производственных объединений.

Территориальная распределенность предприятий, многоуровневая структура управления, десятки обособленных подразделений с самостоятельным балансом в рамках одного юридического лица предполагают организацию единого информационного пространства: единой нормативно-справочной информации (НСИ) и структуры аналитического учета (САУ), целостного корпоративного документооборота, получения отчетности на уровне структурных подразделений, территориально-производственных объединений и организации в целом.

Большой объем и сложность учетной информации (статистика по одному из проектов: объектов ОС - 500 тыс., объектов НКТ и ШН - 1200 тыс., первичных документов - 100 тыс. (1,5 млн проводок) в месяц, позиций номенклатурного справочника - 180 тыс.) требуют исключительной надежности и высокой производительности обработки данных в условиях одновременной работы сотен пользователей.

Многопрофильность производств, сотни и тысячи рабочих мест, разделение труда и взаимодействие работников требуют интегрируемости системы, ограничения и разделения доступа к данным.

Система Нордис/2 разработана с применением современных и хорошо зарекомендовавших себя информационных технологий:

- модель взаимодействия "Клиент-сервер"

- модульное построение приложений системы

- объектно-ориентированная архитектура и дизайн

- технологии удаленного и терминального доступа

- распределение и репликация данных

- документно-ориентированная обработка данных.

Для автоматизации финансовых результатов предназначен специальный раздел. Раздел предназначен для автоматизации бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности предприятия и обеспечивает:

- создание, редактирование и удаление документов и проводок по учету финансовых результатов

- ведение картотеки по учету финансовых результатов

- формирование учетных регистров, аналитических расшифровок и следующих внутрисистемных отчетов:

- журнал-ордер № 15

- оборотные и сальдовые ведомости.

*TOPLINE: Хлебозавод.*

Конфигурация "Хлебозавод" для системы программ "1С:Предприятие 7.7" предназначена для автоматизации бухгалтерского учета на предприятиях, занимающихся производством и реализацией хлебобулочных изделий.

Основной целью при разработке конфигурации являлась автоматизация производства, ведения бухгалтерского учета и форматирования сопроводительных документов для предприятий хлебобулочной отрасли.

Помимо функций типовой конфигурации конфигурация обладает следующими функциями:

· Учет лотков и упаковочных материалов для хлебной продукции. Ведется учет возвратной тары.

· Учет спецодежды. Спецодежда выдается материально-ответственному лицу на определенный срок. После окончания этого срока спецодежда автоматически списывается.

· Посменный учет выпущенной продукции, материалов в производстве.

· Передача материалов в производство, передача материалов из производства на склад.

· Учет выпускаемой продукции, производственного и санитарного брака; возвратных переработанных отходов.

· Автоматический расчет расхода сырья на производство по нормам.

· Учет фактического расхода сырья на производство.

· Отчетность по отклонениям нормативного и фактического расхода.

· Учет фактической влажности муки. Предусмотрен механизм автоматического расчета фактических выходов хлеба при изменении фактической влажности муки.

· Отчетность по выпуску продукции, в том числе в разрезе производственных бригад.

· Калькуляция по плановым нормам на плановый выпуск продукции.

· Заявки на хлебную продукцию можно формировать в разрезе рейсов автомашин.

· Накладные формируются автоматически на основе оформленных заявок.

· Ведение категорий клиентов (льготники, VIP-клиенты) и назначение им различных цен отгрузки.

· Расчет транспортных расходов (от тоннажа хлеба) и амортизации лотков.

· Возможность автоматического формирования книги договоров по клиентам

· Ведение учета следующих видов возвратов: Отказ от продукции; Возврат черствого хлеба; Возврат бракованной продукции; Списание бракованной продукции; Списание черствой продукции; Учет возвратных отходов.

В системе есть возможность получить различные отчеты:

· суточный отчет экспедиции;

· акт на передачу остатков готовой продукции;

· акты на списание различных видов продукции;

· своды по возвратам черствой продукции в разрезе наименований хлебной продукции и клиентов;

Пакетное формирование счетов-фактур. На основе выписанных товаро-транспортных накладных формируется счет-фактура по клиенту за различные промежутки времени (5, 7, 10, 15 дней, месяц);

На основе табелей учета рабочего времени и тоннажа хлебной продукции, прошедшей по экспедиции, рассчитывается заработная плата отдела сбыта.

В системе реализован специальный режим процесса подготовки счетов-фактур и ведение журнала регистрации счетов фактур, настройка алгоритмов формирования книг продаж и покупок, оперативный контроль операций оплаты, отгрузки.

Конфигурация может использоваться в качестве типовой или в качестве базы для разработки нового решения. Конфигурация "Хлебозавод" не является самостоятельной программой и предназначена только для совместного использования с компонентами "Бухгалтерский учет" и "Оперативный учет" системы программ "1С:Предприятие 7.7".

На ООО «Прима Опторг» используется программа автоматизации бухгалтерского учета «TOPLINE: Хлебозавод», так как она удовлетворяет потребностям ООО «Прима Опторг» в автоматизации бухгалтерского учета.

1.2 Учет финансовых результатов от основного вида деятельности

Организации получают основную часть прибыли от реализации продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и реализацию.

С 1 января 2002 года бухгалтеры всех организаций (кроме кредитных и бюджетных) должны работать, используя План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцию по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н.

финансовым результатом хозяйственной деятельности организаций может быть или прибыль, или убыток. Он определяется как разность между доходами и расходами организации, которые в соответствии с нормативными документами учитываются при расчете прибыли (убытка).

В ПБУ 9/99 "Доходы организации" и ПБУ 10/99 "Расходы организации" все доходы и расходы подразделяются:

а) доходы и расходы по обычным видам деятельности

б) прочие поступления (доходы) и расходы.

Доходы и расходы подпункта б) в свою очередь могут быть операционные, внереализационные и чрезвычайные.

Такая же группировка доходов и расходов дана в отчете о прибылях и убытках (форма № 2).

Согласно новому Плану счетов финансовый результат от продажи готовой продукции и товаров выявляется на счете 90 "Продажи" - аналоге бывшего счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Однако счет 90 по сравнению со счетом 46 имеет несколько особенностей.

Во-первых, более детальный аналитический учет доходов и расходов, связанных с продажей готовой продукции (товаров), путем открытия отдельных субсчетов для учета выручки от продажи (90/1 "Выручка"), себестоимости продаж (90/2 "Себестоимость продаж"), НДС (90/3 "НДС"), акцизов (90/4 "Акцизы"), а также отдельного субсчета по формированию финансового результата от обычных видов деятельности (прибыли или убытка от продаж) (90/9 "Прибыль/убыток от продаж"). Кроме того, в пояснениях к счету 90 сказано, что "организации-плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 "Продажи" субсчет 90/5 "Экспортные пошлины" для учета экспортных пошлин.

Второй особенностью счета 90 "Продажи", по сравнению со старым счетом 46, является система накопительных записей по субсчетам. Закрываются они в системном порядке только по окончании отчетного года. Записи нарастающим итогом с начала года намного облегчают процесс заполнения раздела I "Доходы и расходы по обычным видам деятельности" Отчета о прибылях и убытках.

Поскольку НДС, акцизы, экспортные пошлины, и другие обязательные платежи из выручки не являются доходами организации, то некоторые и раньше не отражали их на счете 46, а на сумму вышеуказанных налогов обычно дебетовали счет 62 с кредитованием напрямую счета 68. Такие организации могут поступать так и в дальнейшем и в отношении счета 90 "Продажи", т.е. не вести субсчета по учету НДС, акцизов, экспортных пошлин, и других обязательных платежей. В этом случае для заполнения строки 010 Отчета о прибылях и убытках достаточно будет взять сальдо субсчета 90/1 "Выручка", ибо оно уже будет являться выручкой-нетто, то есть очищенной от обязательных платежей из выручки.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по продаже на примере продажи товаров.

*Пример.*

ООО «Прима Опторг» отгрузила покупателю продукцию по продажным ценам на 24 000 руб., в т.ч. НДС 4 000 руб. Стоимость приобретенных проданных товаров - 14 000 руб. Расходы, связанные с продажей, - 3 500 руб. Выручка для целей налогообложения учитывается по отгрузке.

Дебет 62 Кредит 90/1 - 24 000 руб.;

Дебет 90/2 Кредит 41 - 14 000 руб.

Дебет 90/3 Кредит 68 - 4 000 руб.

Дебет 90/7 Кредит 44 - 3 500 руб.

Предположим, что в данном месяце у ООО «Прима Опторг» не было больше операций по продаже товаров. По окончании месяца определяем результат от продажи, для чего сопоставляем обороты по счету 90 за месяц: кредитовый - 24 000 руб. (по субсчету 90/1); дебетовый - 21 500 руб. (сумма дебетовых оборотов субсчетов 90/2, 90/3, 90/6 - соответственно 14 000, 4 000 и 3 500 руб.). Если из кредитового оборота счета 90 (24 000 руб.) вычесть его общий дебетовый оборот (21 500), получается положительная разность (2 500 руб.), т.е. прибыль от продажи. На эту сумму делается запись:

Дебет 90/9 Кредит 99 - 2500 руб.

Если от продажи товаров был бы получен убыток, то на его сумму следовало составить проводку:

Дебет 99 Кредит 90/9.

Таким образом, в течение года все субсчета счета 90 имеют соответствующее сальдо, но в целом синтетический счет 90 "Продажи" на 1-ое число каждого месяца сальдо не имеет.

Если бы вышеуказанные данные по продаже товаров были бы результатом работы организации за 1 квартал, то в разделе 1 Отчета о прибылях и убытках были бы отражены следующие показатели: строка 010 - 20 000 руб. (24 000 - 4 000), строка 020 - 14 000 руб., строка 029 - 6 000 руб. (20 000 - 14 000), строка 030 - 3 500 руб., строка 050 - 2 500 руб. (20 000 - 14 000 - 3 500).

По окончании года составляются проводки на закрытие субсчетов 1-8 субсчетом 9 счета 90:

Дебет 90/1 Кредит 90/9

Дебет 90/9 Кредит счетов 90/2-8

После этих записей на 1 января следующего года у счета 90 "Продажи" не будет сальдо ни в целом по счету, ни по субсчетам.

1.3 Учет внереализационных и операционных доходов и расходов

Помимо реализационного финансового результата организации получают внереализационный финансовый результат, представляющий собой различные доходы, расходы и потери, непосредственно учитываемые на счете 99 «Прибыли и убытки»

Достаточно полный перечень внереализационных доходов и расходов в ПБУ 9/99, ПБУ 10/99.

Доходы от участия в других организациях возникают при получении организацией части прибыли других организаций (от сдачи части имущества в счет вклада в уставный капитал других организаций и дочерних организаций), в виде дивидендов по приобретенным, акциям, а также арендной платы за сдачу в аренду имущества. Начисленные доходы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов);

Кредит счета 99 «Прибыли, и убытки» (на всю сумму начисленных доходов).

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51,52, 55) и кредиту счета 76.

Доходы и расходы, убытки от финансовых операций состоят из курсовых валютных разниц, доходов от облигаций и процентов за средства, переданные в займы, расходов по приобретению облигаций.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 50 «Касса», 52 «Валютный счет» (на разницу по денежным средствам в валюте);

Дебет счета: 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (по операциям выдачи валюты под отчет) и других счетов;

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

Доходы организаций по облигациям оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Прочие внереализационные доходы, расходы и потери списывают с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91 «Прочие доходы и расходы»..

Например, с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счета 91 списывают сумму начисленных предприятию штрафов, пеней, неустоек.

Затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91 с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 97 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счетов учета денежных средств или иных активов и кредиту счета 91; убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки».

*Пример.*

ООО «Прима Опторг» продала станок за 120 тыс. руб., в том числе НДС - 20 тыс. руб. Первоначальная стоимость станка - 130 тыс. руб., сумма начисленной амортизации - 85 тыс. руб.

Дебет 76 Кредит 91/1 - 120 000 руб.

Дебет 91/2 Кредит 68 - 20 000 руб.

Дебет 02 Кредит 01 - 85 000 руб.

Дебет 91/2 Кредит 01 - 45 000 руб.

В данном случае финансовый результат от продажи станка определяется в целом по счету 91 за данный месяц и списывается по окончании месяца в виде разницы между доходами и расходами на счет 99 "Прибыли и убытки".

К счетам по учету амортизируемых активов (01, 03, 04) могут открываться отдельные субсчета: "Выбытие основных средств", "Выбытие доходных вложений в материальные ценности", "Выбытие нематериальных активов"\*, на которых выявляется остаточная стоимость выбывающих объектов, списываемая на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

Официально данный субсчет Инструкцией по применению Плана счетов не предусмотрен, однако считаем, что по аналогии с другими видами амортизируемых активов он может применяться.

На основании данных вышеприведенного примера покажем порядок записей на бухгалтерских счетах:

Дебет 76 Кредит 91/1 - 120 000 руб.

Дебет 91/2 Кредит 68 - 20 000 руб.

Дебет 01/2 "Выбытие основных средств" Кредит 01 - 130 000 руб.

Дебет 02 Кредит 01/2 - 85 000 руб.

Дебет 91/2 Кредит 01/2 - 45 000 руб.

* 1. Формирование финансовых результатов

Конечный результат финансовой деятельности предприятия - балансовая прибыль (убыток), которая складывается из прибыли от реализации продукции, прибыли от прочей реализации и суммы от внереализационных доходов (потерь).

Определяется финансовый результат от реализацииции путем сопоставления Кт и Дт счетов 90.

Второе слагаемое - результат от внереализационных операций. Внереализационные доходы учитываются:

Дт 51, 76, 26 Кт 91

Счет 91 имеет 3 субсчета:

- 91/1 "Прочие доходы"

- 91/2 "Прочие расходы"

- 91/9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

Учет на счете 90 ведется в течение года с накоплением. При определении фин. рез-та из выручки вычитается НДС, себестоимость, коммерческие расходы и др.

Финансовый результат = выручка от реализации - НДС - фактическая себестоимость реализованной продукции (т.е. себестоимость продукции + коммерческие и управленческие расходы).

Счет 90 - пассивный, Дт - убыток, Кт - прибыль

Учет прибыли от реализации:

Дт 90 Кт 91-1

Учет убытка от реализации

Дт 91-1 Кт 90

В соответствии с учетной политикой на предстоящий год, предприятие самостоятельно устанавливает, как учитывать финансовый результат: по предоставлении документов в банк (по моменту отгрузки) или по зачислению денежных средств на расчетный счет (по моменту реализации).

Сейчас государство рекомендует определять финансовый результат по моменту отгрузки, но это может вызвать отсутствие денег. Поэтому применяют взаимозачеты, что не выгодно для государства.

При изменении учетной политики необходимо иметь на это разрешение Минфина, сообщить об изменениях в налоговую инспекцию.

Если предприятие реализует продукцию в валюте, то необходимо осуществлять перерасчет доходов по текущему курсу рубля, котируемого ЦБ в момент поступления средств.

Финансовый результат от прочей реализации:

Дт 90, 48 Кт 91-2 - прибыль

Дт 91-2 Кт 90, 99 - убыток.

Финансовый результат от реализации ОС зависит от того, по какой стоимости будут проданы ОС. Предприятие самостоятельно принимает решение от продаже по рыночной (м.б. > первоначальной) или остаточной стоимости.

В соответствии с требованиями налогового законодательства для налогообложения при реализации ОС по цене меньше остаточной стоимости, финансовый результат определяется из расчета реализации ОС по рыночной цене.

Финансовый результат от реализации иного имущества:

- нематериальные активы;

- оборудование к установке;

- материалы;

- МБП;

- незавершенное капитальное строительство;

- ценные бумаги и денежные документы.

Прибыль от реализации для налогообложения = превышению продажной цены над первоначальной или остаточной.

Если предприятие реализует иное имущество по цене меньшей его себестоимости, то для налогообложения этой прибыли выручка от реализации - сумме сделки, которую определяют исходя из рыночных цен реализации аналогичной продукции.

Предприятие специальным расчетом определяет сумму выручки таких сделок и расчет и направляет в налоговую инспекцию одновременно с бухгалтерской отчетностью и расчетом по налогу на прибыль.

Учет финансового результата:

Дт 91 Кт 90-2 (прибыль)

Дт 90-2 Кт 91 (убыток)

Внереализационные доходы:

1) доходы, полученные в РФ и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий:

- дивиденды по акциям;

- премии или % по облигациям и др. ценным бумагам, принадлежащим предприятию

Доходы;

Дт 50, 51, 52 Кт 91-3

2) доходы от сдачи имущества в текущую аренду:

Дт 76-3 “Расчеты по доходам” Кт 91-3

3) признанные должником штрафы, пени, неустойки, другие санкции за нарушение хозяйственных договоров и по возмещению причиненных убытков:

Дт 63 Кт 91-3

4) прибыль от совместной деятельности:

Дт 79-3 Расчеты по договору о совместной деятельности” Кт 91-3

5) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:

Дт 98-1 “ДБП” Кт 91-3

6) другие операции, не связанные с производством продукции.

Внереализационный убыток:

Дт 91-3

К ним относятся затраты по аннулированию производственных заказов:

Дт 91-3 Кт 20

Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов:

Дт 91-3 Кт 10, 12, 60, 68

Убытки по операциям с тарой:

Дт 91-3 Кт 10

Судебные издержки и арбитражные сборы:

Дт 91-3 Кт 50, 51, 76

Некомпенсируемые виновниками потери по внешним причинам:

Дт 91-3 Кт 63

Убытки от списанных дебиторских задолженностей, по которой срок исковой давности истек:

Дт 91-3 Кт 76

Некомпенсированные убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуаций:

Дт 91-3 Кт 01,10, 12, 20, 21

Признание предприятием штрафы, пени, неустойки и др. виды санкций и расходы по возмещению причиненных убытков:

Дт 91-3 Кт 63

Прибыль = выручка - НДС - фактическая себестоимость - балансовая прибыль.

Балансовая прибыль - налог на прибыль = чистая прибыль.

1.5 Налогообложение прибыли предприятия

1 января 2002 г. вступила в силу гл.25 Налогового Кодекса РФ, регулирующая вопросы исчисления и уплаты налога на прибыль. Соответственно, прекратили действие (с некоторыми изъятиями) Закон №2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г., а также подзаконные акты (инструкции), утвержденные МНС РФ в соответствии с Законом «О налоге на прибыль».

В отличие от предыдущей системы законодательного регулирования исчисления и уплаты налога на прибыль, гл.25 НК является во многих своих положениях законом прямого действия. Тем не менее и она потребует принятия некоторых подзаконных актов для своего применения, таких как:

- классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы (Постановление Правительства №1 от 1 января 2002 г.);

- формы налоговых деклараций (Приказ МНС РФ от 7 декабря 2001 г. №БГ-3-02/542);

- нормы естественной убыли товарно-материальных ценностей при хранении и транспортировке;

- нормы расходов на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;

- нормы суточных, подлежащих выплате при направлении в командировку.

Наиболее насущная проблема практического применения нового законодательства по налогу на прибыль — введение налогового учета. Гл.25 НК предусматривает необходимость для каждого предприятия вести налоговый учет отдельно от учета бухгалтерского. При этом текст главы содержит хотя и обширные, но тем не менее недостаточные для практического воплощения правила по ведению налогового учета. Восполнят этот пробел Методические рекомендации по ведению налогового учета, изданные МНС и опубликованные в Интернете на сайте МНС.

Однако рекомендации МНС не являются обязательными для всех налогоплательщиков, которые могут применять и иную систему учета. Она лишь должна соответствовать гл.25 НК, хотя может и немного различаться с Методическими рекомендациями.

Данная система нужна не только для формального соблюдения требования НК по ведению налогового учета. Положения гл.25 НК предусматривают использование и исчисление некоторых данных, которые не могут быть извлечены непосредственно из бухгалтерского учета. Примерами таких данных могут служить суммы начисленной по налоговым правилам амортизации (отличной от бухгалтерской), суммы резервов по сомнительным долгам, суммы процентных расходов по кредитам (правила отнесения процентов на расходы в налоговом и бухгалтерском учете различны). Этот список различий может быть значительно расширен.

С другой стороны, представленный МНС вариант системы налогового учета может привести к неоправданному усложнению работы бухгалтера. Речь идет о дублировании практически всех операций налогоплательщика в налоговом учете и ведении слишком большого количества регистров налогового учета.

Налоговый Кодекс (ст.313) допускает использование данных бухгалтерского учета для целей формирования налоговой базы. Определенная часть бухгалтерских данных может напрямую использоваться для расчета налоговой базы. Другие показатели налогового учета могут быть сформированы на основании бухгалтерских данных при условии введения специально созданных аналитических субсчетов бухгалтерского учета, что в принципе уже делают бухгалтеры для лимитируемых расходов. И только для налоговых величин, которые не могут быть сформированы в рамках бухгалтерского учета, необходимо использовать отдельные налоговые регистры. Например, начисление амортизации для целей налогообложения или создание резервов по сомнительным долгам.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02 Для целей Положения сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

1.6 Направления использования прибыли и учета данных операций

Объектом распределения является балансовая прибыль предприятия. Под ее распределением понимается направление прибыли в бюджет и по статьям использования на предприятии. Законодательно распределение прибыли регулируется в той ее части, которая поступает в бюджеты разных уровней в виде налогов и других обязательных платежей. Определение направлений расходования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, структуры статей ее использования находится в компетенции предприятия.

Принципы распределения прибыли можно сформулировать следующим образом:

● прибыль, получаемая предприятием в результате производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, распределяется между государством и предприятием как хозяйствующим субъектом;

● прибыль для государства поступает в соответствующие бюджеты в виде налогов и сборов, ставки которых не могут быть произвольно изменены. Состав и ставки налогов, порядок их исчисления и взносов в бюджет устанавливаются законодательно;

● величина прибыли предприятия, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов, не должна снижать заинтересованности в росте объема производства и улучшении результатов производственно-хозяйственной и финансовой деятельности;

● прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, в первую очередь направляется на накопление, обеспечивающее его дальнейшее развитие, и только в остальной части на потребление.

На предприятии распределению подлежит чистая прибыль, т.е. прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей. Из нее взыскиваются санкции, уплачиваемые в бюджет и некоторые внебюджетные фонды.

Распределение чистой прибыли отражает процесс формирования фондов и резервов предприятия для финансирования потребностей производства и развития социальной сферы.

В современных условиях хозяйствования государство не устанавливает каких-либо нормативов распределения прибыли, но через порядок предоставления налоговых льгот стимулирует направление прибыли на капитальные вложения производственного и непроизводственного характера, на благотворительные цели, финансирование природоохранных мероприятий, расходов по содержанию объектов и учреждений социальной сферы и др. Законодательно ограничивается размер резервного фонда предприятий, регулируется порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

Распределение чистой прибыли - одно из направлений внутрифирменного планирования, значение которого в условиях рыночной экономики возрастает. Порядок распределения и использования прибыли на предприятии фиксируется в уставе предприятия и определяется положением, которое разрабатывается соответствующими подразделениями экономических служб и утверждается руководящим органом предприятия. В соответствии с уставом предприятия могут составлять сметы расходов, финансируемых из прибыли, либо образовывать фонды специального назначения: фонды накопления (фонд развития производства или фонд производственного и научно-технического развития, фонд социально- экономического развития) и фонды потребления (фонд материального поощрения).

Смета расходов, финансируемых из прибыли, включает расходы на развитие производства, социальные нужды трудового коллектива, на материальное поощрение работников и благотворительные цели.

К расходам, связанным с развитием производства, относятся расходы на научно-исследовательские, проектные, конструкторские и технологические работы, финансирование разработки и освоения новых видов продукции и технологических процессов, затраты по совершенствованию технологии и организации производства, модернизации оборудования, затраты, связанные с техническим перевооружением и реконструкцией действующего производства, расширением предприятий. В эту же группу расходов включаются расходы по погашению долгосрочных ссуд банков и процентов по ним. Здесь же планируются затраты на проведение природоохранных мероприятий и др. Взносы предприятий из прибыли в качестве вкладов учредителей в создание уставного капитала других предприятий, средства, перечисляемые союзам, ассоциациям, концернам, в состав которых входит предприятие, также считаются использованием прибыли на развитие.

Распределение прибыли на социальные нужды включает расходы по эксплуатации социально-бытовых объектов, находящихся на балансе предприятия, финансирование строительства объектов непроизводственного назначения, организации и развития подсобного сельского хозяйства, проведения оздоровительных, культурно-массовых мероприятий и т.п.

К затратам на материальное поощрение относятся единовременные поощрения за выполнение особо важных производственных заданий, выплата премий за создание, освоение и внедрение новой техники, расходы на оказание материальной помощи рабочим и служащим, единовременные пособия ветеранам труда, уходящим на пенсию, надбавки к пенсиям, компенсация работникам удорожания стоимости питания в столовых, буфетах предприятия в связи с повышением цен и др.

Вся прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, подразделяется на две части. Первая увеличивает имущество предприятия и участвует в процессе накопления. Вторая характеризует долю прибыли, используемой на потребление. При этом не обязательно всю прибыль, направляемую ни накопление, использовать полностью. Остаток прибыли, не использованной на увеличение имущества, имеет важное резервное значение и может быть в последующие годы направлен для покрытия возможных убытков, финансирования различных затрат.

Нераспределенная прибыль в широком смысле как прибыль, использованная на накопление, и нераспределенная прибыль прошлых лет, свидетельствуют о финансовой устойчивости предприятия, о наличии источника для последующего развития.

Учет использования прибыли.

Счет 99 - пассивный (ведется в течение года)

В развитие счета 99 предусмотрено несколько субсчетов:

Начисление налоговых платежей в бюджет из прибыли:

Дт 99 Кт 68

Начисление платежей во внебюджетные фонды:

Дт 99 Кт 68

Использование прибыли для образования ФН, СФ, Фонд материального поощрения:

Дт 99 Кт 84-3, 84-4, 84-5

Использование прибыли на покрытие убытков прошлых лет:

Дт 99 Кт 84-2

Начисление дивидендов, материальной помощи:

Дт 99 Кт 70

Начислены дивиденды учредителям:

Дт 99 Кт 75

Использование прибыли для увеличения резервного капитала:

Дт 99 Кт 82

Начисление % по ссудам банков, полученных на приобретенных ОС, НА и др.

Дт 99 Кт 66, 67

Начисление % по полученным займам:

Дт 99 Кт 66, 67

Списание потерь от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства, находящегося на балансе:

Дт 99 Кт 29

При сопоставлении годового отчета счет 99 закрывается Остатка нет. В балансе суммы по Дт 99 не отражается.

Таблица2.

Счет 99 «Прибыли и убытки»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Д | | К | |
| Убытки, потери | Корр. счет | Прибыли, доходы | Корр.  счет |
| В течение отчетного года: | | | |
| 2. Убыток от обычных видов деятельности | 90-9 | 1. Прибыль от обычных видов деятельности | 90-9 |
| 4. Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период | 91-9 | 3. Сальдо прочих доходов и расходов за отчетный период | 91-9 |
| 6. Потери и расходы в связи с чрезвыч. обстоятельствами | 01, 07, 10, 76 | 5. Доходы в связи с чрезвыч. обстоятельствами | 76 |
| 8. Сальдо – убыток на конец отчетного периода (если п.1 + п.3 + п.5 < п.2 + п.4 + п.6) |  | 7. Сальдо – прибыль (доход) на конец отчетного периода (если п.1 + п.3 + п.5 > п.2 + п.4 + п.6) |  |
| 9. Начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, сумма причитающихся налоговых санкций | 68 |  |  |
| По окончании отчетного года: | | | |
| 10. Списание нераспределенной прибыли отчетного года (если п.7 > п.8 + п.9) | 84 | 11. Списание непокрытого убытка отчетного года (если п.7 < п.8 + п.9) | 84 |

**Глава 2. Аудит финансовых результатов организации**

2.1 Организация контроля финансовых результатов

Финансовый контроль (от лат. finansia – «доход, платеж»), осуществляемый с целью обеспечения законности, эффективности и целесообразности финансовой деятельности организаций, является составной частью проводимого в Российской Федерации контроля. При этом законодательно понятие «финансовый контроль» не определено.

За последнее десятилетие произошли значительные изменения и в организации финансового контроля, и в его содержании. С одной стороны, были упразднены органы народного контроля, образованы новые контрольные органы. Особое внимание уделялось укреплению государственного финансового контроля. С другой – в условиях формирования рыночных отношений в РФ объективно возрастало значение повседневного внутрихозяйственного контроля, контроля со стороны собственников организаций и индивидуальных предпринимателей. Стало ясно, что достоверная бухгалтерская (финансовая) отчетность создает возможность сознательного выбора экономических решений, оберегает от случайных деловых связей и операций с повышенным риском. В этих условиях широкое распространение получил контроль в новой для России форме – аудиторской деятельности, проводимой на основе возмездных договоров независимыми аудиторами.[[4]](#footnote-4)

Однако, несмотря на столь значительные изменения в системе финансового контроля, можно констатировать, что к настоящему времени, к сожалению, так и не выработано единого понимания системы финансового контроля, не определены принципы ее построения, единые организационные и методологические основы финансового контроля в Российской Федерации, отсутствует единая концепция реформирования существующей системы финансового контроля, хотя на страницах печати не раз говорилось о необходимости разработки и принятия Закона «О финансовом контроле в Российской Федерации».[[5]](#footnote-5)

Представляется, что система финансового контроля в РФ может быть представлена следующим образом. В зависимости от способа организации и осуществления по отношению к проверяемому субъекту финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний.

Внешний финансовый контроль осуществляется внешними, независимыми по отношению к проверяемому субъекту органами, внутренний – структурными подразделениями самого контролируемого субъекта. В свою очередь внешний контроль подразделяется на государственный, муниципальный и аудиторский.

Государственный финансовый контроль ведется как в масштабе РФ, так и в субъектах РФ. Его осуществляют уполномоченные государственные органы: Счетная палата РФ, Министерство финансов РФ и его подразделения, Министерство по налогам и сборам, Федеральное казначейство и др.

Муниципальный финансовый контроль осуществляется на уровне муниципальных образований. Финансовые органы муниципальных образований осуществляют финансовый контроль операций с бюджетными средствами, контролируют условия выделения, распределения, получения и целевого использования и возврата бюджетных кредитов, бюджетных ссуд, бюджетных инвестиций, муниципальных гарантий и др.

Основными недостатками действующих подсистем государственного и муниципального контроля являются: возможность использования средств федерального бюджета, бюджетов субъектов и муниципальных образований не по целевому назначению, неполный возврат (или невозврат) бюджетных кредитов и ссуд в бюджетную систему РФ; разобщенность и неупорядоченность действий контролирующих органов; отсутствие единого согласованного плана мероприятий по осуществлению мер финансового контроля как поступления налоговых и неналоговых доходов в бюджетную систему (включая внебюджетные фонды), так и целевого и эффективного исполнения бюджетных средств.

Ко внешнему финансовому контролю относится также аудиторский контроль. Специалистов по аудиту в разных странах называют по-разному: в США – общественными бухгалтерами, в Великобритании и англосаксонских странах – ревизорами или присяжными бухгалтерами, во Франции – бухгалтерами-экспертами или комиссарами по счетам, в Германии – контролерами хозяйства или контролерами книги и т.д.

Несмотря на различия в названии, все аудиторы занимаются одним и тем же делом: проверкой бухгалтерской и финансовой отчетности хозяйствующих субъектов с составлением заключения о ее достоверности, а также текущим консультированием по различным учетным, финансовым и правовым вопросам, налогообложению, банковскому и страховому делу и др. В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливаются: точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям и критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Аудитор, являясь незаинтересованным лицом, выражает мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого лица и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

Внутренний аудит важен для крупных и средних организаций, характеризующихся усложненной структурой и разнообразием видов деятельности. Под внутренним аудитом следует понимать способ организации внутреннего контроля функционирования всех звеньев управления организацией, осуществляемого сотрудниками специализированного подразделения с целью помочь административному аппарату организации.[[6]](#footnote-6)

Практическая польза от создания отдела внутреннего аудита для каждой отдельно взятой организации различна. Наиболее общие аспекты целесообразности его создания заключаются в следующем:

• это позволит совету директоров или исполнительному органу наладить эффективный контроль за автономными подразделениями организации;

• проводимые внутренними аудиторами целевые контрольные проверки и анализ позволят выявить резервы повышения эффективности производства и определить наиболее приоритетные направления развития организации;

• использование опыта и квалификации внутренних аудиторов позволит сократить расходы на обязательный аудит, не потеряв качества услуг, получаемых финансово-экономическими, бухгалтерскими и иными службами как головной организации, так и ее филиалов и дочерних компаний.

Независимые аудиторы в России пока взаимодействуют с отделами внутреннего аудита не так тесно, как их зарубежные коллеги, в силу ряда объективных причин. Так, согласно действующим нормативным документам внешний аудит проводится независимым аудитором. Аудиторские организации обязаны следовать и соблюдать в своей практической работе установленные федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. К квалификации независимых аудиторов предъявляются единые общероссийские требования, данная деятельность лицензируется в установленном нормативными актами порядке.

Перечисленные требования в отношении внутренних аудиторов в Российской Федерации отсутствуют. В настоящее время отличие российского внутреннего аудита от внешнего аудита, а также от внутреннего аудита в зарубежных странах заключается в следующем:

• независимость внутреннего аудитора условна, поскольку служба внутреннего аудита является подразделением организации. Отсутствуют как законодательные, так и этические нормы, подчеркивающие независимость внутренних аудиторов от непосредственного влияния руководства экономического субъекта и его линейных подразделений;

• отсутствуют профессиональные стандарты деятельности внутренних аудиторов;

• нет единых требований к профессиональному и образовательному уровню внутренних аудиторов.

Сегодня основное отличие внутреннего аудита от внешнего в России заключается не в целях и задачах, которые они призваны решать, а в том, что на практике внутренним аудитом на российских предприятиях называются службы и подразделения, которые не в состоянии выполнить функции и задачи, присущие именно внутреннему аудиту.[[7]](#footnote-7)

2.2 Цели и задачи аудита финансовых результатов. Источники информации используемые при аудите

Детальная аудиторская проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации.

Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Объектом проверки финансовых результатов является бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Цель аудита - сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской отчетности по финансовым результатам.

Для достижения цели проверки финансовых результатов и их использования необходимо проконтролировать:

• правильность формирования финансового результата от продажи (продажу продукции (работ, услуг); продажи основных средств и прочих активов; операционные расходы и доходы; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета;

• учёт внереализационных доходов и расходов (внереализационные доходы, внереализационные расходы);

• учёт использования прибыли (налоги, финансовые санкции).

При проверке финансовых результатов аудитору следует учитывать, что в Бухгалтерском балансе (ф. № 1) в разделе III «Капитал и резервы» отражаются показатели:

- нераспределенная прибыль прошлых лет (стр. 460);

- непокрытый убыток прошлых лет (стр. 465);

- нераспределенная прибыль отчетного года (стр. 470);

- непокрытый убыток отчетного года (стр. 475);

Формирование финансового результата деятельности организации приводится в Отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

Для проведения аудита необходимо использовать следующую информационную базу:

* приказ предприятия об учетной политике на отчетный год;
* формы бухгалтерской отчетности №№ 2, 4;
* Главная книга;
* Журналы-ордера №№ 1, 2, 11, 15, а также данные аналитического и синтетического учета, первичные документы.

2.3 Аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи (без НДС, налога с продаж и акцизов) и фактической себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). Для установления достоверности прибыли (убытка) от продажи проводится проверка правильности учета отгрузки и реализации продукции и расходов, связанных со сбытом продукции (коммерческих расходов).

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено, что:

- операции по продаже надлежащим образом санкционированы;

- на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже;

- продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;

- стоимостная оценка операций по продаже правильно определена;

- суммы продажи правильно классифицированы;

- суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (работ, услуг) правильно отражены на соответствующих счетах.

Правильность отражения операций по продаже устанавливается в ходе выборочной проверки этих операций путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах экономического субъекта, с первичными документами и наоборот. Такая проверка может быть проведена на предварительном этапе аудита. При этом её объем будет определяться результатами проверки эффективности системы внутреннего контроля.

*Операции по продаже надлежащим образом санкционированы.*

Необходимо проверить соблюдение политики экономического субъекта в отношении предоставления кредитов покупателям, процедур доставки и ценообразования при выполнении ежедневных операций. Аудиторская проверка проводится путем сравнения фактических цен по различным видам продукции, условий оплаты транспортных расходов или доставки, указанных в счетах, с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Фактические цены и условия доставки можно узнать из счетов-фактур или товарно-транспортных накладных. Эти показатели могут быть сопоставлены с утвержденными прайс-листами, номенклатурой цен, иными документами, определяющими порядок и условия реализации.

Если продажные цены или условия продажи продукции определяются индивидуально для каждого заказчика, то необходимо удостовериться в том, что они были надлежащим образом санкционированы уполномоченным на это сотрудником экономического субъекта (например, начальником отдела продаж). В случае, если продажи базируются на выполнении нескольких крупных договоров, сумма и описание фактически доставленных товаров или оказанных услуг должны быть связаны с условиями этих соглашений.

Проверка наличия необходимых разрешений на совершение операций по продажам, как показывает аудиторская практика, осуществляется независимо от уровня эффективности системы внутреннего контроля, однако объем выборки для проверки может быть уменьшен в случае, если было получено подтверждение эффективности системы внутреннего контроля.

*На счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже.*

При проведении этого теста необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок:

данные по реально совершенным операциям не отражены в учете;

на счетах отражены фиктивные операции.

Подобные ошибки могут приводить соответственно к занижению или завышению стоимости активов и сумм продажи. Проверка полноты и достоверности отражения сумм продажи на счетах бухгалтерского учета является частью проверки эффективности системы внутреннего контроля.

При проверке достоверности отражения сумм от продажи продукции, товаров следует выборочно сверить ряд записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов (коносаментов, товарно-транспортных накладных и т.д.), а также с документами, свидетельствующими о приеме отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) для подтверждения того, что товары были действительно доставлены, работы выполнены, услуги оказаны и право собственности на них перешло от исполнителя к заказчику (покупателю). В дополнение к этому необходимо также проверить условия поставки для точного определения момента перехода права собственности.

В случае, если факт перехода права собственности не может быть подтвержден непосредственно из имеющейся документации, необходимо проанализировать последующие платежи, полученные от данного заказчика (покупателя) в погашение дебиторской задолженности, и на основании этого сделать заключение о реальности сделки, отраженной на счете 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Проверка полноты учета продаж может быть эффективно осуществлена путем выборочной сверки данных товарно-транспортных накладных (или заменяющих их документов) отдела продаж со счетами-фактурами и данными бухгалтерского учета. При проведении этой проверки аудитор должен быть уверен, что все товарно-транспортные накладные собраны и надлежащим образом хранятся в отделе продаж. Это можно сделать путем анализа порядковой нумерации этих документов.

При проверке достоверности данных исходным пунктом является регистр учета продажи. На основе данных этого регистра делается выборка номеров счетов, которые затем сверяются с товарно-транспортными накладными и заказами на покупку, полученными от заказчиков (покупателей).

При проверке полноты учета, напротив, исходным пунктом служат товарно-транспортные накладные. Делается выборка товарно-транспортных накладных, данные которых сверяются с данными счетов-фактур и регистра учета продажи.

*Своевременность отражения продажи.*

Счета на продажу должны выставляться и данные о реализации учитываться своевременно, т.е. по мере совершения операции (отгрузки), с отнесением к соответствующим периодам. Это предотвращает риск случайных пропусков данных в учете.

При проверке своевременности учета продажи, как правило, сопоставляются даты, указанные в товарно-транспортных накладных с датами соответствующих счетов-фактур, датами записей по счетам учета реализации и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета реализации.

*Правильная стоимостная оценка операций по продажам.*

Точный расчет суммы продаж влияет на правильное выставление счетов-фактур за отгруженные товары, выполненные работы, оказанные услуги и последующее отражение этих данных в бухгалтерских регистрах.

Проверка правильности оценки продажи включает пересчет данных учета для выявления возможных математических ошибок. Как правило, подсчитываются итоговые суммы счетов-фактур либо осуществляется проверка контрольных документов, подготовленных самостоятельно.

Если сумма продажи выражена в иностранной валюте, необходимо также проверить применение валютных курсов. Для этого аудитор должен сверить курс, использованный экономическим субъектом, с курсом ЦБ РФ, официально действовавшим на момент совершения операции, а также проследить, чтобы данные о валютной сумме продажи и ее рублевый эквивалент надлежащим образом были отражены в бухгалтерских регистрах.

*Суммы продажи правильно классифицированы.*

Помимо полного и достоверно учета данных о проданной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), важно также, чтобы эти данные были правильно классифицированы в Отчете о прибылях и убытках.

В ходе проверки классификации операций необходимо на основании первичных документов определить правильность корреспонденции счетов в регистре учета продажи и правильность разноски по Главной книге.

*Суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг) правильно отражены.*

Полнота отражения данных о продаже в регистре учета расчетов с покупателями и заказчиками имеет важное значение, поскольку влияет на возможность экономического субъекта контролировать оплату непогашенной дебиторской задолженности.

Данная задача обычно выполняется в ходе проверки правильности классификации операций по продажам, как это описано выше. При проверке правильности разноски данных регистра учета продажи по счетам Главной книги необходимо также удостовериться, что эти данные надлежащим образом были отражены на счетах учета дебиторской задолженности.

Во многих случаях разноска данных на счетах учета дебиторской задолженности в Главной книге основывается не на данных регистра учета продажи, а на данных журналов-ордеров по учету дебиторской задолженности, которые включают не только сведения о выставленных за период счетах, но и информацию о полученных платежах. В этом случае необходимо проверить, что сумма выставленных счетов, указанная в журналах-ордерах по учету дебиторской задолженности, соответствует сумме продаж по регистру учета продажи. Кроме того, необходимо удостовериться, что данные журналов-ордеров по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками надлежащим образом разнесены по соответствующим счетам Главной книги.

Аналитические процедуры проверки предполагают сопоставление данных о продаже за месяц с:

данными других месяцев и всего цикла продажи;

ежемесячными прогнозами объемов продажи;

данными за соответствующий период прошлых лет.

Если анализ проводится на предварительном этапе аудиторской проверки, то может быть подготовлена оценка общего объема продажи за год. В конце года будет произведено сопоставление оценочной величины объема продажи с фактической суммой.

На этапе проверки отражения результатов от продажи продукции (работ, услуг) аудитор определяет правильность отражения прибыли от продажи на счете 80 «Прибыли и убытки» Для этого сверяются записи по кредиту счета 80 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и соответствие этого показателя данным стр. 050 «Прибыль (убыток) от продажи» Отчета о прибылях и убытках.

Используя процедуру арифметических подсчетов, аудитор по Главной книге (регистру синтетического учета) по счету 46 проверяет правильность определения показателей:

стр. 010 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»;

стр. 020 «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг»;

стр. 030 «Коммерческие расходы»;

стр. 040 «Управленческие расходы».

При проверке финансового результата от продажи продукции (работ, услуг) аудитору необходимо учитывать, что этот результат по-разному определяется для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Поскольку формирование прибыли (убытка) от продажи зависит от порядка определения выручки, то аудитор должен проверить соблюдение правил бухгалтерского учета выручки и правил ее определения для целей налогообложения.

Порядок учета выручки для целей бухгалтерского учета определен в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Согласно п.6. этого положения выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Аудитору следует учесть и те изменения в бухгалтерском учете отражения выручки, которые внесены ПБУ 9/99. В частности, в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Для целей налогообложения под выручкой от реализации товаров, работ или услуг, согласно ст.39 Налогового Кодекса РФ, признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполнения работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу.

Поэтому, при использовании метода определения выручки для целей налогообложения «по оплате» аудитор проверяет расчет корректировки бухгалтерской прибыли от реализации продукции и отражение показателей этого расчета в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли» (приложение 11 к Инструкции Госналогслужбы России от 10.08.95 №37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций». С 1 января 2001 г. действует инструкция МНС России от 15.06.2000 г. №62).

В случае, если организация осуществляет виды деятельности по которым применяются разные ставки налога на прибыль, аудитор проверяет формирование налогооблагаемой базы по каждому виду деятельности.

2.4 Аудит финансовых результатов от прочих видов деятельности

*Проверка отражения результата от продажи и прочего выбытия основных средств и прочего имущества.*

На счете 99 «Прибыли и убытки» отражается результат от продажи и выбытия основных средств и прочих активов организации.

Прибыль (убыток) от продажи и прочего выбытия основных средств и прочего имущества показываются в форме № 2 в развернутом виде по строкам 090 «Прочие операционные доходы» и 100 «Прочие операционные расходы».

По строке «Прочие операционные доходы»:

- выручку от продажи основных средств, за вычетом НДС;

- выручку от продажи прочих активов (сч. 01, 04, 08, 10-9 и др.) за вычетом НДС;

- сумму поступившей рублевой выручки от продажи валюты, включая комиссионные банку, если они были удержаны банком с рублевой выручки до зачисления ее на счет 51 «Расчетный счет».

По строке «Прочие операционные расходы»:

- остаточную стоимость проданных и выбывших основных средств;

- расходы, связанные с продажей и выбытием основных средств;

- стоимость реализуемых прочих активов, а при реализации МБП и нематериальных активов – их остаточная стоимость;

- списанную со счета 52 «Валютный счет» валюту для реализации по курсу ЦБ РФ на день зачисления рублевой выручки на расчетный счет, а также сумма комиссии банку.

Убыток, полученный от продажи и выбытия основных средств и прочих активов согласно п. 2.4 инструкции № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» не учитывается для целей налогообложения. Аудитор проверяет наличие корректировочных записей в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета налога от фактической прибыли».

*Проверка отражения прочих операционных и внереализационных доходов и расходов.*

При проверке учета операционных и внереализационных доходов, отражаемых непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» устанавливаются:

- полнота их отражения в бухгалтерском учете и отчетности;

- корректировка данных бухгалтерского учета для целей налогообложения.

При проверке необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: умышленных (преднамеренных) и неумышленных (непреднамеренных).

В качестве примера можно привести следующие виды потенциальных, (непреднамеренных) ошибок:

* неправильное отнесение операционных и внереализационных расходов к тому или иному периоду;
* расходы, которые еще фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах экономического субъекта;
* ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учете.

Примерами преднамеренного искажения данных бухгалтерской отчетности в отношении указанных расходов могут служить:

* намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;
* намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;
* неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;
* намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;
* оплата фиктивных расходов.

Детальная проверка операций требует использования следующих процедур:

* сверки с первичными документами (включая правильность расчета расходов, учитываемых при налогообложении);
* проверки правильности отнесения расходов к тому или иному периоду;
* анализа данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

При аудиторской проверке сверка с первичными документами необходима также для выявления расходов, по которым отсутствуют необходимые документы.

Проверку отражения операционных и внереализационных доходов и расходов проводят выборочным методом, исходя из состава этих показателей и существенности показателя в сумме бухгалтерской прибыли. Проверка проводится на основании заключенных договоров, первичных документов, подтверждающих операции и регистров синтетического и аналитического учета по счету 80 «Прибыли и убытки».

Для установления обоснованности отражения в бухгалтерском учете операционных и внереализационных доходов и расходов следует проверить правильность определения (признания) указанных доходов и расходов для целей бухгалтерского учета согласно положениям, устанавливаемым ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

При проверке правильности отражения в учете операционных и внереализационных доходов и расходов необходимо учитывать следующие положения.

Внереализационные доходы и расходы организации и для целей бухгалтерского учета, и для целей налогообложения принимаются в суммах по методу начисления. Перечень указанных доходов и расходов для целей бухгалтерского учета приведен в инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета (по счету 99) п. 7.8 ПБУ 9/99 и п.11,12 ПБУ 10/99. Перечень внереализационных доходов и расходов, учитываемых для целей налогообложения дается в п. 14 и 15 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли и п. 2.7 и 2.9 инструкции №37 «О порядке начисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».

Перечень внереализационных доходов для целей налогообложения является открытым, то есть все внереализационные доходы учитываются при налогообложении, а перечень внереализационных расходов (п.15 Положения о составе затрат) – закрытым, поэтому для целей налогообложения принимаются только перечисленные в этом пункте расходы.

При установлении достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия совершенных предприятием финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ, разработана программа аудита финансовых результатов деятельности предприятия ООО «Прима Опторг». Программа аудита финансовых результатов деятельности организации ООО «Прима Опторг» представлена в приложении 1.

При проведении аудита составляется вопросник (табл. 1), в котором отражаются основные вопросы аудита финансовых результатов деятельности предприятия.

При этом вопросник может составляться по отдельным оставляющим формирования финансовых результатов: учету реализации товаров, учету себестоимости реализованных товаров, учету издержек обращения.

Таблица 3.

Вопросник для проведения аудита реализации товаров в общем плане аудита финансовых результатов деятельности ООО «Прима Опторг»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Критерий оценки | Вопрос | да | нет | Нет ответа | Прим. |
| 01 | 02 | 03 | 04 | 05 | 06 | 07 |
| 1 | реальность | Подтверждается ли учет реализации това-ров соответствующими документами: счетом-фактурой, товарно-транспортными нак-ладными, показаниями контрольно-кассовых машин? | х |  |  |  |
| 2 | Реальность | Все ли счета регист-рируются в учете? | Х |  |  |  |
| 3 | Полнота | Возможно ли наличие неучтенных товаров? |  |  | Х |  |
| 4 | Полнота | Возможно ли неопри-ходование денежных средств в кассу? |  |  | Х |  |
| 5 | Полнота | Являются ли документы отгрузки бланками строгой отчетности? |  | Х |  |  |
| 6 | Реальность | Возможны ли ошибки при выписке счетов на отгрузку? | Х |  |  |  |
| 7 | Разрешение | Обязательно ли нали-чие письменного раз-решения руководителя на отпуск товаров? |  | х |  |  |
| 8 | Разрешение | Имеется ли утвержденный тариф на отпуск товаров? | х |  |  |  |
| 9 | Своевремен-ность | Возможно ли несовпадение дат на документах реализации и отражения в учете? | Х |  |  |  |

Продолжение таблицы 3.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 10 | Оценка | Возможен ли отпуск товаров при наличии большого риска платежа? |  | Х |  |  |
| 11 | Классифи-кация | Производится ли сопо-ставление результатов реализации по матери-альным отчетам и до-кументам на реализацию? | Х |  |  |  |
| 12 | Обобщение | Проводится ли независимое сопоставление журналов-ордеров и перенесение итогов в Главную книгу? |  |  | х |  |

Результаты опросника показывают, что на предприятии ООО «Прима Опторг» имеются определенные недочеты в организации внутреннего контроля реализации товаров и формировании финансовых результатов.

**Глава 3. Анализ финансовых результатов деятельности организации**

3.1 Задачи и источники информации анализа финансовых результатов

Финансовый результат деятельности предприятий в конечном итоге характеризуется показателями прибыли (убытка). Известно, что без получения прибыли предприятие не может развиваться в рыночной экономике, за исключением организаций, финансируемых за счёт государства или других источников. Поэтому задача улучшения финансового результата является жизненно важной для хозяйствующего субъекта. Анализ финансовых показателей позволяет выявить возможности улучшения финансового положения и по результатам расчётов принять экономически обоснованные решения.

В процессе анализа решаются следующие задачи:

• изучение данных о формировании финансового результата и использовании прибыли;

• исследование динамики показателей прибыли и рентабельности предприятия;

• выявление и измерение влияния основных факторов, воздействующих на финансовый результат;

• выявление резервов и их использование для повышения прибыли и рентабельности предприятия.

Основными источниками информации анализа финансовых результатов являются данные бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности. Из форм бухгалтерской отчётности используют:

Бухгалтерский баланс, форма № 1, где отражаются нераспределённая прибыль или непокрытый убыток отчётного и прошлого периодов (раздел III пассива).

Отчёт о прибылях и убытках, форма № 2, составляется за год и по внутригодовым периодам. Он является главным источником информации о формировании и использовании прибыли. В нём показаны статьи, формирующие финансовый результат от всех видов деятельности. В этой форме отчётности приводятся: выручка (нетто) от продажи товаров без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей, исключаемых из выручки (стр. 010), покупная стоимость (себестоимость) товаров (стр. 020), издержки обращения (стр. 030 «Коммерческие расходы»). В разделе II данного отчёта отражают операционные доходы и расходы, в разделе III - внереализационные доходы и расходы, а также сумму налога на прибыль и иных аналогичных обязательных платежей, в разделе IV записывают чрезвычайные доходы и расходы. В этом отчёте также приводится валовой доход, отражаемый по строке 029 «Валовая прибыль»; прибыль (убыток) от продаж (стр. 050); прибыль до налогообложения (стр. 140); прибыль от обычной деятельности (стр. 160) и чистая прибыль (нераспределённая прибыль (убыток) отчётного периода по стр. 190).

Кроме этого в отчёте расшифровываются отдельные прибыли и убытки по приводимым статьям. Для годовой формы отчёта о прибылях и убытках предусмотрена справка с отражением сумм дивидендов на одну акцию в текущем и в следующем отчётном годах.

Годовой отчёт об изменениях капитала, форма № 3, отражает состояние и изменение резервного фонда, информацию о нераспределённой прибыли прошлых лет по составу, о фонде социальной сферы, целевых финансированиях и поступлениях; резервах предстоящих расходов, оценочных резервах. В справке IV отражены различные источники увеличения капитала по отдельным статьям.

В отчёте о движении денежных средств, форма № 4, содержатся данные о поступлениях денежных средств из различных источников, а также информация о расходовании денежных средств.

Приложение к годовому бухгалтерскому балансу, форма № 5, в справке к разделу 3 содержит информацию о размере амортизации внеоборотных активов по каждому из их видов на начало и конец отчётного года и результат по индексации в связи с переоценкой этих активов. В справке 6 «Расходы по обычным видам деятельности» этого отчёта приводятся произведённые организацией расходы по элементам затрат, а в справке 7 «Социальные отчисления» отражаются отчисления во внебюджетные фонды по каждому из направлений.

3.2 Анализ ассортиментной и ценовой политики предприятия

Продукция мини-пекарни ООО «Прима Опторг» представлена следующим ассортиментом:

* Хлеб и хлебобулочные изделия:
* Хлеб «Крестьянский»;
* Хлеб «Дарницкий»
* Хлеб «Формовой»
* Хлеб «Подовый»
* Батон нарезной;
* Батон московский и т.д.

В комплект оборудования мини-пекарни входят следующие агрегаты:

* тестомесильная машина;
* 3 дежи для замешивания теста объемом 50 л;
* делитель теста;
* закаточная машина;
* 2 расстоечных шкафа;
* 2 ротационных печи для выпечки хлеба;
* 5 тележек для постановки теста в печи и расстоечные шкафы;
* мелкие инструменты (ножи, скребки, щетки, посуда для приготовления теста, поддоны).

Для каждого сорта хлеба и хлебобулочных изделий, вырабатываемых по государственным стандартам, существуют утвержденные рецептуры, в которых указываются сорт муки и расход каждого вида сырья (кг. на 100 кг муки). На основании утвержденной рецептуры управляющий производством мини-пекарни составляет производственную рецептуру (таблица 4), в которой указывается количество муки, воды и другого сырья с учетом применяемой на данном предприятии технологии и оборудования, а также технологический режим приготовления изделий (температура, влажность, кислотность полуфабрикатов, продолжительность брожения и другие параметры).

Таблица 4.

Производственная рецептура и режим приготовления батона нарезного из пшеничной муки высшего сорта, массой 0,5 кг (способ приготовления – опарный, периодический)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование сырья, полуфабрикатов и показателей процесса | Расход сырья (кг) на 100 кг готовой продукции и параметры процесса по стадиям | |
| опара | тесто |
| Мука пшеничная хлебопекарная высшего сорта | 25,2 | 35,2 |
| Дрожжи хлебопекарные прессованные | 0,6 | - |
| Соль поваренная пищевая |  | 0,9 |
| Сахар-песок |  | 2,4 |
| Маргарин столовый (содержание жира не менее 82%) |  | 2,1 |
| Вода | 14-19 | по расчету |
| Опара |  | вся |
| Температура начальная, ºС | 28-30 | 28-30 |
| Продолжительность брожения, мин. | 210-240 | 60-90 |
| Кислотность конечная опары, град. | 3,0-4,0 |  |
| Кислотность конечная теста, град, не более |  | 3,5 |

При исчислении себестоимости произведенного хлеба и хлебобулочных изделий применяют метод исключения затрат на побочную продукцию (отходы по ценам возможной реализации) и пропорциональный метод калькуляции. Базой для распределения фактических затрат между видами полученной продукции служит масса готовых изделий.

В 2004 году показатели производства основных видов продукции представляли собой следующие:

Таблица 5.

Показатели производства основных видов продукции ООО «Прима Опторг» в 2004 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукции | Себест-ть единицы | Себест-ть в год | Продукция в год | Розн. цена за единицу | Годовая выручка |
| руб. | руб. | ед. | руб. | руб. |
| Батон | 7,94 | 93740 | 11806 | 8,2 | 96809 |
| Хлеб крестьянский | 6,09 | 810098 | 133021 | 6,4 | 851334 |
| Выпечка | 5,36 | 40270 | 7513 | 5,7 | 42824 |
| Всего: |  | 944108 | 152340 |  | 990967 |

Для того чтобы узнать причины роста прибыли предприятия, проанализируем влияние отдельных ее составляющих на конечный финансовый результат. Данные для факторного анализа представлены в таблице 6.

Таблица 6.

Данные для факторного анализа прибыли

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель (2002 г.) | Наименование продукции | | |
|  | Хлеб крестьянский | Батон | Выпечка |
| Цена продукции (руб.) | 4,4 | 5,9 | 3,8 |
| Количество реализованной продукции (ед.) | 104189 | 7835 | 4146 |
| Себестоимость единицы продукции (руб.) | 4,17 | 5,34 | 3,49 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель (2003 г.) | Наименование продукции | | |
|  | Хлеб крестьянский | Батон | Выпечка |
| Цена продукции (руб.) | 5,3 | 7,1 | 4,9 |
| Количество реализованной продукции (ед.) | 112081 | 9816 | 6146 |
| Себестоимость единицы продукции (руб.) | 5,06 | 6,44 | 4,49 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель (2004 г.) | Наименование продукции | | |
|  | Хлеб крестьянский | Батон | Выпечка |
| Цена продукции (руб.) | 6,4 | 8,2 | 5,7 |
| Количество реализованной продукции (ед.) | 133021 | 11806 | 7513 |
| Себестоимость единицы продукции (руб.) | 6,09 | 7,94 | 5,36 |

В 2004 г. пекарня получила наибольшую прибыль от реализации крестьянского хлеба (выручка по этому виду продукции почти в 9 раз превышает выручку от реализации батонов, а себестоимость осталась ниже себестоимости батонов на 25%).

Проведем анализ степени влияния различных факторов на изменение суммы прибыли от реализации хлеба «Крестьянский» в 2004 году (способом цепной подстановки).

Прибыль от реализации крестьянского хлеба (П) равна:

П = (Ц – С) \* О,

где Ц – цена 1 булки крестьянского хлеба,

С – себестоимость 1 булки крестьянского хлеба,

О – объем реализации крестьянского хлеба.

Прибыль от реализации крестьянского хлеба составила:

- в 2001 г.: (5,3 – 5,06) \* 112081 = 26899,44 руб.,

- в 2002 г.: (6,4 – 6,09) \* 133021 = 41236,51 руб.

Общее изменение прибыли (∆П) от реализации крестьянского хлеба в 2004 г. по сравнению с 2003 г.:

∆П = П2004 – П2003,

где П2004 – прибыль от реализации крестьянского хлеба в 2004 году,

П2003 – прибыль от реализации крестьянского хлеба в 2003 году.

∆П= 41236,51 – 26899,44 = 14337,07 руб.

Отклонение прибыли за счет изменения цены реализации крестьянского хлеба (∆Пусл1):

∆Пусл1 = Пусл.1 – П2003,

где Пусл.1 – прибыль от реализации крестьянского хлеба в 2003 году по ценам реализации 2004 года:

Пусл.1 = (Ц2004 – С2003) \* О2003,

где Ц2004 – цена 1 булки крестьянского хлеба в 2004 г.,

С2003 – себестоимость 1 булки крестьянского хлеба в 2003 г.,

О2003 – объем реализации крестьянского хлеба в 2003 г.

Пусл.1 = (6,4 – 5,06) \* 112081 = 150188,54 руб.

∆Пусл1 = 150188,54 – 26899,44 = 123289,1 руб.

Отклонение прибыли за счет изменения себестоимости крестьянского хлеба (∆Пусл2):

∆Пусл2 = Пусл2 – Пусл.1,

где Пусл.2 – прибыль от реализации крестьянского хлеба в 2003 году по ценам реализации и себестоимости 2004 года:

Пусл.2 = (Ц2004 – С2004) \* О2003,

где С2004 – себестоимость 1 булки крестьянского хлеба в 2004 г.

Пусл.2 = (6,4 – 6,09) \* 112081 = 34745,11 руб.,

∆Пусл2 = 34745,11 - 150188,54 = – 115443,43 руб.

Отклонение прибыли за счет изменений в объеме реализации (∆Пусл3):

∆Пусл3 = П2004 – Пусл.2 ,

∆Пусл3 = 41236,51 - 34745,11 = 6491,4.

Правильность расчетов отклонения прибыли за счет влияния различных факторов можно проверить следующей формулой:

∆П= ∆Пусл1 + ∆Пусл2 +∆Пусл3.

И, действительно:

14337,07 руб. = 123289,1 + (– 115443,43) + 6491,4 руб.

Таким образом, влияние всех факторов на величину прибыли составило 14337,07 руб., в том числе, за счет изменения:

* отпускной цены крестьянского хлеба: + 123289,1 руб.,
* количества реализованной продукции: + 6491,4 руб.,
* себестоимости крестьянского хлеба: – 115443,43 руб.

Основная доля прибыли в 2004 году была получена за счет увеличения цены реализации крестьянского хлеба и незначительного роста объемов его продаж. Изменение себестоимости крестьянского хлеба оказало негативное воздействие на доходы пекарни в 2004 году: за счет этого фактора предприятие недополучило прибыль в размере 115443,43 руб.

Основным резервом роста прибыли пекарни в 2005 году является снижение себестоимости производимой продукции и увеличение объемов реализации (поиск новых рынков сбыта).

3.3 Анализ состава и динамики балансовой прибыли

Балансовая прибыль включает в себя прибыль от реализации произведенной продукции (выручка от продажи продукции за минусом НДС, акцизов, себестоимости проданной продукции, коммерческих расходов, управленческих расходов) и прибыль от операционных и внереализационных доходов и расходов, отражаемых в форме № 2 «Отчет о прибылях убытках».[[8]](#footnote-8)

Анализ балансовой прибыли начинается с изучения динамики за 2000-2004 годы массы прибыли и изменения ее структуры. Для этого из формы № 2 заносятся в таблицу следующие показатели (таблица 7).

Таблица 7.

Показатели прибыльности работы ООО «Прима Опторг» в 2000-2004 гг.

(руб.)

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | стр. | 2000 г. | 2001 г. | 2002г. | 2003 г. | 2004 г. |
| Выручка нетто от реализации продукции | 010 | 317205 | 416332 | 520413 | 693838 | 991268 |
| Себестоимость реализации продукции | 020 | 358834 | 415970 | 490737 | 657940 | 944107 |
| Операционные доходы и расходы | 060 | - | - | - | - | - |
| Внереализационные доходы и расходы | 130 | -5815 | -7632 | -9540 | -12720 | -18172 |
| Прибыль (убыток) | 170 | -47444 | -7270 | 20135 | 23178 | 28989 |

В 2000-2001 гг. конечный финансовый результат пекарни ООО «Прима Опторг» представлял собой убыток: в 2000 году – в сумме 47444 рублей, в 2001 году – 7270 рублей. Начиная с 2002 года предприятие начало получать прибыль: в 2002 году – она составила 20135 рублей, а в 2003 году возросла до 23178 рублей, в 2004 году – до 28989 рублей. Расход от внереализационных операций возрос с 5815 рублей в 1998 году до 18172 рублей в 2004 году.

Динамику финансового результата пекарни можно проследить из таблицы 8.

Таблица 8.

Динамика финансовых результатов пекарни ООО «Прима опторг» в 2000-2004 гг.

(в процентах от прошлого года)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2000 г. | 2001 г. | 2002 г. | 2003 г. | 2004  г. |
| Динамика финансового результата | 100 | 653 | 377 | 115 | 125 |
| Динамика выручки | 100 | 131 | 125 | 133 | 143 |
| Динамика себестоимости | 100 | 116 | 118 | 134 | 143 |

В 2001 г. убыток от деятельности пекарни сократился почти в 6,5 раз (по сравнению с 2000 г.). В 2002 году финансовый результат превысил прошлогодний показатель в 3,8 раза (377%). Следующие два года (2003-2004 гг.) показывают относительно стабильный рост прибыли (таких скачков как в предыдущие годы – более чем в 3 раза – не наблюдается): в 2003 году темпы роста прибыли сократились до 115%, а в 2004 г. – увеличились до 125%.

Резкое сокращение убытков в 2001 году обеспечивалось 131% ростом объема реализованной продукции на фоне 116% повышения ее себестоимости (динамика роста выручки в 2 раза превышает динамику роста себестоимости). Эта же тенденция, чуть в более скромных масштабах, сохранилась и в 2002 году – четырехкратное (377%) сокращение убытков произошло за счет 125%-увеличения выручки и 118%-повышения себестоимости (динамика роста выручки в 1,5 раза превышает динамику роста себестоимости). Относительно стабильный рост прибыли предприятия в 2003-2004 гг. объясняется уравновешиванием динамики роста объемов выручки и себестоимости продукции (в 2003 году темпы роста себестоимости обогнали темпы роста выручки всего на 1%, а в 2004г. – эти показатели сравнялись).

3.4 Анализ прибыли от реализации

Результатом финансово-хозяйственной деятельности предприятия является формирование прибыли. Прибыль предприятия может быть получена не только от реализации продукции, но и от реализации прочего имущества предприятия, формирования внереализационных и операционных доходов и расходов. При этом доля каждого вида источников дохода на отдельных предприятия может быть различна. Анализ состава валовой прибыли предприятия ООО «Прима Опторг» приведен в таблице 4.

Таблица 9.

Анализ состава валовой прибыли ООО «Прима Опторг»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2003 г. | | 2004 г. | | Отклонение | | 2004 г. в % к 2003 г. |
| Сумма, тыс. р. | Удель-ный вес, % | Сумма, тыс. р. | Удель-ный вес, % | Сумма, тыс. р. | Удель-ный вес, % |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Прибыль от реа-лизации продукции | 1103,80 | 97,54 | 1409,15 | 96,70 | 305,35 | -0,84 | 127,66 |
| Сальдо внереализа-ционных доходов и расходов прибыль (+), убыток (-) | 27,85 | 2,46 | 48,05 | 3,30 | 20,20 | +0,84 | 172,53 |
| Валовая (балансо-вая) прибыль | 1131,65 | 100,00 | 1457,20 |  | 325,55 |  | 128,77 |

Анализ состава валовой прибыли предприятия дает возможность выявить, что основным источником прибыли предприятия является прибыль от реализации продукции. На ее долю приходится 97,54% от общей суммы балансовой прибыли в 2003 г. и 96,70% в 2004 г.

Удельный вес сальдо внереализационных доходов и расходов (определяемое как разница между суммой доходов и расходов) в 2003 г. составляет 2,46% об суммы балансовой прибыли, а в 2004 г. – 3,30%.

Все это свидетельствует о том, что предприятие в результате своей работы может рассчитывать только на ту прибыль, которую он получает от реализации продукции.

Анализ общего объема прибыли необходимо дополнить анализом по периодам года, т.е. по кварталам в динамике. Данные анализа представлены в таблице 10.

Таблица 10.

Динамка балансовой прибыли по кварталам ООО «Прима Опторг»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Квартал | 2003 г. | | 2004 г. | | Отклонение | | Темп роста, % |
| Сумма, тыс. руб. | Уд. вес, % | Сумма, тыс. руб. | Уд. вес, % | Сумма, тыс. руб. | Уд. вес, % |
| 1 | 336,1 | 29,7 | 424,05 | 29,1 | +87,95 | -0,6 | 126,17 |
| 2 | 241,04 | 21,3 | 320,58 | 22 | +79,54 | +0,7 | 132,99 |
| 3 | 198,03 | 17,5 | 230,24 | 15,8 | +32,21 | -1,7 | 116,26 |
| 4 | 356,48 | 31,5 | 482,33 | 33,1 | +125,85 | +1,6 | 135,3 |
| Итого | 1131,65 | 100 | 1457,20 | 100 | +325,55 | - | 128,77 |

Данные таблицы 5 свидетельствуют о неравномерности получения прибыли предприятия по кварталам года. Так, в первом квартале прибыль составила 29,7% и 29,1 соответственно в 2003 и 2004 годах от общей суммы годовой прибыли предприятия. Сумма прибыли в 2004 году составила 424,05 тыс. руб., что повысило сумму на 87,95 тыс. руб. по сравнению с соответствующим периодом предшествующего года. Темпы рост прибыли составили 126,17%.

Второй квартал составил 21,3% в 2003 году от общего объема прибыли и 22% в 2004 году. Фактическая сумма прибыли за этот квартал в отчетном году составила 320,58 тыс. руб., что выше суммы предшествующего года на 79,54 тыс. руб., а в относительном изменении 132,99%

В третьем квартале фактическая сумма прибыли составила 230,24 тыс. руб, а абсолютный прирост по сравнению с предыдущим годом составил 32,21 тыс. руб. при относительном росте 116,26%.

Доля четвертого квартала составляет 31,5% и 33,1% от годового объема прибыли в 2003 г. и 204 гг. соответственно. Сумма увеличения прибыли в этом квартале 2004 года по сравнению с предшествующим составила 12,85 тыс. руб., а темп роста 135,3%. Фактически получено прибыли в четвертом квартале 482,33 тыс. руб.

Таким образом, на предприятии формирование прибыли в течение года идет неравномерно.

3.5 Анализ рентабельности

Абсолютная величина прибыли показывает, насколько безубыточно работает предприятие, однако по одному этому показателю, взятому изолированно, нельзя сделать обоснованные выводы об эффективности финансово-хозяйственной деятельности организации.

В качестве соизмерителя выступают уровень рентабельности и коэффициенты прибыльности (доходности). Показатели рентабельности являются важнейшими для оценки рыночной активности фирмы, эффективности использования экономического потенциала и финансовых ресурсов предприятия.[[9]](#footnote-9)

Рассчитаем показатели рентабельности деятельности пекарни ООО «Прима Опторг» за 2003-2004 гг.

Рентабельность реализованной продукции (рентабельность продаж) (Рр) рассчитывается по формуле:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Рр = | Пр | \* 100%, |
| Вр |

где Пр – прибыль от реализации продукции,

Сп – выручка от реализации продукции.

Значение этого коэффициента показывает, какую прибыль имеет предприятие с каждого рубля реализованной продукции. Тенденция к его снижению позволяет предположить сокращение спроса на продукцию предприятия. Снижение коэффициента рентабельности реализованной продукции может быть вызвано изменениями в структуре реализации, снижением индивидуальной рентабельности изделий, входящих в реализованную продукцию, и др.

В нашем случае этот коэффициент в 2002-2003 гг. опустился на 0,5 пункта, а в 2003-2004 гг. – на 0,4 пункта и составил:

* в 2002 году: Pp = 29676 / 520413 \* 100% = 5,7 %,
* в 2003 году: Pp = 35898 / 693838 \* 100% = 5,2 %,
* в 2004 году: Pp = 47161 / 991268 \* 100% = 4,8 %.

Снижение коэффициента рентабельности продаж является негативной тенденцией. Предприятию необходимо предпринять какие-то меры по снижению себестоимости продукции, чтобы предотвратить дальнейшее падение показателя рентабельности продаж и увеличить прибыль от реализации.

Несмотря на отрицательную тенденцию снижения уровня рентабельности продаж, продукция пекарни пользуется достаточно постоянным спросом, что вполне понятно, так как продукция хлебной промышленности является «товаром первоочередной необходимости».

Рентабельность производственной деятельности (окупаемость издержек) (Рз) вычисляется путем отношения валовой прибыли (П) к сумме затрат по реализованной продукции (Зр):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Рз = | П | \* 100%. |
| Зр |

Она показывает, сколько предприятие получило прибыли с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции.

Тенденция к постоянному снижению затронула также и показатель рентабельности производственной деятельности пекарни ООО «Прима Опторг»:

* в 2002 году: Рз = 29676 / 490737 \* 100% = 6,0 %,
* в 2003 году: Рз = 35898 / 657940 \* 100% = 5,5 %,
* в 2004 году: Рз = 47161 / 944107 \* 100% = 5,0 %.

Ежегодные темпы падения коэффициента рентабельности производственной деятельности составили 0,5 %. Данный показатель, хоть и незначительно, но все же отражает негативную тенденцию.

Вышеприведенные расчеты показывают, что в настоящее время показатели рентабельности продаж и производственной деятельности находятся на достаточно высоком уровне, но имеют неустойчивый характер.

Еще одним важным показателем рентабельности деятельности предприятия является рентабельность активов.[[10]](#footnote-10) Коэффициент рентабельности активов (Ра) рассчитывается как отношение валовой прибыли (П) к величине активов (А):

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ра = | П | \* 100. |
| А |

Этот коэффициент показывает, сколько копеек прибыли приходится на каждый рубль активов, т.е. насколько эффективно используются ресурсы организации. Пекарня ООО «Прима Опторг» с каждого рубля, вложенного в активы, получила:

* в 2002 году: Ра = 29676 / 1465732 \* 100 = 2,0 копейки,
* в 2003 году: Ра = 35898 / 1555625 \* 100 = 2,3 копейки,
* в 2004 году: Ра = 47161 / 1865250 \* 100 = 2,5 копейки.

Стабильный рост коэффициента свидетельствует об увеличении спроса на продукцию пекарни и эффективном использовании имущества.

Собственников организации интересует не только общая эффективность использования ресурсов, но и эффективность ресурсов, принадлежащих им, т.е. рентабельность собственного капитала. Коэффициент рентабельности собственного капитала рассчитывается следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Рск = | П | \* 100, |
| СК |

где СК – величина собственного капитала организации;

П – валовая прибыль.

Данный коэффициент показывает, сколько копеек прибыли приходится на каждый рубль собственного капитала. Рентабельность собственного капитала тем выше, чем ниже его доля в общем объеме ресурсов, используемых предприятием, иными словами, чем больше доля заемных ресурсов.

В булочной-пекарне он составил:

* в 2002 году: Рск = 29676 / 362135 \* 100 = 8,2 копейки,
* в 2003 году: Рск = 35898 / 365178 \* 100 = 9,8 копейки,
* в 2004 году: Рск = 47161 / 370989 \* 100 = 12,7 копейки.

Ежегодное увеличение коэффициента рентабельности собственного капитала представляет положительную тенденцию. Рост коэффициента можно объяснить стабильным ростом прибыли в 2002 – 2003 гг. (темпы роста прибыли обгоняли темпы роста собственного капитала предприятия, за счет чего показатель рентабельности капитала в 2003 году превысил прошлогодний показатель на 1,6 копейки, а в 2004 – на 2,9 копейки).

Основными резервами роста рентабельности пекарни являются снижение себестоимости реализованной продукции, увеличение объема ее реализации, повышение качества продукции, реализация ее на более выгодных рынках и т.д.

3.7 Оценка резервов увеличения прибыли и рентабельности

В результате проведенного анализа показателей прибыльности и рентабельности деятельности пекарни ООО «Прима Опторг» можно сказать о том, что управление производственной и финансовой деятельностью организации осуществляется достаточно эффективно, однако предприятие может показать еще более высокие результаты.

Основную массу прибыли булочной-пекарни составляет прибыль от реализации крестьянского хлеба (получаемая, главным образом, за счет увеличения цены реализации и незначительного роста объемов продаж).

Основным резервом роста прибыли пекарни в 2004 году является снижение себестоимости производимой продукции и увеличение объемов реализации (поиск новых рынков сбыта, расширения ассортимента производимой продукции).

Если пекарня сумеет понизить себестоимость выпускаемого хлеба (за счет покупки более дешевых ингредиентов, снижения затрат по снабжению электроэнергией), в будущем ее конечные финансовые результаты будут значительно выше настоящих.

В результате анализа относительных показателей прибыльности пекарни можно сделать вывод о том, что деятельность предприятия по производству и реализации хлеба и хлебобулочных изделий является рентабельной.

В настоящее время показатели рентабельности продаж и производственной деятельности пекарни находятся на достаточно высоком уровне, но имеют неустойчивый характер (в течение 2002-2003 гг. наблюдалось незначительно падение этих коэффициентов в среднем на 0,5 % в год). Данную ситуацию можно исправить путем снижения себестоимости реализованной продукции, увеличения объема ее реализации, повышения качества продукции и реализации продукции на более выгодных рынках.

Стабильный рост коэффициентов рентабельности активов и собственного капитала говорит о повышенном спросе на продукцию пекарни и эффективном использовании имущества.

На основе проведенной работы по вопросу правильности постановки и ведения бухгалтерского учета и отчетности пекарни ООО «Прима Опторг» можно сделать следующие выводы.

В целом учет поставлен на должном уровне и существенных недостатков не имеет. Многие счета из плана счетов за неимением операций по ним не ведутся и отсутствуют соответствующие регистры сводного учета. Такие, например, как учет нематериальных активов, учет затрат по обслуживающим производствам и хозяйствам, расчеты по валютным и специальным счетам в банках и др.

Следует отметить, что на предприятии не утвержден график документооборота, что снижает уровень ответственности каждого работника и может привести к дублированию операций по работе с документами.

Недостатками в бухгалтерском учете пекарни является и то, что используются неунифицированные формы первичных документов (по учету труда и заработной платы, инвентаризационные описи, доверенности, счета и др.).

На предприятии применяется журнально-ордерная форма учета. Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов. Но у нее есть свои недостатки. К ним следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных, что приводит к усложнению учета и документооборота, отчетность составляется позднее установленных сроков.

От значительной части указанных недостатков освобождена автоматизированная форма учета, основанная на использовании электронно-вычислительной техники. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: информация справочного характера вводится в ЭВМ в начале работы, текущая информация – с первичных документов либо со специальных регистраторов учетных данных; обработка учетных данных производится по специальным программам, в соответствии с которыми полученная учетная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или печать по запросу.

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Во время практики наблюдалось ненадлежащее оформление первичных документов – на некоторых расходных кассовых ордерах отсутствовала подпись руководителя организации, имеются случаи подписи руководителем и главным бухгалтером незаполненных чеков и выдачи их кассиру для самостоятельного заполнения при получении денег в банке.

Предоставленные подотчетными лицами авансовые отчеты частично недооформлены: в некоторых отчетах не указана сумма, полученная из кассы, на обратной стороне авансовых отчетов не проставляется корреспонденция счетов.

В отдельных случаях при документах отсутствуют приложения, на которые имеются ссылки (в документах указаны приложения, а в действительности их нет).

В Главной книге обнаружено много исправлений; бухгалтер объясняет это неточностью подсчетов еще в первичных документах (все исправления подписаны бухгалтером).

Нарушаются рекомендации по охране и транспортировке денежных средств из банка в кассу предприятия. Кассиру не предоставляется охрана и специальное транспортное средство при доставке денег на предприятие. В салон транспортного средства допускаются лица, попутно следующие, нарушается маршрут следования.

Большинство операций в пекарне осуществляется наличными денежными средствами, поэтому необходим наиболее хорошо организованный и действенный контроль за сохранностью, а также поступлением и расходованием денежных средств на предприятии.

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» пекарни не отражены операционные доходы и расходы. В соответствии со ст.76 приказа Минфина России от 28 июня 2000 г. № 60н «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» в составе прочих операционных расходов (строка 100) отражаются суммы причитающихся к уплате отдельных видов налогов и сборов за счет финансовых результатов в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком (налог на имущество и др.). Данные расходы предприятие отражает по строке 130 в составе внереализационных расходов.

Мои предложения по совершенствованию организации бухгалтерского учета на предприятии:

* переход на автоматизированный учет поможет уменьшить затраты времени и сократить объем работ. Некоторые шаги в этом направлении руководитель предприятия предпринимает. В частности в этом году был приобретен компьютер для нужд управляющего персонала, но программы автоматизированного учета, такие как 1С Бухгалтерия и т.п., не установлены. Автоматизированная форма учета предоставит большие возможности для проведения контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятия, увязку всех видов учета, поскольку они используют одни и те же носители информации;
* внедрение новых компьютерных программ (в т.ч. Word, Excel, бухгалтерские программы);
* для приближения к учетным стандартам использование унифицированных форм первичной документации;
* разграничение учетных функций бухгалтера между несколькими учетными работниками для своевременной сдачи отчетности и выполнения должностных обязанностей, прием дополнительных сотрудников;
* достоверное и полное заполнение форм первичной документации, своевременное отражение их в бухгалтерском учете;

Эти мероприятия могут помочь в рационализации документооборота и повысить достоверность и оперативность учетных данных.

Как было сказано ранее, основным источником пополнения средств предприятия, а, следовательно, основной целью деятельности является получение прибыли, поэтому анализ финансовых результатов и выявление факторов, оказывающих на них непосредственное влияние играет очень важное значение.

**Заключение**

В условиях рыночной экономики основным источником пополнения средств предприятия, а, следовательно, основной целью его деятельности является получение прибыли.

Прибыль как конечный финансовый результат деятельности предприятия отражает эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. Прибыль предприятия является важнейшим показателем эффективности его деятельности.[[11]](#footnote-11)

В дипломной работе изложены теоретические и практические вопросы, касающиеся бухгалтерского учета, анализа и аудита финансовых результатов деятельности предприятия.

На основе проведенной работы по вопросу правильности постановки и ведения бухгалтерского учета и отчетности пекарни ООО «Прима Опторг» можно сделать следующие выводы.

В целом учет поставлен на должном уровне и существенных недостатков не имеет. Многие счета из плана счетов за неимением операций по ним не ведутся (нематериальные активы, затраты по обслуживающим производствам и хозяйствам, расчеты по валютным и специальным счетам в банках и др).

На предприятии применяется журнально-ордерная форма учета. К недостаткам данной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение данных, что приводит к усложнению учета и документооборота, отчетность составляется позднее установленных сроков.

Во время практики наблюдалось ненадлежащее оформление некоторых первичных документов (расходные кассовые ордера, чеки, доверенности, авансовые отчеты и др.).

Следует отметить, что на предприятии не утвержден график документооборота, что снижает уровень ответственности каждого работника и может привести к дублированию операций по работе с документами.

В Главной книге обнаружено много исправлений; бухгалтер объясняет это неточностью подсчетов еще в первичных документах (все исправления подписаны бухгалтером).

В форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» пекарни не отражены операционные доходы и расходы.

Мои предложения по совершенствованию организации бухгалтерского учета на предприятии:

* переход на автоматизированный учет поможет уменьшить затраты времени и сократить объем работ. Автоматизированная форма учета предоставит большие возможности для проведения контроля и анализа хозяйственной деятельности предприятия, увязку всех видов учета, поскольку они используют одни и те же носители информации;
* внедрение новых компьютерных программ (в т.ч. Word, Excel, бухгалтерские программы);
* разграничение учетных функций бухгалтера между несколькими учетными работниками для своевременной сдачи отчетности и выполнения должностных обязанностей, прием дополнительных сотрудников;
* достоверное и полное заполнение форм первичной документации, своевременное отражение их в бухгалтерском учете.

Анализируемое предприятие – пекарня ООО «Прима Опторг» по результатам производственной деятельности за 2000-2004 годы показало хорошие результаты. После двух лет убытков работа предприятия стабилизировалась: последние три года принесли прибыль.

Основную массу прибыли булочной-пекарни составляет прибыль от реализации крестьянского хлеба (получаемая, главным образом, за счет увеличения цены реализации и незначительного роста объемов продаж).

Основным резервом роста прибыли пекарни в 2004 году является снижение себестоимости производимой продукции и увеличение объемов реализации (поиск новых рынков сбыта, расширения ассортимента производимой продукции).

Если пекарня сумеет снизить себестоимость выпускаемого хлеба (за счет покупки более дешевых ингредиентов, снижения затрат по снабжению электроэнергией), в будущем ее конечные финансовые результаты будут значительно выше настоящих.

В результате анализа относительных показателей прибыльности пекарни можно сделать вывод о том, что деятельность предприятия по производству и реализации хлеба и хлебобулочных изделий является рентабельной.

Администрации пекарни, по моему мнению, можно предложить следующие шаги по совершенствованию хозяйственной деятельности предприятия:

* закупить новое высокопроизводительное оборудование, которое позволит кроме повышения мощности, расширить ассортимент выпускаемой продукции;
* установить современные приборы учета электроэнергии;
* открывать выездные торговые точки свежей продукцией, для моментального получения денег за реализованную продукцию, что позволит пекарне быть более конкурентоспособной.

**Список литературы**

1. Налоговый Кодекс РФ – часть I (Принят Государственной Думой 16 июля 1998 года Одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 года (в ред. Федеральных законов от 09.07.1999 N 154-ФЗ, от 02.01.2000 N 13-ФЗ, от 05.08.2000 N 118-ФЗ (ред. 24.03.2001), от 28.12.2001 N 180-ФЗ, от 29.12.2001 N 190-ФЗ, от 30.12.2001 N 196-ФЗ, с изм., внесенными Федеральными законами от 30.03.1999 N 51-ФЗ, от 31.07.1998 N 147-ФЗ (ред. 09.07.2002), определением Конституционного Суда РФ от 06.12.2001 N 257-О); часть II (Принят Государственной Думой 19 июля 2000 года Одобрен Советом Федерации 26 июля 2000 года (в ред. Федеральных законов от 05.08.2000 N 118-ФЗ, от 29.12.2000 N 166-ФЗ, от 30.05.2001 N 71-ФЗ, от 06.08.2001 N 110-ФЗ, от 07.08.2001 N 118-ФЗ, от 08.08.2001 N 126-ФЗ, от 27.11.2001 N 148-ФЗ, от 29.11.2001 N 158-ФЗ, от 28.12.2001 N 179-ФЗ, от 29.12.2001 N 187-ФЗ, от 31.12.2001 N 198-ФЗ, от 29.05.2002 N 57-ФЗ, от 24.07.2002 N 104-ФЗ, от 24.07.2002 N 110-ФЗ).
2. Инструкция Госналогслужбы России от 10 августа 1995 года № 37 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций».
3. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н (ред. от 30.03.2001) "Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.05.1999 N 1790).
4. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. N 114н   
   "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02".
5. Приказ Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 30.03.2001 N 27н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99".
6. Приказ МНС РФ от 7 декабря 2001 г. №БГ-3-02/542 "Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций".
7. Ахполов А.А. Без квалифицированного финансового контроля не может быть эффективной государственной власти. - Журнал «Финансы», №9, 2003.
8. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – 2-е изд. – М.: Филин, 1997.
9. Булатов М. Стандарты бухгалтерского учета в схемах. На основе приказов Минфина РФ с учетом положений НК РФ. – М.: Экзамен, 2003.
10. Бурцев В.В. Принципы внутреннего аудита - Журнал «Бухгалтерский учет», №2, 1998.
11. Гапоник А.И., Шафронская Г.Г. Использование внутреннего аудита для целей внешнего аудита - Журнал «Аудиторские ведомости», №8, 2001.
12. Зевайкина А.Н. Правовая природа аудиторской деятельности: предпринимательство или финансовый контроль? - Журнал "Аудитор", № 4, 2004.
13. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000.
14. Негашев Е.В., Шеремет А.Д. Методика финансового анализа - М.: Инфра-М, 1999.
15. Подольский В.И. Аудит. – М.: «Юнити», 2001.
16. Полисюк Г.Б. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комлексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия. Учебное пособие - М.: Экзамен, 2001.
17. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник - М.: Экономистъ, 2005.
18. Соколов Я.В., Пятов М.П. Бухгалтерский учет для руководителя. – М: «Проспект», 2000.

**Приложения**

Приложение 1.

Программа аудита финансовых результатов деятельности организации

Проверяемая организация ООО «Прима Опторг»

Период аудита 01.12.2004 – 10.12.2004 г.

Количество человеко-часов – 160 часов

Руководитель аудиторской группы – Машков М.И.

Состав аудиторской группы Карлова С.С., Маховая В.П.

Планируемый аудиторский риск - 10%

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения | Испол-нитель | Рабочие документы | Приме-чание |
| 01 | 02 | 03 | 04 | 05 | 06 |
| 1 | Аудит выручки от реализации товаров, продукции, услуг  - по принципу начисления  - по принятому в учетной политике методу реализации  - по регулируемым ценам  - по свободным рыночным ценам  - косвенные налоги  - при реализации по ценам не выше фактической себестоимости | 01.12-03.12 | Карлова С.С. | Счета-фактуры, журнал-ордер № 11, договора, кассовая книга |  |
| 2 | Аудит себестоимости от реализации товаров, продукции, работ, услуг  - по принципу начисления  - по принятому в учетной политике методу реализации  - по регулируемым ценам  - по свободным рыночным ценам  - косвенные налоги  - при реализации по ценам не выше фактической себестоимости | 01.12-03.12 | Маховая В. П. | Счета-фактуры поставщиков,  Договора поставки,  Журнал-ордер по кредиту счета 60 |  |
| 3 | Аудит коммерческих расходов (издержек обращения)  - на заработную плату  - на тару и упаковку  - на транспортировку  - на рекламу  - амортизации внеоборотных активов  - на содержание зданий и сооружений  - прочие | 04.12-06.12 | Маховая В.П. | Ведомость начис-ления зарплаты, ЕСН, амортизации, договора с тран-спортными органи-зациями и комму-нальным хозяйст-вом, счета-фактуры |  |
| 4 | Аудит управленческих расходов | 07.12 | Маховая В.П. | Ведомость начис-ления заработной платы аппарата управления, ЕСН, авансовые отчеты |  |
| 5 | Аудит процентов к получению:  - от кредитных организаций за использование остатков средств | 04.12 | Карлова С.С. | Выписки банков |  |
| 6 | Аудит прибыли (убытка) от реализации | 07.12 | Машков В.И. | Журнал-ордер по кредиту счетов 90 |  |
| 7 | Аудит прочих операционных доходов | 05.12-06.12 | Карлова С.С. | Журнал-ордер по счету 91, акты на списание основных средств, договора |  |
| 8 | Аудит прибыли от финансово-хозяйственной деятельности | 08.12 | Машков В.И. | Журналы-ордера по счетам 90,91,99 |  |
| 9 | Аудит внереализационных доходов и расходов  - уценки товаров  - присужденные штрафы, пени  - прибыль прошлых лет  - излишки инвентаризации  - убытки прошлых лет  - убытки от хищений | 08.12 | Карлова С.С. | Акты налоговых органов, акты на списание брака и уценку товаров, инвентаризации |  |
| 10 | Аудит прибыли отчетного года | 08.12 | Машков В.И. | Журнал-ордер по счету 99 |  |
| 11 | Аудит налога на прибыль | 08.12 | Машков В.И. | Налоговая декларация по налогу на прибыль |  |
| 12 | Аудит отвлеченных средств | 08.12 | Маховая В.П. | Расчеты бухгалтерии |  |
| 13 | Аудит нераспределенной прибыли | 08.12 | Маховая В.П. | Расчеты бухгалтерии |  |
| 14 | Составление аудиторского заключения | 09.12-10.12 | Машков В.И.  Карлова С.С.  Маховая В.П. |  |  |

1. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение– 2-е изд. - М.: Филин, 1997. [↑](#footnote-ref-1)
2. Негашев Е.В., Шеремет А.Д. Методика финансового анализа - М.: Инфра-М, 1999. [↑](#footnote-ref-2)
3. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000. [↑](#footnote-ref-3)
4. Зевайкина А.Н.// Правовая природа аудиторской деятельности: предпринимательство или финансовый контроль?// Журнал "Аудитор", № 4, 2004г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ахполов А.А.// Без квалифицированного финансового контроля не может быть эффективной государственной власти// Журнал «Финансы», №9, 2003г. [↑](#footnote-ref-5)
6. Бурцев В.В. //Принципы внутреннего аудита// Журнал «Бухгалтерский учет», №2, 1998г. [↑](#footnote-ref-6)
7. Гапоник А.И., Шафронская Г.Г.// Использование внутреннего аудита для целей внешнего аудита// Журнал «Аудиторские ведомости», №8, 2001г. [↑](#footnote-ref-7)
8. Негашев Е.В., Шеремет А.Д. Методика финансового анализа. – М.: «Инфра-М», 1999. [↑](#footnote-ref-8)
9. Соколов Я.В., Пятов М.П. Бухгалтерский учет для руководителя. – М: «Проспект», 2000. [↑](#footnote-ref-9)
10. Подольский В.И. Аудит. – М.: «Юнити», 2001. [↑](#footnote-ref-10)
11. Барышников Н.П. Бухгалтерский учет, отчетность и налогообложение. – 2-е изд. – М.: Филин, 1997. [↑](#footnote-ref-11)