Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«ТОМСКИЙ ПОЛИТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

**Выпускная квалификационная работа**

**ОСОБЕННОСТИ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ОПТОВОЙ ТОРГОВЛЕ (НА ПРИМЕРЕ ООО «БРАВО»)**

Томск – 2009

**Реферат**

Выпускная квалификационная работа объемом 115 с., 12 таблиц, 30 источника, 10 приложений, 14 формул.

Объектом исследования является учет товарных операций в оптовой торговле на примере ООО «БРАВО».

Цель работы - исследование бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле и анализ отражения товарных операций в бухгалтерском учете на примере конкретного предприятия оптовой торговли.

Задачей данной работы является рассмотрение таких вопросов, как: теоретические основы оптовой торговли, особенности учета торговых операций в оптовой торговле на примере ООО «БРАВО», аудиторская проверка товарных операций в оптовой организации.

Актуальность данной работы заключается в необходимости совершенствования организации бухгалтерского учета в оптовых организациях, как одного из основных элементов анализа финансового состояния предприятия.

Данная выпускная квалификационная работа состоит из 3-х частей.

В первой главе дается понятие и краткая характеристика оптовой торговли, как отрасли хозяйства; рассмотрена система нормативного регулирования бухгалтерского учета в оптовой торговле и система первичной документации, регламентирующая товарные операции; порядок учета поступления и реализации товаров в оптовой торговле, а также порядок инвентаризации товаров.

Во второй главе дана краткая характеристика предприятия ООО «БРАВО», рассчитаны и проанализированы основные показатели производственно-хозяйственной деятельности, описан порядок учета товарных операций в организации и система автоматизированного учета, применяемая в бухгалтерии организации.

В третьей главе описан порядок и результаты проведения аудиторской проверки учета товарных операций на предприятии.

В процессе подготовке дипломной работы использовались материалы бухгалтерской отчётности и различные литературно-справочные источники.

Разработанные в ходе выполнения ВКР рекомендации по совершенствованию учета товарных операций в организации оптовой торговли предложены главному бухгалтеру ООО «БРАВО».

Дипломная работа выполнена в текстовом редакторе Мicrosoft Word 7.0 и представлена на дискете 3,5" (в конверте на обороте обложки).

**Содержание**

Введение

1. Теоретические основы оптовой торговли

1.1 Понятие и краткая характеристика оптовой торговли

1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в оптовой торговле

1.3 Учет поступления и продажи товаров в оптовой торговле. Инвентаризация товарных запасов в оптовой организации

1.3.1 Учет поступления товаров в оптовой торговле

1.3.2 Учет продажи товаров в оптовой торговле

1.3.3 Инвентаризация товарных запасов

2. Особенности учета торговых операций в оптовой торговле на примере ООО «БРАВО»

2.1 Краткая характеристика предприятия и анализ финансово-хозяйственного состояния ООО «БРАВО»

2.1.1 Общие сведения о предприятии

2.1.2 Общий анализ финансового состояния на основании экспресс – анализа баланса предприятия

2.1.3 Анализ и оценка ликвидности баланса

2.1.4 Оценка удовлетворительности структуры баланса

32.2 Учет торговых операций в ООО «БРАВО»

2.3 Автоматизированные формы учета торговых операций

3. Аудиторская проверка товарных операций в оптовой организации

Заключение

Список использованных источников

Приложения

**Введение**

Торговля – обширнейшая область предпринимательской деятельности и сфера приложения труда – получила в последние годы новые импульсы развития, существенно расширив «поле и правила игры» в экономике. Среди основных направлений коммерческо-посреднической деятельности на первый план выступает работа по проведению оптовой торговли. Эта работа – основная форма выражения сущности коммерческо-посреднической деятельности, способствующая активному регулированию процессов перемещения и накопления продукции в пространстве и во времени.

На современном этапе в российской экономике оптовая торговля имеет важное значение. Именно оптовая торговля является активным проводником товаров отечественного производства и достаточно большой массы товаров зарубежной продукции на внутренний рынок. Именно оптовая торговля заставляет наших производителей поднимать качество отечественных товаров для завоевания прочного места, как на внутреннем, так и на внешнем рынках.

Для правильного руководства деятельностью торгового предприятия необходимо располагать полной, точной, объективной, своевременной и достаточно детальной экономической информацией. Это достигается ведением бухгалтерского учета.

Одной из главных задач бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле является правильная организация учета, позволяющая своевременно получать информацию о ходе поступления товаров, о выполнении договорных обязательств поставщиками и покупателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации ценностей и контроле за их сохранностью.

Главная цель данной работы – проанализировать учет торговых операций, осуществляемых оптовыми организациями (на примере ООО «БРАВО»).

Исходя из поставленных целей, можно сформулировать задачи:

1. дать понятие и краткую характеристику оптовой торговли;
2. рассмотреть систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в оптовой торговле и систему первичной документации, регламентирующую товарные операции;
3. изучить порядок учета поступления и продажи товаров в оптовой торговле;
4. изучить порядок инвентаризации товаров на предприятии;
5. дать краткую характеристику ООО «БРАВО», как предприятию оптовой торговли;
6. провести анализ финансово-хозяйственного состояния предприятия, выявить критические моменты и предложить пути его улучшения;
7. проанализировать систему учета товарных операции в ООО «БРАВО»;
8. провести аудиторскую проверку учета товарных операций в ООО «БРАВО».

Объектом исследования является учет товарных операций в организация оптовой торговли.

Субъектом исследования является оптово-торговая организация ООО «БРАВО».

**1. Теоретические основы оптовой торговли**

**1.1 Понятие и краткая характеристика оптовой торговли**

Торговля выражает собой экономические отношения, связанные с обменом товаров и конкретные хозяйственные отношения, связанные с процессом их реализации. В воспроизводстве торговля занимает свое определенное место в фазе облика, а как отрасль – определенное место в системе отраслей народного хозяйства.

Исторический процесс развития товарного хозяйства способствовал обособлению сферы обращения и выделению в ней посреднических отраслей – оптовой и розничной торговли. Оптовая торговля предшествует розничной, в результате оптовой продажи товары не переходят в сферу личного потребления, они либо поступают в производственное потребление, либо приобретаются розничной торговлей для реализации населению. Понятие оптовой торговли и ее сущности на протяжении всего периода развития экономической теории является предметом исследования и изучения.

Оптовая торговля – это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием [1].

Принципы оптовой торговли [1]:

1. Создание ресурсной основы для её функционирования, т.е. достижение сбалансированности товарной массы и денежных средств, выражающих платежеспособный спрос покупателей.

2. Создание необходимых элементов инфраструктуры рынка, позволяющих свободно выбирать партнеров и формировать коммерческие связи для успешной реализации торговой сделки.

3. Формирование системы финансово-ценовых регуляторов на всех этапах оптовой торговли, включающей элементы материального стимулирования и ответственности.

Задачи, решаемые оптовой торговлей [2]:

- сбор и создание банка данных конъюнктурного исследования с текущими и перспективными прогнозами состояния спроса и предложения на продукцию производственно-технического назначения и товары народного потребления;

- размещение производства товаров в четком соответствии с действительными запросами потребителей по ассортименту, количеству и качеству;

- своевременное, ритмичное и качественное обеспечение потребителей в соответствии с полученными заказами, договорами и контрактами;

- формирование товарных запасов и организация складского хранения в целях оперативного маневрирования или в случае покрытия текущей и непредвиденной потребности заказчиков;

- внедрение прогрессивных форм и методов оптовой торговли с использованием высокомеханизированных погрузочно-разгрузочных средств мобильного транспорта, высокоэффективных видов многооборотной тары;

- широкое использование экономических методов регулирования и стимулирования всей системы взаимоотношений процесса оптовой торговли между поставщиками и покупателями, с сохранением достойной доли коммерческого успеха для каждого;

- получение максимально возможной совокупной экономии в результате снижения уровня издержек обращения на всех этапах реализации процесса оптовой торговли.

В настоящее время выделяют следующие организационные формы оптовой торговли [1]:

* коммерческо-посреднические формы;
* оптовые базы;
* оптовые магазины;
* управление производственно-технической комплектацией;
* торговые дома;
* аукционы;
* ярмарки;
* лизинговые компании;
* товарные биржи;
* брокерские конторы (фирмы, брокеры);
* дилерские конторы (фирмы, дилеры);
* коммивояжеры;
* торговые и промышленные агенты;
* торговые палаты.

Каждое из вышеуказанных предприятий выполняют соответствующие функции, различаются по степени специализации.

Общая структура оптовой торговли, функционирующей в настоящее время в России, включает следующие направления [1]:

* Оптовая торговля сырьем;
* Оптовая торговля готовой продукцией и полуфабрикатами;
* Оптовая торговля продовольственными товарами;
* Оптовая торговля непродовольственными товарами;
* Оптовая торговля средствами производства;
* Оптовая торговля потребительскими товарами.

Основные формы оптовой торговли [1]:

- транзитная, когда оптовая база продает товары без завоза на свои склады, сразу конечному пользователю;

- складская, когда реализация товаров осуществляется непосредственно со своих складов.

Результатом этих форм продажи является оптовый транзитный оборот и складской товарооборот.

Транзитный товарооборот подразделяется:

- товарооборот с участием в расчетах. Торговая фирма оплачивает поставщику стоимость отгруженного товара, которую затем получает от своих покупателей.

- товарооборот без участия в расчетах. Поставщик предъявляет к оплате счет непосредственно покупателю.

При организации транзитного оборота оптовая база выполняет посредническую роль между поставщиками и получателями за отдельную плату [1].

При этом она заключает с поставщиком и получателем продукции договоры, контролирует выполнение договоров. Трудоёмкость транзитного оборота значительно ниже складского, поэтому при относительно высоких размерах наценок он выгоден для оптовых баз. Обоснованием для транзитной отгрузки товаров является наряд, который выписывается оптовым предприятиям и адресуется конкретному поставщику-изготовителю, а копия высылается в адрес покупателя - клиента базы.

При складской форме торговли используются следующие методы оптовой продажи товаров со склада [1]:

1. Личная отборка товаров покупателями, практикуется по изделиям сложного ассортимента (автомобили, меха, новейшие модели швейных изделий, мебель и т.п.), когда нужен выбор с учетом цвета, модели, рисунка.

2. Продажа товаров через передвижные комнаты товарных образцов, которые оборудуются в кузовах автомашин, оснащаются выдвижными ящиками, витринами с образцами, рекламными альбомами, каталогами, бизнес-картами, на базе которых товаровед оформляет заявки на доставку товаров покупателям.

3. Продажа товаров через автосклады, которые загружаются товарами на базе и, выезжая по графику, отпускают товары магазинам.

4. Посылочная торговля, обеспечивает население в форме индивидуальной или розничной торговли через магазины мелкооптовой посылочной торговли.

5. Подборка товаров в соответствии с заявками, заказами, оформленными письменно, по телефону, телеграфу, телефаксу со стороны потребителей.

6. Привлечение при формировании портфеля заказов многочисленных торговых агентов или коммивояжеров.

Эффективность оптовой торговли характеризуется количеством и качеством услуг, оказываемых оптовым предприятием своим клиентам - покупателям и поставщикам товаров.

По функциональному назначению выделяют следующие основные комплексы услуг [2]:

- технические - по хранению, фасовке, упаковке, маркировке, транспортно-экспедиционные услуги и др.;

- коммерческие - помощь в рекламировании товаров, информационные, комиссионные, посреднические по поиску поставщиков товаров и оптовых покупателей и т.п.;

- организационно-консультативные - консультации по вопросам ассортимента и качества товаров, эксплуатации изделий, организации розничной продажи, изучение спроса и др.

Оптовая торговля занимает важное место в экономике рыночных государств, так как имеет ряд преимуществ для производителей:

а) поставляет товары без существенного изменения их внешнего вида – переработчикам, агентам по перепродаже и крупным потребителям;

б) разгружает органы сбыта производителя, так как нет необходимости оформлять множеством накладных, счетов, бухгалтерских документов и писем и другую документацию;

в) снижаются затраты, связанные с реализацией продукции, поскольку вместо большого количества мелких розничных торговцев, поставки осуществляются в адрес небольшого перечня крупных оптовых торговцев.

Роль и назначение оптовой торговли, наиболее наглядно прослеживаются при рассмотрении ее функций [1].

На макроуровне оптовая торговля выполняет различные рыночные функции [1]:

1. интегрирующую – по обеспечению взаимосвязи между партнерами-производителями, продавцами и покупателями – по нахождению оптимальных каналов сбыта продукции;
2. оценочную – по определению уровня общественно необходимых затрат труда через ценообразование;
3. организующую и регулирующую – по обеспечению рационального построения и гармоничного функционированию экономической системы с помощью импульсов, стимулирующих структурные изменения.

Микроэкономические функции оптовой торговли трансформируются на микроуровне в разнообразные подфункции или функции оптовых торговых предприятий [1]. Среди них можно назвать следующие:

* функция экономической интеграции территорий и преодоления пространственного разрыва;
* функция преобразования производственного ассортимента в торговый ассортимент товаров;
* функция формирования запасов для страхования от изменений спроса на товары;
* функция сглаживания цен;
* функция хранения;
* функция доработки, доведения товара до требуемого качества, фасовки и упаковки;
* функция кредитования своих клиентов, особенно мелких розничных предприятий;
* функция маркетинговых исследований рынка и рекламы.

Функции оптовой торговли можно подразделить также на два вида: традиционные – главным образом организационно-технические (организация оптовой купли-продажи, складирования, хранения запасов, преобразования ассортимента товаров, их транспортировка) и новые – возникающие под влиянием развития рынка [1]. Развитие рыночных отношений способствует возникновению новых элементов в деятельности оптовых предприятий. Например, предоставление разнообразных услуг по управлению и консалтингу своим клиентам. В перечень специализированных услуг входят консультации по эксплуатации товаров, особенно технически сложных, их ремонту и гарантийному обслуживанию.

Организация оптовой купли-продажи является одной из важнейших функций оптовой торговли с тех пор, как в процессе общественного разделения труда она обособилась в самостоятельную подотрасль торговли. При контакте с производителями продукции оптовые посредники выступают в роли представителей спроса, а, предлагая товары покупателям, они действуют от лица производителей.

Специализация оптовой торговли на выполнении контрактной функции обеспечивает значительную экономию издержек обращения, что обуславливает уменьшение числа контрактов. В результате покупатель, то есть розничная торговля экономит время, так как освобождается от закупок у множества производителей, снижает материальные затраты, связанные с хранением, формированием ассортимента товаров и их доставкой.

Общеизвестным фактом является то, что хранение запасов в опте обходится значительно дешевле, чем их размещение в розничной сети. Особенно большое значение имеет хранение оптовыми предприятиями товаров, производство и спрос на которые носят сезонный характер. К сожалению, пропорции размещения запасов в оптовой и розничной торговле в РФ далеко не оптимальные. Рассматривая в этой связи опыт хранения товаров в зарубежных странах, следует отметить, что оптовому звену принадлежит ведущая роль в накоплении товарных запасов. Оптовые организации более приспособлены для специализированного выполнения функций хранения. Розничные предприятия, укрепив связи с оптовыми поставщиками, освобождаются от операций по содержанию значительной части товарных запасов. При этом сокращаются размеры подсобных помещений магазинов, следовательно, увеличивается площадь торговых залов, снижается численность персонала, обслуживающего раннее при магазинные склады.

Передача на хранение оптовым предприятиям готовой продукции, сырья, материалов выгодна и промышленным компаниям, особенно имеющим сезонный цикл производства.

С функцией хранения продукции связана функция преобразования ассортимента. В перечень операций, объединенных в данной функции, входят:

* Подсортировка товаров, их комплектация;
* Дробление и укрупнение партий продукции, ее стандартизация.

Таким образом, оптовые предприятия преобразуют промышленное предложение товара в ассортиментные группы, соответствующие спросу отдельных покупателей.

Потребность в выполнении данной функции особенно актуальна в современных условиях, когда из-за развития специализации производство эффективно лишь при выпуске массовых партий товаров, а потребление все в большей степени характеризуется ростом номенклатуры при небольших объемах закупок отдельных товаров.

Оптовые предприятия организуют завоз товаров в различные районы страны, благодаря чему совершенствуется территориальное разделение труда. Осуществление транспортной функции опта проявляется при доставке товаров со складов предприятий в розничную сеть или внерыночным потребителям своего региона.

**1.2 Нормативное регулирование бухгалтерского учета в оптовой торговле**

Ведение бухгалтерского учета в оптовой организации должно быть строго регламентировано, то есть, подчинено определенным правилам. Существует свод правил, по которым ведется бухгалтерский учет. Отступление от этих правил ведет к серьезным ошибкам в бухгалтерской и налоговой отчетности, в определении финансовых результатов деятельности предприятия, приводит к злоупотреблениям со стороны материально ответственных лиц и т.п. [1].

Свод правил – это система нормативных документов, которые в зависимости от назначения и статуса можно разделить по следующим уровням [3]:

1-й уровень:

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

- Гражданский кодекс РФ;

- другие законы по бухгалтерскому учету;

- Указы Президента РФ;

- Постановления правительства РФ.

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

- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ (Утв. приказом Минфина России от 29 июля 1998г. №34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000г. №31н);

- 1/98 «Учетная политика организации» (приказ Минфина России от 9 декабря 1998г. №60н);

- 2/94 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (приказ Минфина России от 20 декабря 1994г. №167);

- 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (приказ Минфина России от 10 января 2000г. №2н);

- 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина России от 6 июля 1999г. №34н);

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

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

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

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

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

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

- 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» (приказ Минфина России от 13 января 2000г. №5н);

- 12/2000 «Информация по сегментам» (приказ Минфина России от 27 января 2000г. №11н);

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

- 14/2000 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина России от 16 октября 2000г. №91н);

- 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (приказ Минфина России от 2 августа 2001г. №60н);

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

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

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

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

3-й уровень:

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

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

* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13 июня 1995г. №49);
* Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (приказ Минфина России от 28 декабря 2001г. №119н);
* Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (приказ Минфина России от 26 декабря 2002г. №135н);
* Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации (приказ Минфина России от 20 мая 2003г. №44н);
* Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (приказ Минфина России от 13 октября 20035г. №91н).

- инструкции; комментарии; письма.

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

- Например, Комитетом по торговле утверждены:

* Методические указания по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (письмо от 20 апреля 1995г. №1-550/32-2);
* Методические указания по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (письмо от 10 июля 1996г. №1-794/32-5);

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

5-й уровень:

- приказ по учетной политике организации;

-другие рабочие документы организации.

Регламентируют товарооборот между поставщиком и покупателем следующие виды первичных документов: коммерческие (товарные), транспортные и страховые, платежно-банковские (расчетные) [2].

Коммерческие (товарные) документы дают количественную, качественную и стоимостную характеристики товаров. К документам, характеризующим количество товара, относятся: счет-фактура, спецификация, товарный ярлык, упаковочный ярлык, товарная накладная, приходный групповой отвес, товарно-транспортная накладная, и др. Документами, характеризующими качество товара, являются: качественные удостоверения, технические паспорта, сертификаты, справки о лабораторных анализах и др.

Счет-фактура составляется поставщиком на имя покупателя и дает право на зачет (возмещение) сумм налога на добавленную стоимость покупателям после оприходования товара и его оплаты. Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога на добавленную стоимость к вычету или возмещению. В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки; наименование, адрес и идентификационные номера продавца и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя; номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров; наименование поставляемых товаров; цена за единицу без учета налога; стоимость товаров без и с учетом налога; налоговая ставка и сумма налога; страна происхождения товара и номер грузовой таможенной декларации и т.д. Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо должностными лицами, уполномоченными на то в соответствии с приказом организации, заверяется печатью организации [2].

Спецификация (ф. №ТОРГ-10) применяется, если отфактурованная партия товара упаковывается в ящики, бочки и т.п. Она выписывается в двух экземплярах материально ответственным лицом: один экземпляр прилагается к счету-фактуре, направляемому покупателю, второй – передается в бухгалтерию. В спецификации перечисляется каждое отдельное место с товаром и проставляется его масса. Масса тары отражается отдельно. Тара, отпущенная с товаром по этой спецификации, указывается на оборотной стороне бланка. Упакованный товар передается экспедиции, агенту (экспедитору, водителю) по количеству мест или массе брутто пол расписку на бланке спецификации. Спецификация обычно дополняет счет-фактуру [2].

Товарный ярлык (ф. №ТОРГ-11) применяется для учета товарно-материальных ценностей в местах хранения товаров. Он заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка, хранится вместе с товаром по месту его нахождения [2].

Товарная накладная (ф. №ТОРГ-12) составляется в двух экземплярах: один остается у поставщика, другой передается покупателю [2].

Приходный групповой отвес (ф. №ТОРГ-17) составляется в трех экземплярах работниками организации-получателя. Один экземпляр передается в бухгалтерию, второй – лицу, сопровождающему груз, третий остается у материально ответственного лица. В нем в обязательном порядке указывается, в каком состоянии прибыл товар, груз. Данные о состоянии товара подтверждаются подписями представителя транспортной организации (поставщика) и грузополучателя (покупателя). В случае необходимости предъявления поставщику претензии приходные групповые отвесы составляются в четырех экземплярах [2].

Упаковочный ярлык (ф. №ТОРГ-9) применяется при упаковке товара. Он выписывается в трех экземплярах на каждое отдельное место (ящик, тюк и т.п.), подписывается материально ответственными лицами и упаковщиком. Один экземпляр вкладывается вместе с товаром в ящик, второй с указанием массы каждого места прилагается к счету-фактуре, третий – остается на складе [2].

При доставке товара автомобильным транспортом применяется товарно-транспортная накладная, которая может быть выписана в четырех или пяти экземплярах. Один экземпляр остается у поставщика, второй – предназначен покупателю, третий – используется в качестве пропуска на вывоз товаров от поставщика и передается в бюро пропусков, четвертый и пятый – сдают автотранспортной организации для расчетов за транспорт и как приложение к путевому листу [2].

Сертификат о качестве удостоверяет качество фактически поставленного товара и его соответствие условиям договора. В нем дается характеристика товара либо подтверждается соответствие определенным стандартам или техническим условиям.

Техническая документация (паспорта, схемы, инструкции и т.п.) предоставляются при поставке товаров длительного пользования. К документам удостоверяющим качество товара относятся также протоколы испытаний, справки лабораторного анализа и т.д.

Транспортные документы выписываются грузоперевозчиком, они удостоверяют, что товар принят им к перевозке. В зависимости от того, каким видом транспорта перевозят товары, они подразделяются: железнодорожная накладная, коносамент, товарно-транспортная накладная (путевые листы, автодорожная накладная), коммерческий акт, экспедиторская накладная и др.

Виды платежно-банковских (расчетных) документов зависят от форм расчетов, установленных в договоре между поставщиком и покупателем [4].

**1.3 Учет поступления и продажи товаров в оптовой торговле. Инвентаризация товарных запасов в оптовой организации**

**1.3.1 Учет поступления товаров в оптовой торговле**

Поставщики отгружают в адрес оптовых организаций товары в соответствии с заключенными с ними договорами, определяющими права и обязанности сторон. Основными реквизитами договора являются наименование сторон (поставщика и покупателя), предмет договора (наименование и количество товара), имущественная ответственность сторон за невыполнение или ненадлежащее выполнение договора, цены, сроки поставки, порядок расчетов, тара и упаковка и т.д. За невыполнение условий договоров предусматриваются штрафные санкции. Кроме того, с виновной стороны могут быть взысканы убытки в размере, не покрытом штрафом или неустойкой. В целях контроля за ходом заключения договоров их регистрируют в специальных журналах. Периодически проверяются итоги выполнения договоров и при их невыполнении предъявляются претензии поставщику.

В целях сохранности поступающих товаров поставщик обязан обеспечить: строгое соблюдение установленных правил упаковки, затаривания, маркировки и опломбирования отдельных мест; вложение в каждое тарное место документа (упаковочного ярлыка или др.), свидетельствующего о наименовании и количестве товаров, находящихся в данном тарном месте; четкое и ясное оформление отгрузочных и расчетных документов, соответствие указанных в них данных о количестве товаров фактически отгружаемому, своевременную отсылку этих документов получателю; строгое соблюдение действующих на транспорте правил сдачи грузов к перевозке, их погрузке и креплению и др. [10].

В свою очередь получатель обязан: обеспечить приемку товаров по количеству и качеству в установленные договором сроки; обеспечить контроль за правильным их оприходованием материально ответственными лицами; создать условия, при которых обеспечивалась бы сохранность и предотвращалась возможность образования недостач и хищений товаров.

Порядок приемки товаров и ее документальное оформление зависит от: места приемки (на складе поставщика, от органов транспорта, на складе покупателя); характера приемки (по количеству, качеству или комплектности); наличия или отсутствия соответствующих сопроводительных документов и т.д.

Товары на складе поставщика, как правило, принимает материально ответственное лицо покупателя по доверенности. Доверенность оформляется типовой формы, подписывается руководителем и главным бухгалтером или лицами, уполномоченными ими. После чего на ней ставиться печать. Доверенности регистрируются в бухгалтерии в специальном журнале, где указываются: номер доверенности; срок ее действия; должность, фамилия лица, которому она выдана, его подпись; наименование поставщика и названия товаров, которые необходимо получить; отметка о получении товара по данной доверенности (после его получения).

Бланки доверенности являются документами строгой отчетности. Не допускается выдача незаполненных доверенностей. При получении (приемке) товаров от местных поставщиков можно вместо разовых доверенностей предоставлять им список лиц (с образцами подписей этих работников), которым доверяется получать товарно-материальные ценности. В случае увольнения работника организация сообщает об аннулировании постоянной доверенности.

Доверенность при получении товара предъявляется поставщику вместе с документами, удостоверяющими личность получателя. При приемке товара проверяется соответствие количества и качества товаров данным сопроводительных документов. Приемка товара производиться по весу брутто и количеству мест, поставляемых в таре, а если товары не имеют тары, то они принимаются по весу путем пересчета или взвешивания [10].

Оптовые организации в соответствии с действующими на транспорте правилами перевозок грузов обязаны проверить, обеспеченна ли сохранность груза при перевозке, в частности:

- наличие на транспортных средствах или на контейнере пломб отправителя, исправность пломб, оттиски на них, состояние транспортного средства или контейнера, наличие защитной маркировки груза и исправность тары;

- соответствие наименования груза и транспортной маркировки на нем данным, указанным в транспортном документе;

- соблюдение установленных правил перевозки, обеспечивающих предохранение грузов от повреждения и порчи (укладка грузов, температурный режим, льдоснабжение и др.), сроков доставки.

На отправку на склад автомобильным транспортом выписывается накладная.

На складе оптовой организации товары принимаются при доставке поставщиком по весу брутто и количеству мест, а при необходимости и по весу нетто и количеству товарных единиц в каждом тарном месте. Оптовые организации, переотправляющие товары в таре или упаковке первоначального отправителя (изготовителя), должны производить приемку товаров по количеству качеству внутри тарных мест лишь в случаях, предусмотренных договорами, а также при несоответствии фактического веса брутто весу брутто, указанному в сопроводительных документах либо поврежденной, открытой или немаркированной таре, а также при наличии признаков порчи (течь, бой и т.д.) [11]. Порядок приемки товаров на оптовых складах и сроки ее проведения устанавливаются в договорах на их поставку.

Приемка товара по количеству производится по транспортным и сопроводительным документам (счету-фактуре, спецификации, описи, упаковочным ярлыкам и др.) отправителя (изготовителя), удостоверяющим их количество, а приемкам товаров по качеству и комплектности – по сопроводительным документам, удостоверяющим их качество и комплектность (технический паспорт, сертификат и др.).

В бухгалтерском учете товарных операций важно обеспечить контроль за своевременным и полным оприходованием товаров со стороны материально ответственных лиц согласно документам поставщиков.

Синтетический учет поступления товаров в оптовых организациях осуществляется на активном счете 41 «Товары», субсчет 1 «Товары на складах», а тары – на субсчете 3 «Тара под товаром и порожняя». Поступающие товары и тара приходуются по дебету счета с кредитованием счетов по учету расчетов [13].

Аналитический учет товаров в оптовых организациях ведется по материально ответственным лицам, наименованиям товаров по количеству, цене (покупной) и сумме [13].

**1.3.2 Учет продажи товаров в оптовой торговле**

Реализация товаров в оптовой торговле регулируется договорами: купли-продажи, поставки, мены, комиссии, перевозки и т.д.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную сумму (цену).

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности ли иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным использованием.

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. К договору мены применяются правила купли-продажи. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен [9].

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента.

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его уполномоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату.

Таким образом, отгрузка товаров оптовыми организациями производится в соответствии с заключенными договорами.

В бухгалтерском учете реализации товаров в оптовой торговле нужно различать понятия:

- момент исполнения обязанности продавца передать товар (ст. 458, 224 ГК РФ);

- момент перехода риска случайной гибели товара (ст. 459 ГК РФ):

- момент возникновения (перехода) права собственности (ст. 223 ГК РФ);

- момент отражения реализации товаров для налогообложения и дата реализации товаров (работ, услуг).

Моментом исполнения обязанности оптовой организации передать товар покупателю считается момент вручения товара покупателю или сдача перевозчику для отправки покупателю. Товар считается врученным покупателю с момента его фактического поступления во владение покупателя или указанного им лица.

Моментом перехода риска случайной гибели и случайного повреждения товара к покупателю является момент, когда в соответствии с законом или договором продавец считается исполнившим свою обязанность по передаче товара покупателю.

Моментом возникновения права собственности у покупателя является момент передачи ему товара.

С 1 января 2006 года в качестве единого метода определения налоговой базы, применяется метод начисления, предусматривающий определение налоговой базы по наиболее ранней из двух дат, указанных в п.п. 1 п. 1 ст. 167 НК РФ:

- день отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав;

- день оплаты (в том числе частичной) в счет предстоящей поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

В соответствии с новой редакцией НК РФ момент определения налоговой базы с 1 января 2006 года перестает связываться с принятой учетной политикой.

Все организации без исключения должны начислять НДС сразу же после отгрузки товаров (работ, услуг), и даже раньше, если оплата происходит до отгрузки. Зато благодаря этому покупатели могут принимать НДС к вычету вне зависимости от факта оплаты - упоминание об уплате налога исключено из п. 2 ст. 171 НК РФ.

Оплатой товаров (работ, услуг) признается прекращение встречного обязательства их приобретателя за исключением прекращения встречного обязательства путем выдачи покупателем-векселедателем собственного векселя. В этом случае оплатой товаров будет признаваться погашение покупателем выданного им векселя либо передача его по индоссаменту третьему лицу.

В случае неисполнения покупателем обязательства, связанного с поставкой товара (выполнением работ, оказанием услуг), датой оплаты признается наиболее ранняя из следующих дат:

- день истечения указанного срока исковой давности;

- день списания дебиторской задолженности.

Таблица 1 - Даты реализации товаров (работ, услуг)

|  |  |
| --- | --- |
| Вид реализации | Дата реализации |
| 1 Реализация на безвозмездной основе | День отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) |
| 2 Реализация товаров, переданных на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства | День реализации складского свидетельства |
| 3 Реализация финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализация новым кредиторам, получившим указанное требование финансовых услуг | День последующей уступки или исполнения должником данного требования |
| 4 Реализация: товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ; работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией этих товаров; работ (услуг), связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию РФ товаров, помещаемых под таможенный режим транзита через указанную территорию | Наиболее ранняя из следующих дат:1) последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих право применять нулевую ставку налога;2) 181-й день, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта или транзита |
| 5 Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления | Последнее число каждого налогового периода (квартала) |
| 6 Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций | День совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) |

Бухгалтерский учет реализации товаров осуществляется на сопоставляющем операционно-результатном счете 90 «Продажи», который предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности торговой организации, и определения финансового результата по ним [13].

Доходами и расходами от обычных видов деятельности являются:

- доходами - выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;

- расходами - затраты, связанные с изготовлением продукции, и ее продажей, приобретением и продажей товаров, выполнением работ, оказанием услуг.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

1 «Выручка»

2 «Себестоимость продаж»

3 «НДС»

4 «Акцизы»

5 «Экспортные пошлины»

9 «Прибыль/убыток от продаж»

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданных товаров. Кроме того, аналитический учет по этому счету можно вести по валютам, регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией [13].

Запись по субсч. 90/1, 2, 3 производится накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсч. 90/2, 3 и кредитового оборота по субсч. 90/1 определяется финансовый результат (прибыль/ убыток) за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно списывается с субсч. 90/9 на сч. 99 «Прибыль и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет [13].

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к сч. 90 (кроме 90/9), закрываются внутренними записями на субсч. 90/9. Аналитический учет отгруженных и проданных товаров ведут на счетах 45 «Товары отгруженные» (если он применяется) и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [13].

По счету 45 «Товары отгруженные» учет ведут с указанием:

- покупной и продажной стоимости;

- суммы тары;

- налога на добавленную стоимость и т.д.;

- по местам нахождения и отдельным видам отгруженных товаров.

По счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» учет ведут линейным позиционным методом по каждому покупателю и счету с расшифровкой сумм отдельно по товарам, таре, налогу на добавленную стоимость, а расчетов плановыми платежами по каждому покупателю [13].

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных:

- по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

- по покупателям и заказчикам по неоплаченным в срок расчетным документам;

- по авансам полученным;

- по векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;

- по векселям, дисконтированным (учтенным) в банках;

- по векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Корреспонденция счетов по операциям поступления и реализации товаров в оптовой торговле представлена в таблицах А.1 и А.2 (Приложение А).

**1.3.3 Инвентаризация товарных запасов**

Инвентаризация – это способ проверки соответствия фактического наличия средств в натуре данным бухгалтерского учета. Инвентаризацию необходимо проводить с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности собственности организации [2].

Инвентаризации бывают плановые и внезапные.

Организация определяет в учетной политике:

- количество инвентаризаций в отчетном году;

- даты их проведения;

- перечень имущества и обязательств, которые проверяются при каждой из запланированных инвентаризаций;

- другие вопросы, связанные с порядком проведения инвентаризации.

Внезапные инвентаризации проводятся по решению руководителя организации.

Кроме сроков, установленных руководителем организации, Положением по бухгалтерскому учету и отчетности (приказ Минфина №34н) и Методическими указаниями по инвентаризации (приказ Минфина РФ №49), предусмотрены случаи, когда проведение инвентаризации является обязательным:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;

- при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при коллективной ответственности (при смене руководителя, по требованию одного или нескольких членов бригады и др.);

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при реорганизации или ликвидации организации;

- в других случаях предусмотренных законодательством РФ.

Для проведения в организации необходимо создать постоянно действующую инвентаризационную комиссию. Ее состав утверждается в приказе по учетной политике организации.

В состав инвентаризационной комиссии включают:

- представителей администрации организации;

- работников бухгалтерской службы;

- других специалистов (инженеров, экономистов и т.д.).

Присутствие материально ответственного лица при инвентаризации обязательно.

Инвентаризационные описи составляются не менее чем в двух экземплярах. Один составляет член комиссии, другой – материально ответственное лицо.

На товары, находящиеся на складе, в пути и отгруженные товары составляются разные инвентаризационные описи. Кроме этого, товары, находящиеся на ответственном хранении, и товары, принятые на комиссию, также отражаются в отдельных описях.

Товары следует заносить в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация товаров проводится в порядке расположения ценностей внутри помещения. Если товары, находящиеся на ответственности одного материально ответственного лица, находятся в разных помещениях, то инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение следует опломбировать. Затем комиссия переходит в следующее помещение.

Если инвентаризация проводится в течение двух и более дней, то на пересчитанные товары по месту их хранения заполняется инвентаризационный ярлык. Ярлык заполняет ответственное лицо инвентаризационной комиссии в одном экземпляре. Ярлык хранится вместе с пересчитанным товаром.

Фактическое наличие товарно-материальных ценностей комиссия проверяет в присутствии заведующего складом (кладовой, отделом и др.) и других материально ответственных лиц.

Если во время инвентаризации на склад поступают товары, то материально ответственные лица принимают их в присутствии членов инвентаризационной комиссии и отражают их в товарном отчете после проведения инвентаризации.

Указанные товары заносят в отдельную опись «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». В описи следует указать:

- дату поступления товара;

- наименование поставщика;

- дату и номер приходного документа;

- наименование товара;

- количество, цену и сумму поступившего товара.

На приходном документе на поступивший товар председатель (член) комиссии делает запись «После инвентаризации», ставит дату описи и свою подпись.

Отпуск товаров во время проведения инвентаризации не допускается, кроме исключительных случаев при условиях:

- длительного проведения инвентаризации;

- наличия письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера.

В указанных случаях отпуск товара производится только в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Отпущенные товары заносят в отдельную опись «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». В этой описи надо указать:

- дату отпуска товара;

- наименование покупателя;

- дату и номер расходного документа;

- наименование товара;

- количество, цену и сумму отпущенного товара.

На расходном документе на отпущенный товар председатель (член) комиссии делает запись «После инвентаризации», ставит дату описи и свою подпись.

Отпуск товара отражается материально ответственным лицом в товарном отчете, составленном после инвентаризации.

При инвентаризации товаров составляется инвентаризационная опись унифицированной формы №ИНВ-3. При наличии на складе тары она заносится в опись по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, надо составить акт на списание с указанием причин порчи.

Если по результатам инвентаризации обнаружены расхождения между фактическим наличием товарно-материальных ценностей и остатками, которые числятся в бухгалтерском учете, то составляется сличительная ведомость. Сличительная ведомость составляется бухгалтерской службой организации.

**2. Особенности учета торговых операций в оптовой торговле на примере ООО «БРАВО»**

**2.1 Краткая характеристика предприятия и анализ финансово-хозяйственного состояния ООО «БРАВО»**

**2.1.1 Общие сведения о предприятии**

Общество с ограниченной ответственностью «БРАВО» организовано в 2000 году. Основное направление деятельности компании оптовая и розничная торговля пивом и соками.

В ассортимент реализуемых товаров входят:

1. Пиво торговой компании «Балтика»: баночное, бутылочное и в ПВХ;

2. Пиво торговой компании «Эфес»: баночное, бутылочное, в ПВХ;

3. Соки компании «Нидан»: «Моя семья», «Да» и т.д.;

4. Соки компании «Лебедянский»: «Фруто-няня», «Тонус», «Я» и т.д.;

5. Розлив: «Томское пиво»: «Крюгер»; «Хейнекен»: «Жигулевское», «Бочкарев», «Эдельвейс», «Хейнекен»; «Кемеровское пиво»: «Новокемеровское».

ООО «БРАВО» является коммерческой организацией - юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, печать.

Предприятие вправе иметь штампы, бланки со своим наименованием, собственную эмблему, товарный знак (знак обслуживания), открывать в установленном порядке текущий (расчетный) и иные счета в банках.

Основной целью деятельности предприятия является получение прибыли в интересах учредителя и коллектива.

Общая численность работающих на предприятии – 96 человек.

Организационная структура ООО «БРАВО»:

Общее руководство обществом осуществляет генеральный директор. Он организует работу всей организации и эффективное взаимодействие отделов, обеспечивает выполнение плана, осуществляет непосредственное руководство руководителями отделов.

Специалист по работе с персоналом ведет работу по обеспечению предприятия кадрами рабочих и служащих требуемых профессий, специальностей и квалификации в соответствии с уровнем и профилем полученной ими подготовки и деловых качеств.

Планово - экономический отдел осуществляет:

- формирование заявок на требуемую продукцию;

- участвует в составлении договоров на поставку продукции;

- обеспечивает ее своевременную доставку и разгрузку на предприятии;

- сверяет фактический приход с заявкой;

- контролирует оплату;

- осуществляет формирование продажных цен товар;

- выписывает штрафы

- и т.д.

Торговый отдел осуществляет работу с клиентами:

- осуществляет прием заказов на поставку продукции в торговую сеть;

- осуществляет работу по своевременному заключению договоров с потребителями;

- обеспечивает выполнение заданий и обязательств по поставкам;

- отслеживает порядок оплаты по реализуемой продукции;

- проводит работу с торговыми представителями по клиентской базе;

- занимается печатью товарных накладных и счет фактур;

- контролирует выполнение плана реализации продукции;

- и др.

Отдел логистики - его цель снижение затрат по времени и по сумме на всех этапах движения товара от поставщика до торговой точки, т.е. формирование наиболее оптимальной сети транспортных путей для доставки продукции потребителям.

Супервайзеры осуществляют контроль за торговыми агентами.

Торговые представители формируют клиентские заявки на доставку продукции и осуществляют непосредственную доставку заявленной продукции.

Отдел по разливному пиву. Работает и взаимно координирует действия со всеми отделами организации.

В силу размеров организации структура учетного аппарата представлена только бухгалтерией, осуществляющей ведение бухгалтерского учета. Возглавляет отдел бухгалтерского учета главный бухгалтер.

В функции главного бухгалтера входит:

- организует работу по постановке и ведению бухгалтерского учета организации в целях получения заинтересованными внутренними и внешними пользователями полной и достоверной информации о ее финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении, а также осуществляет непосредственное ведение бухгалтерского учета;

- формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику исходя из специфики условий хозяйствования, структуры, размеров, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности организации, позволяющую своевременно получать информацию для планирования, анализа, контроля, оценки финансового положения и результатов деятельности организации.

- осуществляет подготовку и утверждение рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, форм внутренней бухгалтерской отчетности;

- отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с движением основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, выполнения обязательств;

- осуществляет подготовку проведения инвентаризации и оценки имущества и обязательств, а также контроль над проведением инвентаризаций;

- организует систему внутреннего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций, соблюдением порядка документооборота, технологии обработки учетной информации и ее защиты от несанкционированного доступа;

- руководит формированием информационной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями бухгалтерского, налогового, статистического и управленческого учета, обеспечивает предоставление необходимой бухгалтерской информации внутренним и внешним пользователям;

- организует работу по ведению регистров бухгалтерского учета на основе применения современных информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля;

- осуществляет прием первичной учетной документации и контроль за ее оформлением;

- обеспечивает своевременное начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в кредитные организации, погашение задолженностей по ссудам;

- осуществляет контроль за расходованием фонда оплаты труда, организацией и правильностью расчетов по оплате труда работников, начисление заработной платы;

- осуществляет контроль за порядком ведения бухгалтерского учета, отчетности;

- принимает участие в формировании налоговой политики на основе данных бухгалтерского учета и отчетности, в организации внутреннего аудита;

- следит за сохранностью бухгалтерских документов, оформляет их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив, обеспечивает сдачу их в установленном порядке в архив.

В отличие от крупных предприятий функции структурных звеньев малых предприятий не дифференцируются, а наоборот, интегрируются. Организационная структура достаточно рациональна, функциональна и эффективна. Под единым началом директора работают все отделы организации, выполняющие каждый определенные функции. Это позволяет эффективно осуществлять цели каждого подразделения. В то же время принцип единоначалия позволяет руководителю оперативно и гибко принимать хозяйственные решения.

Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации (директором). Принятая организацией учетная политика утверждена приказом руководителя организации (Приказ о принятии учетной политики на предприятии №2 от 24 декабря 2000 г. и далее ежегодное утверждение).

Учетная политика организации регламентирует ведение бухгалтерского учета в организации. При формировании учетной политики необходимо учитывать особенности функционирования организации: организационно-правовую форму и отраслевую принадлежность организации [13].

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются подразделениями организации.

Согласно учетной политике ООО «БРАВО» утвержден рабочий план счетов, разработанный на основе Плана счетов (утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н).

Ответственность за организацию и состояние бухгалтерского учета на предприятии возложена на руководителя ООО «БРАВО».

Учетной политикой утверждены:

1. Состав, постоянно действующей инвентаризационной комиссии (председатель - Леонтьев Игорь Викторович (директор); члены комиссии: Овчинников Вадим Валентинович (исполнительный директор), Елисеева Татьяна Юрьевна (главный бухгалтер)).

2. Перечень должностных лиц на выдачу денег в подотчет на хозяйственные нужды и установлены сроки отчетности по суммам, выданным в подотчет индивидуально по каждому подотчетному лицу.

3. Порядок контроля за отражением в учете хозяйственных операций.

4. Формы налоговых регистров.

В учетной политике предусмотрена возможность внесения изменений (в случае изменений в законодательстве РФ) или уточнений (в связи с появлением хозяйственных операций, отражение которых в бухгалтерском учете предусмотрено несколькими методами, выбор которых возложен законодательством на организацию) в учетную политику организации.

Операции в бухгалтерском учете оформляются типовыми первичными документами (РКО, ПКО, накладная и др.), а также регистрами, разработанными в организации. Регистры налогового учета разработаны бухгалтерией организации самостоятельно.

Для составления итоговой бухгалтерской отчетности установлены следующие формы отчетности: бухгалтерский баланс (ф. №1), отчет о прибылях и убытках (ф. №2), отчет об изменениях капитала (ф. №3), отчет о движении денежных средств (ф. №4).

Согласно учетной политике организации инвентаризация запасов производится на начало каждого месяца, инвентаризация основных средств – раз в три года.

Коммерческие и управленческие расходы учитываются в себестоимости продукции.

Учет готовой продукции ведется с применением счета 40 («Выпуск продукции (работ, услуг)»). Отражение готовой продукции в учете производится по плановой производственной себестоимости. Отгруженной продукции – по фактической полной себестоимости. Распределение косвенных расходов осуществляется пропорционально прямым расходам (стоимость материалов, заработная плата и т.д.)

Выручка от реализации определяется по отгрузке.

Вновь приобретенные основные средства включаются в амортизационные группы согласно Классификации основных средств (утв. Постановлением Правительства РФ «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 1 января 2002 года № 1). Для целей налогообложения и в бухгалтерском учете амортизация начисляется линейным методом. Затраты на ремонт основных средств, включаются в себестоимость продукции.

Амортизация нематериальных активов согласно учетной политике организации начисляется линейным методом и отражается на счете 04 «Нематериальные активы» путем уменьшения первоначальной стоимости на сумму начисленной амортизации.

Учет материалов ведется на счете 10 «Материалы». Поступление материалов отражается по фактической себестоимости, выбытие - по средней себестоимости.

Товары, приобретаемые для перепродажи, учитываются по стоимости их приобретения, отпуск производится по себестоимости каждой единицы.

Проценты по акциям и облигациям включаются в состав операционных расходов периода, к которому относятся начисления. Пересчет валютных средств в рубли производится на дату совершения операций или дату составления отчетности.

Резервы предстоящих расходов и платежей создаются на:

- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

- выплату вознаграждений по итогам работы за год;

- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Налоговая база по НДС определяется «по отгрузке». Датой отгрузки товара по договору признается дата первого по времени составления первичного документа, оформленного на имя покупателя.

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль организаций рассчитываются исходя из фактически уплаченного налога прошлый квартал.

Проанализировав учетную политику ООО «БРАВО», можно сделать вывод, что она обеспечивает полное и своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, рациональное ведение бухгалтерского учета.

**2.1.2 Общий анализ финансового состояния на основании экспресс – анализа баланса предприятия**

Таблица 2 - Данные экспресс-анализа баланса ООО «БРАВО»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 год | 2008 год | Абсолютное изменение, ед. изм. | Отклонение, % | Изменение удельного веса, % |
| Сумма, тыс. руб. | Удел. вес | Сумма, тыс. руб. | Удел. вес |
| ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |
| Основные средства | 600 | 68,2 | 580 | 67,4 | -20 | 96,7 | -0,8 |
| Незавершенное строительство | 280 | 31,8 | 280 | 32,6 | - | 100,0 | +0,8 |
| ИТОГО | 880 | 100,0К валюте баланса 58,2 | 860 | 100,0К валюте баланса 59,6 | -20 | 97,7 | 1,4 |
| ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ |
| Запасы, в том числе | 498 | 78,8 | 458 | 78,6 | -40 | 92,0 | -0,2 |
| сырье, материалы | 98 | 15,5 | 96 | 16,5 | -2 | 98,0 | 1,0 |
| готовая продукция для перепродажи | 400 | 63,3 | 362 | 62,1 | -38 | 90,5 | -1,2 |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты), в том числе | 85 | 13,4 | 70 | 12,0 | -15 | 82,4 | -1,4 |
| покупатели и заказчики | 68 | 10,8 | 65 | 11,2 | -3 | 95,6 | 0,4 |
| Денежные средства | 49 | 7,8 | 55 | 9,4 | 6 | 112,3 | 1,6 |
| ИТОГО | 632 | 100,0К валюте баланса 41,8 | 583 | 100,0К валюте баланса 40,4 | -49 | 92,2 | -1,4 |
| БАЛАНС | 1512 | 100,0 | 1443 | 100,0 | -69 | 95,4 | - |
| Примечание: Источник данных таблицы – Баланс ООО «БРАВО» за 2008 год |

Общий итог баланса за анализируемый период (2007-2008 год) уменьшился на 69 тыс. руб.

Проанализируем актив баланса [14].

Величина основных средств за анализируемый период уменьшилась на 20 тыс. руб., удельный вес – на 0,8%. Прирост стоимости основных средств составил -3,3% в конце анализируемого периода по сравнению с его началом. Уменьшение стоимости основных средств обусловлено ликвидацией части основных средств, непригодных к дальнейшему использованию в торговой деятельности организации.

Объем незавершенного строительства за рассматриваемый период не изменился. Это связано с приостановкой проекта строительства собственного гаражного комплекса. Удельный вес в структуре баланса на начало анализируемого периода составлял 31,8%, на конец 32,6%. Таким образом, увеличение удельного веса составило 0,8%.

Итог по разделу «Внеоборотные активы» за анализируемый период уменьшился на 20 тыс. руб. Рост составил 97,7%.

Стоимость запасов за анализируемый период сократилась на 40 тыс. руб. Удельный вес запасов в структуре баланса сократился на 0,2%. Рост стоимости запасов составил 92,0%.

В том числе, стоимость сырья, материалов уменьшилась на 2 тыс. руб. Прирост по данной статье составил -2,0%. Удельный вес в структуре баланса за период сократился на 1,0%.

В том числе, сумма по статье «Готовая продукция для перепродажи» уменьшилась на 38 тыс. руб. Прирост составил -9,5%. Изменение удельного веса статьи -1,2%.

Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты) за анализируемый период также уменьшилась на 15 тыс. руб. Рост показателя составил 82,4%. Удельный вес в структуре баланса снизился на 1,4%.

В том числе, по статье «Покупатели и заказчики» сократилась на 3 тыс. руб. Рост показателя составил 95,6%. Удельный вес же напротив увеличился - на 0,4%.

Сумма денежных средств у предприятия в течение анализируемого периода увеличилась на 6 тыс. руб. Рост показателя составил 112,3%. Удельный вес денежных средств в структуре баланса возрос наиболее значительно - на 1,6%.

Итог по разделу «Оборотные активы» за анализируемый период уменьшился на 49 тыс. руб. Рост составил 92,2%.

По итогам анализа актива баланса можно сделать следующие выводы. Положительно можно оценить увеличение в активе баланса итогов по статьям «Денежные средства», а также сокращение по статье «Дебиторская задолженность». Отрицательной чертой является сокращение стоимости по статьям «Основные средства», «Запасы», неизменность статьи «Незавершенное строительство». В целом структура актива баланса не претерпела кардинальных изменений, доли статей изменились незначительно.

Таблица 3 - Данные экспресс-анализа баланса ООО «БРАВО»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007 год | 2008 год | Абсолютное изменение, ед. изм. | Отклонение, % | Изменение удельного веса, % |
| Сумма, тыс. руб. | Удел. вес | Сумма, тыс. руб. | Удел. вес |
| КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ |
| Уставный капитал | 15 | 8,6 | 15 | 7,0 | - | 100,0 | -1,6 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 160 | 91,4 | 200 | 93,0 | +40 | 125,0 | +1,6 |
| ИТОГО | 175 | 100,0К валюте баланса 11,6 | 215 | 100,0К валюте баланса 14,9 | +40 | 122,9 | +3,3 |
| ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |
| Займы и кредиты | 200 | 100,0 | 200 | 100,0 | - | 100,0 | - |
| ИТОГО | 200 | 100,0К валюте баланса 13,2 | 200 | 100,0К валюте баланса 13,9 | - | 100,0 | +0,7 |
| КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА |  |
| Займы и кредиты | 260 | 22,9 | 250 | 24,3 | -10 | 96,1 | 1,4 |
| Кредиторская задолженность, в том числе | 877 | 77,1 | 778 | 75,7 | -99 | 88,7 | -1,4 |
| поставщики и подрядчики | 522 | 45,9 | 498 | 48,4 | -24 | 95,4 | 2,5 |
| задолженность перед персоналом организации | 89 | 7,8 | 70 | 6,8 | -19 | 78,7 | -1,0 |
| задолженность перед государственными внебюджетными фондами | 15 | 1,3 | 15 | 1,5 | 0 | 100,0 | 0,2 |
| задолженность по налогам и сборам | 45 | 3,9 | 45 | 4,4 | 0 | 100,0 | 0,5 |
| прочие кредиторы | 207 | 18,2 | 150 | 14,6 | -57 | 72,5 | -3,6 |
| ИТОГО | 1137 | 100,0К валюте баланса 75,2 | 1028 | 100,0К валюте баланса 71,2 | -109 | 90,4 | -4,0 |
| БАЛАНС | 1512 | 100,0 | 1443 | 100,0 | -69 | 95,4 | - |
| Примечание: Источник данных таблицы – Баланс ООО «БРАВО» за 2008 год |

Далее необходимо проанализировать пассив баланса предприятия [14].

Уставный капитал предприятия в течение анализируемого периода не изменился и составил на начало и конец периода 15 тыс. руб., в отличие от удельного веса в структуре баланса – он сократился на 1,6%.

Нераспределенная прибыль за анализируемый период возросла (на 40 тыс. руб.) и на конец анализируемого периода составила 215 тыс. руб. В структуре раздела «Капитал и резервы» статья «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» составляет на начало года - 91,4%, на конец – 93%. Таким образом, рост удельного веса составил 1,6%. Прирост показателя положительный – 25,0%.

Итог по разделу «Капитал и резервы» за анализируемый период увеличился на 40 тыс. руб. Рост составил 122,9%. Изменение удельного веса составило +3,3%.

Сумма долгосрочных обязательств («Займы и кредиты») не изменилась и составила 200 тыс. руб. на начало и конец периода.

Суммы краткосрочных займов и кредитов за период уменьшилась на 10 тыс. руб. Рост составил 96,1%. Соответственно доля краткосрочных займов и кредитов в структуре пассива баланса возросла на 1,4%.

Кредиторская задолженность предприятия в анализируемом периоде сократилась на 99 тыс. руб. Прирост краткосрочной кредиторской задолженности составил - 11,3%. Удельный вес снизился на 1,4%.

В том числе, по статье «Поставщики и подрядчики» также наблюдается уменьшение задолженности на 24 тыс. руб., отрицательный прирост -4,6%. Доля же задолженности в пассиве баланса возросла на 2,5%.

В том числе, по статье «Задолженность перед персоналом организации» сокращение суммы долговых обязательств на 19 тыс. руб. Рост показателя составил 78,7%. Снижение удельного веса – 1,0%.

В том числе, по статье «Задолженность перед государственными внебюджетными фондами» сумма не изменилась. Доля в структуре пассива баланса увеличилась 0,2%.

В том числе, по статье «Задолженность по налогам и сборам» задолженность не изменилась. Удельный вес увеличился на 0,5%.

В том числе, по статье «Прочие кредиторы» наблюдается сокращение на 57 тыс. руб. Отрицательный прирост составил 27,5%. Изменение доли -3,6%.

Итог по разделу «Краткосрочные обязательства» за анализируемый период уменьшился на 109 тыс. руб. Рост составил 90,4%. Изменение удельного веса составило -4,0%.

Подведем итог анализа пассива баланса.

Отметим ряд положительных факторов, выявленных в процессе анализа:

- увеличение итога первого раздела и особенно суммы прибыли;

- снижение суммы краткосрочных займов и кредитов;

- снижение задолженности перед поставщиками и подрядчиками; персоналом организации и прочими кредиторами.

Как отрицательные (нейтральные) факторы можно оценить неизменность долгосрочной задолженности; задолженности перед внебюджетными фондами; задолженности по налогам и сборам.

В структуре пассива баланса произошли изменения – доля собственных источников формирования средств предприятия возросла на 3,3%, в то же время уменьшилась доля заемных средств на 4,0%.

**2.1.3 Анализ и оценка ликвидности баланса**

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенными в порядке ее убывания, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам погашения и расположенными в порядке возрастания [14].

В зависимости от степени ликвидности активы организации разделяются на следующие группы:

А1 – абсолютно и наиболее ликвидные активы – денежные средства организации и краткосрочные финансовые вложения (ценные бумаги);

А2 – быстро реализуемые активы – дебиторская задолженность и прочие активы.

А3 – медленно реализуемые активы – это запасы и затраты, за исключением расходов будущих периодов, а также статьи «Долгосрочные финансовые вложения» и «Расчеты с учредителями».

А4 – трудно реализуемые активы – статьи 1 раздела актива баланса, за исключением статей этого раздела, включенных в предыдущую группу.

Пассивы баланса группируются по степени срочности их оплаты:

П1 – наиболее срочные обязательства – к ним относится кредиторская задолженность и ссуды непогашенные в срок.

П2 – краткосрочные пассивы – краткосрочные кредиты и заемные средства.

П3 – долгосрочные пассивы – долгосрочные кредиты и займы.

П4 – постоянные пассивы – статьи 1 раздела "Источники собственных средств" пассива баланса. Для сохранения баланса актива и пассива итог данной группы уменьшается на сумму расходов будущих периодов.

Для определения ликвидности баланса сопоставим итоги приведенных групп по активу и пассиву. Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеют место следующие соотношения [14]:

А-1 > П-1

А-2 > П-2

А-3 > П-3

А-4 < П-4

Таблица 4 - Группировка активов по степени ликвидности и пассивов баланса по степени срочности их оплаты (на начало года)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  | Платежный излишек или недостаток |
| А1 – абсолютно и наиболее ликвидные активы | 49 | П1 – наиболее срочные обязательства | 877 | -828 |
| А2 – быстро реализуемые активы | 85 | П2 – краткосрочные пассивы | 260 | -175 |
| А3 – медленно реализуемые активы | 498 | П3 – долгосрочные пассивы | 200 | 298 |
| А4 – трудно реализуемые активы | 880 | П4 – постоянные пассивы | 175 | 705 |
| Примечание: Источник данных таблицы – Баланс ООО «БРАВО» за 2008 год |

Итак, на начало года наблюдается выполнение только одного из неравенств. Несоблюдение первого и второго неравенств свидетельствует о низкой текущей ликвидности. Сравнение же медленно реализуемых активов с долгосрочными пассивами отражает перспективную ликвидность. Перспективная ликвидность у предприятия в норме.

Таблица 5 - Группировка активов по степени ликвидности и пассивов баланса по степени срочности их оплаты (на конец года)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  | Платежный излишек или недостаток |
| А1 – абсолютно и наиболее ликвидные активы | 55 | П1 – наиболее срочные обязательства | 778 | -723 |
| А2 – быстро реализуемые активы | 70 | П2 – краткосрочные пассивы | 250 | -180 |
| А3 – медленно реализуемые активы | 458 | П3 – долгосрочные пассивы | 200 | 258 |
| А4 – трудно реализуемые активы | 860 | П4 – постоянные пассивы | 215 | 645 |
| Примечание: Источник данных таблицы – Баланс ООО «БРАВО» за 2008 год |

На конец года также выполняется только одно неравенство - 3-е. Это говорит о том, что у предприятия в норме только перспективная ликвидность.

Далее для предварительной оценки платежеспособности предприятия рассчитаем три относительных показателя ликвидности [14]:

1. Коэффициент абсолютной ликвидности:

Ка.л. = А1/(П1+П2) = 49/(877+260) = 0,04

Ка.л. = А1/(П1+П2) = 55/(778+250) = 0,05

За анализируемый период наблюдается рост коэффициента абсолютной ликвидности. Однако его значение все равно намного ниже норматива (Ка.л. ≥ 0,2-0,5). Это означает, что предприятие не сможет погасить краткосрочную задолженность в ближайшее время.

1. Коэффициент быстрой ликвидности:

Кб.л. = (А1+А2)/(П1+П2) = (49+85)/( 877+260) = 0,12

Кб.л. = (А1+А2)/(П1+П2) = (55+70)/( 778+250) = 0,12

За анализируемый период коэффициент быстрой ликвидности не изменился. Однако его значение ниже норматива (Кб.л ≥ 0,8-1,0).

1. Коэффициент текущей ликвидности:

Кт.л. = (А1+А2+А3)/(П1+П2) = (49+70+498)/(877+260) = 0,54

Кт.л. = (А1+А2+А3)/(П1+П2) = (55+70+458)/(778+250) = 0,58

Коэффициент текущей ликвидности за анализируемый период вырос, и все же его значение также намного ниже норматива (Кт.л. ≥ 2,0). Это означает, что текущие активы не обеспечивают текущие кредитные обязательства.

**2.1.4 Оценка удовлетворительности структуры баланса**

Одной из важнейших характеристик устойчивости финансового состояния организации, его независимости от заемных источников средств является коэффициент автономии [14]:

 (1)

На начало года 175 тыс. руб./ 1512 тыс. руб. = 0,12

На конец года 215 тыс. руб./ 1443 тыс. руб. = 0,15

Нормальное ограничение Кавт ≥ 0,5 означает, что все обязательства организации могут быть покрыты ее собственными средствами. На данном же предприятии коэффициент автономии ниже установленного норматива. За анализируемый период значение показателя повысилось. Повышение коэффициента автономии свидетельствует о росте финансовой независимости организации, снижении риска финансовых затруднений в будущих периодах. Такая тенденция с точки зрения кредиторов повышает гарантии погашения организацией своих обязательств. Однако, несмотря на рост коэффициент все равно ниже норматива, это означает, что обязательства организации не могут быть покрыты ее собственными средствами.

Коэффициент автономии дополняет коэффициент соотношения заемных и собственных средств [14]:

 (2)

На начало года 1337 тыс. руб./ 175 тыс. руб. = 7,6

На конец года 1228 тыс. руб./ 215 тыс. руб. = 5,7

Для сохранения минимальной финансовой стабильности организации коэффициент соотношения заемных и собственных средств должен быть ограничен сверху значением отношения стоимости мобильных средств организации к стоимости ее иммобилизированных средств. Этот показатель называется коэффициент соотношения мобильных и иммобилизированных средств [14]:

 (3)

На начало года 632 тыс. руб./ 880 тыс. руб. = 0,7

На конец года 583 тыс. руб./ 860 тыс. руб. = 0,7

В данном случае ограничение не соблюдается.

Весьма существенной характеристикой устойчивости финансового состояния является коэффициент маневренности [14]:

 (4)

На начало года 632 тыс. руб./ 175 тыс. руб. = 3,6

На конец года 583 тыс. руб./ 215 тыс. руб. = 2,7

Он показывает, какая часть собственных средств организации находится в мобильной форме, позволяющей относительно свободно маневрировать ими. Высокие значения коэффициента маневренности положительно характеризуют финансовое состояние, однако каких-либо устоявшихся в практике нормальных значений показателя не существует. Значение данного коэффициента довольно высокое. На конец периода можно отметить снижение показателя, как отрицательный фактор.

Одним из главных относительных показателей устойчивости финансового состояния является коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными источниками формирования [14]:

 (5)

На начало года 175 тыс. руб./ 632 тыс. руб. = 0,3

На конец года 215 тыс. руб./ 583 тыс. руб. = 0,4

Его нормальное ограничение имеет следующий вид: К о ≥ 0,1.

Данный показатель входит в нормативы, наблюдается тенденция его повышения.

Важную характеристику структуры средств организации даст коэффициент имущества производственного назначения [14]:

 (6)

На начало года

На конец года

По данным хозяйственной практики нормальным считается следующее ограничение показателя: К п.им. ≥ 0,5. За анализируемый период значение показателя находится выше нормативного уровня.

Для характеристики структуры источников средств организации следует использовать указанные ниже показатели.

И в первую очередь к ним относится коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств [14]:

 (7)

На начало года 200 тыс. руб./ 375 тыс. руб. = 0,5

На конец года 200 тыс. руб./ 415 тыс. руб. = 0,5

Доля заемных средств при финансировании капитальных вложений на данном предприятии составляет 50%, т.е. финансирование капитальных вложений финансируется в и за счет собственных средств и за счет заемных средств равномерно. Коэффициент краткосрочной задолженности [14]:

 (8)

На начало года 1137 тыс. руб./ 1512 тыс. руб. = 0,75

На конец года 1028 тыс. руб./ 1443 тыс. руб. = 0,71

Данный коэффициент отражает долю краткосрочных обязательств организации в общей сумме обязательств. На данном предприятии доля краткосрочных обязательств больше половины всех обязательств.

Коэффициент кредиторской задолженности и прочих пассивов [14]:

 (9)

На начало года 1337 тыс. руб./ 1512 тыс. руб. = 0,88

На конец года 1228 тыс. руб./ 1443 тыс. руб. = 0,85

Рассчитанный коэффициент выражает долю кредиторской задолженности и прочих пассивов в общей сумме обязательств организации. В данном случае эта доля весьма значительна, почти 90%.

Итак, завершив расчетную базу оценки финансового состояния предприятия, можно сделать следующий вывод.

Условно отрицательно можно оценить уменьшение валюты баланса. Это произошло за счет уменьшения стоимости основных средств на 20 тыс. руб., сокращения суммы материальных запасов на 40 тыс. руб., снижения суммы дебиторской задолженности на 15 тыс. руб. Рост наблюдается только по статье «Денежные средства». Положительно анализируемый период характеризует рост прибыли на 40 тыс. руб., снижение суммы задолженности по краткосрочным кредитам и займам на 10 тыс. руб. и суммы кредиторской задолженности предприятия на 99 тыс. руб.

Анализ ликвидности баланса показал, что ликвидность баланса в анализируемом периоде низкая. Из 4-х неравенств соблюдается лишь одно, характеризующее перспективную ликвидность. Значение всех рассчитанных коэффициентов ликвидности значительно ниже нормативов. Это означает, что предприятие не в состоянии своевременно погасить свои платежные обязательства наличными денежными ресурсами, т.е. у предприятия низкая платежеспособность. Коэффициент автономии ниже норматива, однако, на конец периода он незначительно увеличился. Это можно оценивать как положительную тенденцию, т.е. свидетельствует о возможном повышении в будущем финансовой независимости организации, снижении риска финансовых затруднений в будущих периодах. Таким образом, можно сказать, что финансовое состояние предприятия балансирует на грани неустойчивого.

На основании проведенного анализа финансового состояния предприятия можно сделать вывод, что необходимо разработать комплекс мероприятия по стабилизации финансового состояния предприятия.

Благополучное финансовое состояние предприятия – это важное условие его непрерывного и эффективного функционирования. Для его достижения необходимо обеспечить постоянную платежеспособность субъекта, высокую ликвидность его баланса, финансовую независимость и высокую результативность хозяйствования.

Проведя подробный анализ финансового состояния предприятия, выделим основные проблемы. Это:

- низкая платежеспособность предприятия;

- неудовлетворительная структура баланса.

Выделяют пять признаков хорошего баланса:

1. Валюта баланса на конец года увеличилась по сравнению с началом (не соблюдается).
2. Темпы прироста оборотных активов выше, чем темпы прироста внеоборотных активов (не соблюдается).
3. Собственный капитал больше заемного и темпы его роста выше, чем темпы роста заемного капитала (не соблюдается).
4. Темпы прироста дебиторской и кредиторской задолженностей примерно одинаковы (соблюдается – тенденция сокращения).
5. Доля собственных средств в оборотных активах составляет более 10% (соблюдается).

К числу основных стратегических задач развития данного предприятия относятся:

- обеспечение оптимальной структуры баланса;

- создание эффективного механизма управления предприятием;

- восстановление платежеспособности предприятия;

- обеспечение его финансовой устойчивости.

Так как собственный капитал ниже заемного, необходимо создать резервы (Резервный капитал) из валовой и чистой прибыли. Это в свою очередь способствует повышению в стоимости имущества доли собственного капитала, увеличению величины источников собственных оборотных средств, что в свою очередь повысить ликвидность баланса.

Однако выручку следует направлять не только на производственные нужды, но и погашение кредитов и займов, чтобы обезопасит предприятие от банкротства (повысит показатели платежеспособности).

Привлечение кредитов под прибыльные проекты, способные принести предприятию высокий доход, также является одним из резервов финансового оздоровления предприятия.

Большую помощь в выявлении резервов улучшения финансового состояния предприятия может оказать маркетинговый анализ спроса и предложения, рынков сбыта и формирование на этой основе оптимального ассортимента и структуры производства продукции.

Одним из основных и наиболее радикальных направлений финансового оздоровления предприятия является поиск внутренних резервов по увеличению прибыльности производства и достижению безубыточной работы за счет более полного использования мощности предприятия, повышения качества обслуживания, снижения транспортных и коммерческих расходов, а, следовательно, и себестоимости продукции, рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов и др.

Однако поднять работу на предприятии без финансовых вложений - малоперспективное дело. К тому же, дополнительные средства надо не только найти, но и умело ими распорядиться.

Одна из главных задач директора и кадровиков – подобрать специалистов. В мировой практике в качестве одного из наиболее целесообразных путей привлечения специалистов используется аутсорсинг, т.е. передача стороннему подрядчику бизнес-функций или части бизнес-процесса. Существуют различные формы аутсорсинга: профессиональный, производственно-технологический, финансово-административный, географический. Речь идет об управлении проектами так, чтобы ускорить их выполнение, снизить их стоимость. Именно эта форма применяется корпорациями, находящимися в затруднительном положении. Заключается она в приглашении временной команды руководителей.

Одно и то же сырье, оборудование, материалы принципиально доступны всем конкурентам. Основным фактором формирования конкурентного преимущества предприятия становятся сотрудники. Организационная культура есть тот элемент организации, который позволяет сделать бизнес-идею реализуемой и эффективной, достичь эффективности труда и извлечь выгоду из обладания интеллектуальной собственностью. Инвестиционная привлекательность напрямую зависит от существующей организационной культуры. Следовательно, организационная культура предприятия может оказывать непосредственное влияние на экономические параметры функционирования предприятия и является важнейшим резервом роста экономической эффективности. Изучение измерение организационной культуры приобретает значимость в контексте создания инструментария принятия важнейших управленческих решений как на уровне организации в целом, так и в сфере управления персоналом. Таким образом, нормы, верования, предположения отражаются на поведении и действиях простых людей, а от поведения сотрудников и руководства зависят эффективность принятия и выполнения управленческих решений и общие результаты работы предприятия.

Таким образом, комплекс предложенных мероприятий должен помочь руководству предприятия решить основные стоящие перед ними задачи, выйти из кризисного положения, улучшить финансовое состояние предприятия. Кроме того, мероприятия по работе с персоналом должны способствовать улучшению внутреннего климата на предприятии, а стратегия аутсорсинга - улучшению управления предприятием (вливание в коллектив «свежих» умственных и трудовых сил).

**2.2 Учет торговых операций в ООО «БРАВО»**

Основные задачи бухгалтерского учета товарных операций в ООО «БРАВО»:

- правильное отражение в учете оптового товарооборота;

- контроль за соблюдением нормативов товарных запасов и ассортиментным перечнем;

- контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей.

Основными документами, регламентирующими порядок учета товарных операций в ООО «БРАВО», являются:

- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» от 9 июня 2001г. №44-н;

- Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли (утверждены письмом Комитета по торговле РФ от 10 июля 1996г. №1-794/32-5);

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания (утверждены письмом Комитета по торговле РФ от 20 апреля 1995г. №1-550/32-2);

- прочие.

В документообороте организации используются следующие документы, регламентирующие товарооборот оптовых организаций:

- товарная накладная (форма № ТОРГ-12);

- счет-фактура;

- товарно-транспортная накладная;

- накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары (форма № ТОРГ-13);

- упаковочный ярлык, прилагаемый к счету-фактуре и товарно-транспортной накладной (форма № ТОРГ-9);

- спецификация (форма № ТОРГ-10);

- товарный ярлык (форма № ТОРГ-11);

- акт о приемке товаров (форма № ТОРГ-1);

- акт о порче, бое товарно-материальных ценностей (форма № ТОРГ-15);

- акт о списании товаров (форма № ТОРГ-16);

- прочие.

На основании заключенных договоров поставщики отгружают в адрес ООО «БРАВО» продукцию (пиво, соки и т.д.). В целях контроля за соблюдением договорной дисциплины их регистрируют в специальных журналах. Периодически проверяются итоги выполнения договоров и при их невыполнении предъявляются претензии поставщику.

Товары на складе поставщика принимает материально ответственное лицо (экспедитор) по доверенности (Приложение ). Если доверенность оформлена неверно, то отпуск товара не производится. Доверенность при получении товара предъявляется вместе с документами, удостоверяющими личность получателя. При приемке товара экспедитор проверяет соответствие количества и качества товаров данным сопроводительных документов. Приемка товара производиться и количеству мест, поставляемых в таре.

На отправку на склад автомобильным транспортом выписывается товарно-транспортная накладная.

На складе ООО «БРАВО» товары принимаются при доставке поставщиком по и количеству мест и количеству товарных единиц в каждом тарном месте. Приемка товара по количеству производится по транспортным и сопроводительным документам (счету-фактуре, спецификации, описи, упаковочным ярлыкам и др.) отправителя (изготовителя), удостоверяющим их количество, а приемкам товаров по качеству и комплектности – по сопроводительным документам, удостоверяющим их качество и комплектность (сертификат и др.).

Реализация товаров регулируется договорами купли-продажи и поставки.

Выручка от реализации определяется по мере отгрузки товаров, в соответствии с НК РФ.

Аналитический учет в организации ведется по складам по каждому наименованию товаров в товарных карточках по количеству, сортам и цене.

Синтетический учет продукции для перепродажи и ее реализации ведется с применением счетов:

41 «Товары»

42 «Торговая наценка»

44 «Расходы на продажу»

90 «Продажи»

62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Учет товаров осуществляется по стоимости их приобретения, а их реализация – по себестоимости каждой единицы.

Раз в месяц в установленные сроки кладовщики сдают в бухгалтерию ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения. Приемка, проверка и обработка ведомостей осуществляется в бухгалтерии организации.

Инвентаризация товаров и тары на складах торгового предприятия проводится для проверки наличия и состояния товарно-материальных ценностей. При этом выявляется соответствие фактического наличия товаров и тары на момент инвентаризации и их остатков по данным бухгалтерского учета.

Основными этапами инвентаризации являются:

1. Проверка фактического наличия товаров.

2. Документальное оформление результатов инвентаризации.

3. Принятие хозяйственных решений на основании результатов инвентаризации.

Инвентаризация товаров на складе проводится один раз в начале каждого месяца.

Проведение инвентаризации осуществляет постоянно действующая инвентаризационная комиссия, возглавляемая директором. Инвентаризационные комиссии несут ответственность за соблюдением порядка проведения инвентаризации, ее своевременность, полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках товаров и тары и их потребительских признаках, правильное оформление инвентаризационных материалов и своевременную сдачу их в бухгалтерию. К началу инвентаризации бухгалтерия обязана закончить проверку и обработку документов на складе, определить остатки на день инвентаризации по каждому наименованию товара. Комиссия проводит снятие фактических остатков товаров и тары на складе, их сличение с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризационную опись товаров, материалов и тары составляют обычно в двух, а при приеме-передаче – в трех экземплярах. На каждой странице описи указывается общее количество натуральных единиц (шт., кг., и т.д.). Тара записывается в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.д.). На тару, пришедшую в негодность, инвентаризационной комиссией составляется акт на списание с указанием причин порчи. Исправления в описи должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В описях не допускаются незаполненных строк. В последних листах описей пустые строки прочеркиваются. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица.

Результаты инвентаризации в 5 – 10-дневный срок должны быть определены в бухгалтерии предприятия после проверки документов, цен, а также таксировки описей по каждому наименованию товаров и тары в количественно-суммовом выражении. Для этого сопоставляют данные бухгалтерского учета с фактическим наличием товара и тары по описи. На ценности и тару, по которым выявлены расхождения, составляют сличительную ведомость, в ней указываются наименования товара, номенклатурный номер, количество и стоимость по учетным ценам, недостача или излишек.

**2.3 Автоматизированные формы учета торговых операций**

В бухгалтерской работе предприятия используется программный комплекс «1С\_Бухгалтерия Проф. 6.0».

Назначение программы и основные принципы [17].

Программа «1С\_Бухгалтерия Проф. 6.0» является универсальной бухгалтерской программой и предназначена для ведения синтетического и аналитического бухгалтерского учета по различным разделам.

Аналитический учет ведется по объектам аналитического учета в натуральном и стоимостном выражениях.

Программа предоставляет возможность ручного и автоматического ввода проводок. Все проводки заносятся в журнал операций. При просмотре проводок в журнале операций их можно ограничить произвольным временным интервалом, группировать и искать по различным параметрам проводок.

Кроме журнала операций программа поддерживает несколько списков справочной информации (справочников) [17]:

- план счетов;

- список видов объектов аналитического учета;

- списки объектов аналитического учета;

- констант и т.д.

На основании введенных проводок может быть выполнен расчет итогов. Итоги могут выводиться за квартал, год, месяц и за любой период, ограниченный двумя датами. Расчет итогов может выполняться по запросу и одновременно с вводом проводок (в последнем случае не требуется пересчет).

После расчета итогов программа формирует различные ведомости [17]:

- сводные проводки;

- сальдо-оборотную ведомость;

- сальдо-оборотную ведомость по объектам аналитического учета;

- карточка счета;

- карточка счета по одному объекту аналитического учета;

- анализ счета (аналог главной книги);

- анализ счета по датам;

- анализ счета по объектам аналитического учета;

- анализ объекта аналитического учета по всем счетам;

- карточка объекта аналитического учета по всем счетам;

- журнальный ордер.

В программе существует режим формирования произвольных отчетов, позволяющий на бухгалтерском языке описать форму и содержание отчета, включая в него остатки и обороты по счетам и по объектам аналитического учета. С помощью данного режима реализуют отчеты, предоставляемые в налоговые органы, кроме того, данный режим используется для создания внутренних отчетов для анализа финансовой деятельности организации в произвольной форме.

Кроме того, программа имеет функции сохранения резервной копии информации и режим сохранения в архиве текстовых документов [17].

Главное назначение архивной копии - подстраховка от потери информации из-за поломки компьютера, перепадов напряжения в электросети, вирусов. Архивную копию рекомендуется сохранять ежедневно или после ввода данных в больших объемах.

Типовые операции предназначены для упрощения ввода проводок. Эту возможность целесообразно использовать, если часто проводятся однотипные операции или делаются операции из нескольких проводок. Кроме того, данный режим позволяет передать часть работы оператору, не владеющему бухгалтерским учетом, настроив для него систему типовых операций.

Работа с типовыми операциями включает два этапа. Первый: задание (настройка) типовой операции. Второй: использование типовой операции для ввода проводок в журнал хозяйственных операций [17].

Каждая типовая операция состоит из одной или нескольких проводок. Суммы проводок могут автоматически рассчитываться. При использовании типовых операций можно автоматически получать первичный документ.

Программа может быть полностью настроена бухгалтером на текущее законодательство и конкретные формы учета.

**3. Аудиторская проверка товарных операций в оптовой организации**

Аудиторская проверка товарных операций в оптовых предприятиях осуществляется по определенным этапам, которые включают в себя аудит правильности оприходования товаров, аудит расчетов с поставщиками, аудит расходов на продажу, аудит продаж, аудит налогообложения [24].

При проверке полноты оприходования товаров устанавливают правильность оформления первичных документов, на основании которых принимаются на склад товары, основными из которых являются: товарно-транспортная накладная, счета-фактуры, а при приемке груза от железной дороги - грузовые квитанции. В накладных, по которым получены товары непосредственно на складе поставщика, должны быть заполнены следующие реквизиты: наименование поставщика, наименование товара, количество и цена товара, стоимость товара, должности и подписи лиц, отпустивших и получивших товар (с расшифровкой фамилии), печать предприятия-поставщика [25].

Порядок оформления товарно-транспортной накладной установлен довольно давно (совместная инструкция Минфина, Госбанка СССР, Центрального статуправления и Министерства автомобильного транспорта от 30.11.1983 №156/30/354/7/10/998). Для товарно-транспортной накладной предусмотрен типовой бланк по форме №1-Т. Он утвержден постановлением Госкомстата от 28.11.1997 №78. Если в товарно-транспортной накладной невозможно перечислить все наименования и характеристики перевозимых товаров, то к ней должна быть приложена заполненная простая накладная по форме №ТОРГ-12 [25].

Грузоотправитель не вправе передавать, а автотранспортная организация принимать к перевозке грузы, которые не оформлены товарно-транспортными накладными. Это касается всех перевозок, выполненных грузовым автотранспортом (п. 5 Инструкции от 30.11.1983). Кроме того, товарно-транспортная накладная - единственный документ, на основании которого продавец может списать товарно-материальные ценности, а покупатель - оприходовать (п. 6 Инструкции от 30.11.1983). Накладную составляют в четырех экземплярах: первый остается у продавца, второй - у покупателя, третий и четвертый передают перевозчику. Все четыре экземпляра накладной продавец заверяет печатью, а подписи ставят работник, отпустивший товары, и водитель, принявший груз для перевозки.

Также необходимо проверить порядок выдачи доверенностей, которые выдаются уполномоченному лицу для получения товара со склада поставщика. Этот порядок должен соответствовать Инструкции о порядке выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей (приказ Минфина СССР от 14.01.1967 №17).

В случае необходимости к накладным должен быть приложен сертификат качества. Предприятия, которые осуществляют торговую деятельность и приобретают товары для перепродажи, могут самостоятельно провести их сертификацию. При импорте необходимо проводить обязательную сертификацию по товарам, которые перечислены в письме ГТК от 07.09.2001 №01-06/36475. Затраты на получение сертификата включаются в стоимость товаров. Если сертификат выдан на определенную партию товара, то период его действия не устанавливается, так как он ограничивается сроком годности товаров, на которые был выдан сертификат. В налоговом учете расходы на сертификацию относятся к прочим расходам (подп. 2 п. 1 ст. 264 НК РФ) [24].

Приемка товаров от поставщиков по количеству производится в соответствии с требованиями Инструкции о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по количеству (постановление Госарбитража СССР от 15.06.1965 №П-6). Приемка товаров от поставщиков по качеству производится в соответствии с Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству (Инструкция Госарбитража СССР от 25.04.1966 №П-7). Все прибывшие товары должны быть своевременно оприходованы соответствующими складами.

Товары должны приходоваться по весу-нетто, за вычетом безвозмездных отходов (нормы отходов должны указываться в документах поставщика).

В случае если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товара, а при приемке на склад поступивших товаров обнаружилась их недостача сверх предусмотренных в договоре величин против отфактурованного количества, НДС должен быть начислен на оприходованный товар и на недостачу в пределах норм естественной убыли. Аналогично должны быть списаны и транспортно-заготовительные расходы. Далее необходимо проверить акты выставленных претензий поставщику. Оприходовать недопоставленный товар и начислить НДС на эту стоимость товара можно только после его поступления на склад.

Проверка производится по первичным документам, а в случае необходимости производится встречная проверка на предприятии, отгрузившем товар. Документы, которые вызывают сомнение, нужно еще раз тщательно проверить. При наличии каких-либо ошибок следует подразделить их на формальные и арифметические, а также оценить степень допущенной ошибки.

Одним из важнейших участков аудита товарных операций является проверка правильности формирования первоначальной стоимости товаров в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [24].

Оценка товаров, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия товаров к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость товаров, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме оговоренных случаев.

При проведении проверки очень важно сличить условия учета затрат на транспортировку товаров, закрепленные в учетной политике, с фактическим учетом и распределением транспортных расходов.

Далее осуществляется проверка организации складского и аналитического учета товаров и их сохранности. Аудитор проверяет наличие приказов на прием в штат материально ответственных лиц и согласование их с главным бухгалтером, а также наличие договоров о полной материальной ответственности. Для установления квалификации материально ответственных лиц знакомятся с результатами и качеством материалов инвентаризаций. Выясняется соблюдение сроков представления первичных документов со складов в бухгалтерию предприятия, обоснованность и своевременность записи и подсчета оборотов и сальдо в карточках складского учета заведующим складом. Аудитору необходимо проверить наличие приказа о постоянно действующей инвентаризационной комиссии, а также порядок отражения в бухгалтерском учете и отчетности результатов проведенной инвентаризации. Также следует установить, выполняются ли требования, предъявляемые к организации учета материальных ценностей (товаров) [24].

Достоверность финансово-хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального контроля [26].

При формальной проверке устанавливается правильность заполнения всех реквизитов документов: наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц [26]. При арифметической проверке определяется правильность подсчетов в документах [26].

Достоверность хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, при необходимости может быть установлена путем проведения встречных проверок на оптовых предприятиях.

При изучении первичных документов обращается внимание на полноту и правильность заполнения всех обязательных реквизитов, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет рабочего времени и выполнение работ, неоговоренные исправления и подчистки. Необходимо выяснить, нет ли случаев включения в табели учета рабочего времени вымышленных лиц, приписок невыполненных работ [25].

Результаты проверки первичных документов необходимо оформить рабочим документом (таблица 9).

Аудиторские доказательства наличия подтверждающих документов по приобретению товаров собираются путем проверки: приходных документов товарно-кассовых отчетов, оформленных материально ответственными лицами; документов, полученных от обслуживающего банка и поставщиков, письменных подтверждений и устного опроса материально ответственных лиц, коммерческого директора и главного бухгалтера [25].

Организация работы сбора аудиторских доказательств по этой процедуре заключается в следующем: просматриваются приходные документы выбранных товарно-кассовых отчетов, выписывается наименование поставщика товаров; далее просматривается папка с договорами, закупочными актами, соглашениями о сделках, письмах-заявках и телеграммами на поставку товаров. Затем проверяется наличие счетов-фактур поставщиков по каждой конкретной поставке и отражается в рабочем документе (таблица 6).

# Таблица 6 – Проверка наличия подтверждающих документов на приобретение оптовых партий товара

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование поставщика | Приходный документ, №, дата | Договор (соглашение), №, дата | Счет-фактура, №, дата | Причина отсутствия необходимых документов |
| 1 | ООО «Север» | №18 от 03.04.2008 | Нет | №23 от 13.06.2008 | Договор не заключен |
| 2 | ООО «Север» | №38 от 18.05.2008 | Договор №42 от 18.03.2008 |  | Не предъявлен ООО «Север», в учете числится как отфактурованная поставка |
| 3 | ООО «Восток» | №40 от 20.05.2008 | Нет | №57 от 03.07.2008 | Договор не заключался, счет предъявлен с опозданием, в учете не обозначено, что это неотфактурованная поставка |

Анализируя данные документа, можно определить состояние разрешительных моментов на проведение товарных операций по поставкам (закупкам) товаров, что позволяет выявить наличие несанкционированно торговых сделок, определить добавленную стоимость по оприходованным и оплаченным товарам, по которым нет счетов-фактур. Если установлено наличие неотфактурованных поставок (отсутствие счета-фактуры на оприходованный товар), путем устного опроса бухгалтера по учету движения товара устанавливают факт затребованности счетов-фактур от поставщиков, наличие запроса. Если запросы отсылались поставщикам, то необходимо проверить ответы на них. При отсутствии запросов или ответов на них должна быть проведена сверка расчетов с этим поставщиком путем отсылки письменного запроса. Проверка наличия счетов-фактур поставщиков по каждой конкретной поставке и отражается в рабочем документе.

Методика сбора аудиторских доказательств достоверности корреспонденции счетов заключается в прослеживании правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с поступлением товара, и их соответствие методическим рекомендациям по учету и оформлению операций по приемке, хранению и отпуску товаров в отпуске товаров в организациях торговли и плану счетов бухгалтерского учета [24].

Товар, принятый на ответственное хранение, учитывается на забалансовом сч. 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» по покупной стоимости, товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом сч. 004 «Товары, принятые на комиссию».

Проверка наличия у оптового предприятия дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе и просроченной, осуществляется с использованием таких приемов, как запрос и подтверждение. Запрос осуществляется в виде официального письменного запроса, адресованного третьим лицам.

Аудитору необходимо обратить внимание на наличие у предприятия просроченной дебиторской задолженности (таблица 7). Ее наличие значительно снижает эффективность использования оборотных активов оптового предприятия [24].

# Таблица 7 – Проверка наличия дебиторской задолженности, списанной как безнадежные долги

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование поставщика | Дата возникновения задолженности | Сумма задолженности, руб. | Дата списания задолженности | Обоснование списания задолженности |
| 1 | ООО «Юг» | 03.01.2006 | 45000 | 30.12.2007 | Ликвидация организации |
| 2 | ООО «Дружба» | 18.05.2005 | 37500 | 30.12.2007 | Истечение срока давности |
| 3 | ООО «Премьер» | 20.08.2006 | 49800 | 30.12.2007 | Решение арбитражного суда от 10.08.2007 |
| 4 | Кража на складе | 01.07.2007 | 8650 | 30.12.2007 | Не присуждена судом |

Предъявляемые к уплате суммы НДС отражают по дебету сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Дебетовое сальдо по сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» на любую отчетную дату характеризует сумму НДС, относящуюся к приобретенным, но еще не оплаченным материальным ценностям. Эту сумму выделяют по соответствующей статье раздела II актива баланса. НДС по приобретенным материальным ценностям подлежит возмещению из бюджета только тогда, когда выполнены следующие законодательные условия:

- НДС выделен отдельной строкой в расчетных и первичных учетных документах:

- материальные ценности фактически оприходованы;

- материальные ценности будут использоваться для операций, облагаемых НДС, т.е. (на примере торгового предприятия) - для перепродажи.

Следующим этапом аудиторской проверки является проверка продажи товаров [24].

В оптовой торговле реализация товаров регулируется договорами купли-продажи, поставки, мены, комиссии, перевозки и др. В свою очередь договора регулируются Гражданским кодексом РФ.

В соответствии со ст. 454 п. 1 Гражданского кодекса РФ по договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену).

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием (ст. 506 ГК РФ).

По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой (ст. 567, п. 1 ГК РФ).

По договору комиссии одна сторона (комиссионер) обязуется по поручению другой стороны (комитента) за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет комитента (ст. 990, п. 1 ГК РФ).

По договору перевозки груза перевозчик обязуется доставить вверенный ему отправителем груз в пункт назначения и выдать его управомоченному на получение груза лицу (получателю), а отправитель обязуется уплатить за перевозку груза установленную плату (ст. 785, п. 1 ГК РФ).

Таким образом, оптовые организации отгружают товары в соответствии с заключенными договорами. Согласно ст. 223 Гражданского кодекса РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

В договоре указывается форма расчетов и вид расчетного документа.

В целях получения своевременных платежей от покупателей необходимо предварительно ознакомиться с платежеспособностью покупателя. Если возникнут сомнения относительно этого, то продажа товаров может производиться только после предварительной оплаты.

В качестве покупателей товаров у оптовых организаций могут быть: розничные торговые организации, магазины, предприниматели.

Бухгалтерский учет реализации и отпуска товаров призван обеспечить контроль за отгрузкой товаров в строгом соответствии с договорами, заказами и нарядами.

Работники бухгалтерии знают, насколько важным является правильное и своевременное оформление первичных бухгалтерских документов по продаже товаров, без которых ведение бухгалтерского учета и начисление налогов просто невозможно. В соответствии с п. 1 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться документами [24].

Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

На товары оптовый поставщик выписывает сопроводительные документы (счет-фактура, товарно-транспортная накладная) и другие документы, подтверждающие ассортимент товаров, количество и качество отгруженных товаров. При доставке товаров железнодорожным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает железнодорожная накладная.

Порядок документального оформления реализации товаров и тары зависит от вида договора и способов реализации товаров. Доставка товаров оптовым предприятиям может осуществляться различными видами транспорта.

Отгрузка товаров торговой организации ведется на основании договоров или разовых заказов. При отгрузке товаров покупателям по железной дороге или водным путем груз сдается по накладной, заполняемой грузоотправителем. Она сопровождает груз на всем пути следования и выдается в пункте назначения получателю вместе с грузом. Ответственность за сохранность принятых к перевозке товаров полностью несет грузоперевозчик. В таблице 8 представлены аналитические процедуры, которые необходимо использовать для проверки учета и документального оформления товаров на оптовых предприятиях.

# Таблица 8 – Аудиторские процедуры проверки учета и документального оформления реализации в оптовых предприятиях

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание процедуры | Источники информации | Приемы проверки |
| Проверка наличия необходимых документов, подтверждающих реализацию товаров | Товарно-кассовые отчеты, книги кассира-операциониста, кассовая книга оптового предприятия | Инспектирование |
| Проверка правильности калькулирования продажных цен | Подшивка калькуляции на реализованные товары | Пересчет, инспектирование |
| Проверка полноты и своевременности сдачи денежной выручки материально - ответственными лицами | Товарно-кассовые отчеты складов, приходные кассовые ордера, препроводительные ведомости к сумке с денежной выручкой, выписки банка | Инспектирование, подтверждение |
| Проверка полноты и своевременности бухгалтерского учета денежной выручки бухгалтерией оптового предприятия | Товарно-кассовые отчеты складов, кассовая книга, отчеты кассира | Инспектирование |
| Проверка правильности ведения расчетов с торговыми предприятиями | Акты проведения контрольных покупок, наличие рекламаций розничных предприятий | Инспектирование, наблюдение |
| Проверка соблюдения торговыми предприятиями правил эксплуатации ККМ | Типовые правила эксплуатации ККМ при осуществлении денежных расчетов с населением, паспорта ККМ, книги кассиров-операционистов, чеки ККМ | Наблюдение |
| Проверка правильности и полноты отражения выручки на счетах бухгалтерского учета и проверка корреспонденции счетов | Сч. 50 «Касса»,сч. 90 «Продажи»,сч. 41 «Товары» | Инспектирование |

При проверке выручки от реализации могут быть использованы следующие документы: накладные на отпуск товара, счета-фактуры, приходные накладные, товарные отчеты, журналы-ордера по сч. 41 и 90.

Операции по выбытию товаров отражаются в журнале-ордере по кредиту сч. 41. Записи в учетном регистре ведутся как в целом, так и по отдельным видам товаров. При аудите продаж необходимо проверить правильность формирования выручки от реализации товаров и порядок отражения ее в бухгалтерском учете [26].

Выручка от продаж является базой формирования финансового результата, исчисления НДС, акцизов и расчета налога на прибыль.

Проверку расчета налога на прибыль необходимо осуществлять по следующим направлениям:

- проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактической прибыли (убытков) от реализации товаров;

- проверка достоверности данных учета о фактической себестоимости товаров, полнота и правильность отражения в учете фактических затрат на приобретение и реализацию товаров;

- проверка правильности расчетов по налогу на прибыль.

Достоверность финансово-хозяйственных операций устанавливается путем формальной и арифметической проверки документов или с помощью специальных приемов документального контроля.

При формальной проверке устанавливается правильность заполнения всех реквизитов документов: наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц. При арифметической проверке определяется правильность подсчетов в документах [24].

Достоверность хозяйственных операций, отраженных в первичных документах, при необходимости может быть установлена путем проведения встречных проверок на торговых предприятиях.

Для проведения проверки фактической выручки от реализации товаров используются следующие первичные документы, учетные регистры и отчетность [24]:

- учетная и налоговая политика предприятия на отчетный год;

- форма №2 «Отчет о прибылях и убытках»;

- Главная книга или оборотный баланс;

- журналы-ордера;

- первичные документы на отпуск товаров со складов;

- банковские выписки по движению денежных средств на расчетном счете;

- приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу в оплату счетов за товары;

- платежные требования и поручения на оплату отгруженных товаров.

При определении фактической выручки от реализации товаров аудитор производит проверку в следующем порядке:

1) сверяет данные по статье «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)» отчетной формы №2 с данными по Главной книге по кредиту сч. 90 «Продажи». Общая сумма расхождения должна составлять сумму двух налогов НДС и акцизов. В случаях несоответствия сумм аудитор обязан выявить причину несоответствия и отразить это в рабочей документации;

2) сверяет данные по Главной книге с данными журнала-ордера №11 (при журнально-ордерной форме учета) или с учетными регистрами (при мемориальной форме учета) по кредиту сч. 90. После проведения сверки отчетных данных и данных, отраженных в учетных регистрах, аудитор приступает к проверке правильности оформления операций по оплате и отгрузке товаров. Одним из основных видов проверки является сличение сумм, отраженных по кредиту сч. 90 «Продажи» в расчетных документах, предъявленных заказчику и сумм, отраженных в бухгалтерском учете по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При проверке аудитору необходимо учитывать и правила отражения операций в бухгалтерском учете, и требования налогового законодательства. При этом надо помнить, что в торговых предприятиях выручкой, полученной от торговой деятельности, считается валовая прибыль, т.е. разница между ценой продажи и ценой покупки товаров без учета НДС и акцизов.

Последовательность поверки правильности начисления и уплаты НДС оптовым предприятием может быть следующей [24]:

1) проверка правильности оформления налоговой декларации и бухгалтерской отчетности;

2) проверка правильности составления налогового расчета, включающая арифметический пересчет итоговых сумм налога, установление обоснованности применения ставок НДС, своевременности представления расчетов в налоговые органы. Аудитор пересчитывает помесячно три вида сумм: НДС к вычету по поступившим и оплаченным товарам; НДС, начисленный от объема реализации товаров; НДС с полученных авансов;

3) логический контроль за наличием искажений в отчетной информации.

При проверке коммерческих расходов (расходов на продажу) аудитору необходимо учитывать, что их состав и порядок их списания определен ПБУ 10/99 «Расходы организации», в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей отчетности и инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета. Организации могут включать в себестоимость проданных товаров коммерческие расходы полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Аудитору необходимо сопоставить статью «Коммерческие расходы» в отчете о прибылях и убытках с Главной книгой и данными аналитического учета по сч. 44 «Расходы на продажу», отраженными в ведомости №15.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета в организациях, осуществляющих торговую деятельность, на сч. 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены следующие расходы: на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду; на содержание зданий, сооружений, помещений, инвентаря; по хранению и подработке товаров; на рекламу; на командировочные расходы; на представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы [24].

В налоговом учете расходы на рекламу, командировочные и представительские расходы нормируются (расходы на рекламу зависят от фактической выручки, представительские расходы от фактического размера оплаты труда работников, нормы на командировочные расходы устанавливаются Правительством РФ). В бухгалтерском учете эти виды расходов можно учитывать полностью.

Аудитор проверяет расходы, связанные с продажей товаров, на сч. 44 «Расходы на продажу». Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленные в соответствии с законодательством и произведенные для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Аудитору необходимо сопоставить коммерческие расходы по смете с фактическими суммами, при этом можно использовать факторный анализ, который позволяет определить влияние различных факторов на изменение коммерческих расходов.

Обращают внимание на разовые списания значительных сумм по бухгалтерским справкам, актам и другим документам непроизводительных расходов. Изучают полноту взыскания транспортных тарифов с покупателей по ценам франко-станция отправления.

Оплату погрузочно-разгрузочных работ контролируют по следующим направлениям: проверяют законность оплаты погрузочно-разгрузочных работ ручным способом при наличии средств механизации; изучают обоснованность оплаты работ по погрузке и разгрузке товаров в соответствии с тарифными ставками

Проверка расчетов по НДС производится по данным бухгалтерского учета и отчетности с использованием необходимых первичных документов, счетов-фактур, книги продаж и книги покупок.

Тщательной проверке подвергается обоснованность применяемых льгот по НДС на отдельные товары, а также своевременность перечисления сумм налога в бюджет и уплаты авансовых платежей.

Введенные книги продаж и книги покупок, а также счета-фактуры для учета НДС значительно облегчают процесс проверки правильности заполнения декларации по НДС [24]. Счет-фактура оставляется в течение 5 дней со дня отгрузки товара и не зависит от принятой на предприятии учетной политики. Регистрация счетов-фактур в книге покупок и книге продаж производится в целях определения суммы налога. В случае частичной оплаты за полученные товары регистрация выставленных счетов-фактур в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры и пометкой у каждой суммы «частичная оплата».

В книге продаж данные счетов-фактур накапливаются в течение отчетного периода по НДС (в течение месяца или квартала), после чего суммируются и выводятся итоговые показатели книги продаж за отчетный период. Общий итог книги продаж по графам 5б и 6б должен равняться сумме, отраженной в декларации.

В таблице 11 представлена проверка документального оформления реализации товаров покупателям оптом. В таблице 12 приведена проверка полноты и законности договоров оптовой поставки товаров. По окончании проверки могут быть выявлены ошибки, которые необходимо устранить.

При оценке системы внутреннего контроля за реализацией товаров аудитор составляет опросный лист, прослеживающий поступление выручки и ее оприходование. Прослеживание этих операций позволяет дать оценку правильности отражения в учете и финансовой отчетности объемов реализации, торговой наценки, своевременности и полноты сдачи денежной выручки, своевременности и полноты учета торговой выручки бухгалтерией и дальнейшем использовании денежной наличности.

Отсутствие процедур контроля или их недостаточное осуществление в учете денежной выручки при реализации товаров дает основание аудитору для низкой оценки системы внутреннего контроля.

Организация работы по сбору аудиторских доказательств заключается в просмотре всех расходных документов и группировке обнаруженных ошибок [24].

Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете сведений о реализации товара завершается проверкой соответствия данных журналов К-2 синтетического учета по оборотам и сальдо с данными, отраженными в Главной книге.

В результате аудиторской проверки, проведенной в ООО «БРАВО» были сделаны следующие выводы.

В ООО «БРАВО» все приказы на материальную ответственность оформлены правильно: на заведующего складом оформлен приказ на полную индивидуальную ответственность. При приеме на работу указанного сотрудника была проведена инвентаризация товарно-материальных ценностей.

Путем устного опроса установлено, что на предприятии издается приказ директора о проведении инвентаризации, в котором указывается когда будет проводиться инвентаризация, кто входит в состав инвентаризационной комиссии. Результаты инвентаризации в ООО «БРАВО» оформляются актом инвентаризации, здесь же отражаются выявленные расхождения. Путем опроса также установлено, что комиссия начинает проверку фактического наличия имущества только после сдачи материально-ответственным лицом в бухгалтерию всех приходных и расходных документов. В расписке перечисляются все сданные документы, а также указывается, что все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие – списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на покупку имущества и доверенности на его получение.

Проверка порядка выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей нарушений не выявила. Все доверенности оформлены в соответствии с порядком выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей.

Проверка сопроводительной документации при приобретении партий товара выявила, что вся приобретаемая продукция сертифицирована.

Формальная и арифметическая проверка первичных документов по оприходованию товаров выявила ряд формальных нарушений. Результаты проверки представлены в таблице 9.

# Таблица 9 - Проверка правильности документального оформления поступления товаров за 2008 г. в ООО "БРАВО"

|  |  |
| --- | --- |
| Реквизиты документа | Характер выявленного нарушения |
| Товарная накладная №14 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Товарная накладная №25 | Отсутствуют данные от продавца |
| Товарная накладная №33 | Отсутствуют данные от продавца |
| Товарная накладная №35 | Отсутствуют данные от продавца |
| Товарная накладная №50 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Товарная накладная №51 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Товарная накладная №80 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Товарная накладная №98 | Отсутствуют данные от продавца |
| Товарная накладная №101 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Товарная накладная №112 | Отсутствуют подписи лиц, получивших товары |
| Примечание: Источник данных таблицы – Первичные документы ООО «БРАВО» по оформлению поступления товаров за 2008 год |

В ходе проверки установлено, что складские помещения оборудованы противопожарной и охранной сигнализацией, на окнах имеются решетки, двери стальные, с навесными замками, подходы к складу ярко освещены, не захламлены, стены, пол и потолок не имеют повреждений. Эти факторы указывают, что приняты меры к сохранности товарно-материальных ценностей. Готовая продукция размещена таким образом, что доступ к наиболее востребованной остается открытым. На таре или упаковке, в которой находятся товары, прикреплены ярлыки, где написаны сроки изготовления продукции, величина запаса, сроки реализации.

На каждое наименование продукции бухгалтерия ООО «БРАВО» открывает карточку складского учета и выдает ее работнику склада под расписку в реестре карточек. Карточки размещаются в картотеке склада по номенклатурным номерам продукции. Материально ответственное лицо производит записи в карточках по каждому приходному и расходному документу отдельной строкой. После каждой записи определяется и записывается в соответствующей графе остаток готовой продукции.

Бухгалтерия ООО «БРАВО» периодически проверяет правильность оформления приходных и расходных документов и записей в карточках складского учета. Проверка производится в присутствии материально ответственного лица. Правильность записей в карточках бухгалтер подтверждает своей подписью в графе «контроль» с указанием даты проверки. Обнаруженные расхождения и ошибки своевременно устраняются.

Остатки готовой продукции на начало следующего месяца после проведения инвентаризации переносятся из карточек складского учета в ведомость остатков (сальдовую книгу) по складу. Ее итоги сверяют с данными бухгалтерии.

Проверка соблюдения договорной дисциплины на предприятии показала, что договора с поставщиками оформлены согласно ГК РФ, все необходимые реквизиты проставлены, экономическое содержание совершенных операций соответствует содержанию, указанному в договоре.

# Таблица 10 – Проверка соблюдения договорной дисциплины при поступлении оптовых партий товаров

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование договора | Поставщик | Номер, дата, год | Примечания |
| 1 | Договор купли-продажи | ООО «Сибирская пивоварня «Хейнекен» | 03.01.2008 | Нет |
| 2 | Договор купли-продажи | ООО «Томское пиво» | 04.01.2008 | Нет |
| Примечание: Источник данных таблицы – Договора купли-продажи, заключенные ООО «БРАВО» с поставщиками на 2008 год |

Наличия просроченной дебиторской или кредиторской задолженностей не выявлено.

В процессе аудита продаж ООО «БРАВО» был выявлен ряд нарушений.

Во-первых, формальные ошибки в оформлении первичных документов. Результаты данного сектора проверки представлены в таблице 11.

# Таблица 11 - Проверка документального оформления реализации оптом товаров покупателям за 2008 г. в ООО "БРАВО"

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование покупателя | Номер накладной | Номер счета-фактуры | Наличие доверенности, печати | Замечания |
| ИП Головачев | 15 | 15 | + | Не указан адрес покупателя |
| ООО «Весна» | 25 | 25 | + | Не указан ИНН покупателя |
| ООО «777» | 33 | 33 | + | Не указан ИНН покупателя |
| ООО «Зодчий» | 35 | 35 | + | Не указан ИНН покупателя |
| ООО «Маяк» | 47 | 47 | + | Не указан адрес покупателя |
| Примечание: Источник данных таблицы – Первичные документы ООО «БРАВО» по оформлению реализации товаров за 2008 год |

Проверка показала, что реализация товара покупателям сопровождается правильно оформленными документами. Имеются незначительные замечания к оформлению накладных и счетов-фактур, которые необходимо устранить в ближайшее время.

Проверка соблюдения договорной дисциплины при реализации продукции нарушений не выявила.

# Таблица 12 – Проверка соблюдения договорной дисциплины при реализации оптовых партий товаров

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование договора | Покупатель | Номер, дата, год | Примечания |
| 1 | Договор купли-продажи | ИП Головачев | 06.01.2008 | Нет |
| 2 | Договор купли-продажи | ООО «Весна» | 09.01.2008 | Нет |
| 3 | Договор купли-продажи | ООО «777» | 13.01.2008 | Нет |
| 4 | Договор купли-продажи | ООО «Зодчий» | 14.01.2008 | Нет |
| 5 | Договор купли-продажи | ООО «Маяк» | 18.01.2008 | Нет |
| 6 | Договор купли-продажи | ИП Леонтьев | 24.01.2008 | Нет |
| 7 | Договор купли-продажи | ООО «Василек» | 03.02.2008 | Нет |
| 8 | Договор купли-продажи | ООО «Гулливер» | 04.02.2008 | Нет |
| Примечание: Источник данных таблицы – Договора купли-продажи, заключенные ООО «БРАВО» с покупателями на 2008 год |

Проверка отражения НДС в бухгалтерском и налоговом учете нарушений не выявила.

Таким образом, можно сделать вывод, что проведенная аудиторская проверка дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности предоставленных документов, отражающих на предприятии поступление и реализацию оптовых партий товаров.

В результате проведенной аудиторской проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет товарных операций на данном оптовом предприятии с прилагаемыми поправками соответствует нормам действующего законодательства, регламентирующего данных раздел учета.

Таким образом, ООО «БРАВО» можно дать условно положительное аудиторское заключение.

**Заключение**

В настоящее время наиболее распространенным видом предпринимательской деятельности является оптовая и розничная торговля. По данным Госкомстата, на долю всех видов торговли и услуг приходится около 60% ВВП страны.

Оптовая торговля – это торговля товарами с последующей их перепродажей или профессиональным использованием. Выделяют две основные формы оптовой торговли: транзитная, когда оптовая база продает товары без завоза на свои склады, сразу конечному пользователю и складская, когда реализация товаров осуществляется непосредственно со своих складов.

Оптовая торговля занимает важное место в экономике рыночных государств, так как имеет ряд преимуществ:

- поставка товаров без существенного изменения их внешнего вида;

- разгружает документооборот, так как нет необходимости оформлять множеством накладных, счетов, бухгалтерских документов и писем и другую документацию;

- снижаются затраты, связанные с реализацией продукции.

Особенности торговли, как специфической отрасли народного хозяйства обуславливают и особенности бухгалтерского учета товарных операций.

Одной из главных задач бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговле является правильная организация учета, позволяющая своевременно получать информацию о ходе поступления товаров, о выполнении договорных обязательств поставщиками и покупателями продукции, о состоянии товарных запасов, о ходе отгрузки и реализации товаров и контроле за их сохранностью.

Бухгалтерский учет в оптовой торговле, как и учет в любой другой отрасли народного хозяйства, должен быть строго регламентирован. Бухгалтерский учет в организациях оптовой торговли регламентирован на всех уровнях нормативного регулирования (законы, постановления, ПБУ, указания и т.д.). Кроме того, бухгалтерский учет в оптовых организациях регулируется учетной политикой и другими рабочими документами организации.

Учет товарных операций оформляется как типовыми первичными документами, так и документами, применяющимися только в торговом обороте.

Основными процессами в оптовой торговле являются приобретение и реализация оптовых партий товаров.

Инвентаризация на предприятиях оптовой торговли – процесс трудоемкий и объемный по времени. Поэтому проведение ее должно быть тщательно подготовлено.

Особенности бухгалтерского учета товарных операций в оптовой торговли были рассмотрены на примере ООО «БРАВО».

ООО «БРАВО» организовано в 2000г. Основное направление деятельности компании оптовая и розничная торговля пивом и соками.

Организационная структура достаточно рациональна, функциональна и эффективна. Под единым началом директора работают все отделы организации, выполняющие каждый определенные функции. Это позволяет эффективно осуществлять цели каждого подразделения. В то же время принцип единоначалия позволяет руководителю оперативно и гибко принимать хозяйственные решения.

В силу размеров организации структура учетного аппарата представлена только бухгалтерией, осуществляющей ведение бухгалтерского учета и возглавляемой главным бухгалтером.

Учетная политика формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации (директором) и регламентирует ведение бухгалтерского учета в организации. Проанализировав учетную политику ООО «БРАВО», можно сделать вывод, что она обеспечивает полное и своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя из экономического содержания фактов и условий хозяйствования, рациональное ведение бухгалтерского учета.

Проведя анализ и оценку финансово-хозяйственного состояния предприятия, были сделаны следующие выводы.

Условно отрицательно можно оценить уменьшение валюты баланса на 69 тыс. руб. Это произошло за счет уменьшения стоимости основных средств на 20 тыс. руб., сокращения суммы материальных запасов на 40 тыс. руб., снижения суммы дебиторской задолженности на 15 тыс. руб. Рост наблюдается только по статье «Денежные средства». Положительно анализируемый период характеризует рост прибыли на 40 тыс. руб., снижение суммы задолженности по краткосрочным кредитам и займам на 10 тыс. руб. и суммы кредиторской задолженности предприятия на 99 тыс. руб.

В целом структура актива баланса не претерпела кардинальных изменений, доли статей изменились незначительно. В структуре пассива баланса произошли изменения – доля собственных источников формирования средств предприятия возросла на 3,3%, в то же время уменьшилась доля краткосрочных заемных средств на 4,0%.

Анализ ликвидности баланса показал, что ликвидность баланса в анализируемом периоде низкая. Из 4-х неравенств соблюдается лишь одно, характеризующее перспективную ликвидность. Значение всех рассчитанных коэффициентов ликвидности значительно ниже нормативов. Это означает, что предприятие не в состоянии своевременно погасить свои платежные обязательства наличными денежными ресурсами, т.е. у предприятия низкая платежеспособность. Коэффициент автономии ниже норматива, однако, на конец периода он незначительно увеличился. Это можно оценивать как положительную тенденцию, т.е. свидетельствует о возможном повышении в будущем финансовой независимости организации, снижении риска финансовых затруднений в будущих периодах. Таким образом, можно сказать, что финансовое состояние предприятия балансирует на грани неустойчивого.

На основании проведенного анализа финансового состояния предприятия можно сделать вывод, что необходимо разработать комплекс мероприятий по стабилизации финансового состояния предприятия.

К числу основных стратегических задач развития данного предприятия относятся:

- обеспечение оптимальной структуры баланса;

- создание эффективного механизма управления предприятием;

- восстановление платежеспособности предприятия;

- обеспечение его финансовой устойчивости.

Итак, во-первых, так как собственный капитал ниже заемного, необходимо создать резервы из чистой прибыли, что в свою очередь будет способствовать повышению в стоимости имущества доли собственного капитала, увеличению величины источников собственных оборотных средств, что в свою очередь повысить ликвидность баланса. Кроме того, выручку следует направлять на своевременное погашение кредитов и займов, чтобы обезопасит предприятие от банкротства (повысит показатели платежеспособности).

Во-вторых, необходимо провести маркетинговый анализ спроса и предложения, рынков сбыта и формирование на этой основе оптимального ассортимента и структуры производства продукции.

В-третьих, поиск и анализ внутренних резервов по увеличению прибыльности производства и достижению безубыточной работы за счет повышения качества обслуживания, снижения транспортных и коммерческих расходов, а, следовательно, и себестоимости продукции, рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов и др.

В-четвертых, подбор специалистов. Одно и то же сырье, оборудование, материалы принципиально доступны всем конкурентам. Основным фактором формирования конкурентного преимущества предприятия становятся сотрудники.

Комплекс предложенных мероприятий должен помочь руководству предприятия решить основные стоящие перед ними задачи, выйти из кризисного положения, улучшить финансовое состояние предприятия.

В связи с возросшими объемами остается актуальным вопрос достоверности составления финансовой (бухгалтерской) отчетности торговых организаций.

Поэтому проведение аудиторских проверок неотъемлемая часть функционирования предприятий оптовой торговли.

Была проведена аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета торговых операций в ООО «БРАВО», в результате которой были сделаны следующие выводы.

Все приказы на материальную ответственность оформлены правильно. При приеме на работу заведующего складом была проведена инвентаризация товарно-материальных ценностей. На предприятии издается приказ директора о проведении инвентаризации, в котором указывается когда будет проводиться инвентаризация, кто входит в состав инвентаризационной комиссии. Складские помещения оборудованы согласно требованиям.

Проверка порядка выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценностей нарушений не выявила.

Проверка сопроводительной документации при приобретении партий товара выявила, что вся приобретаемая продукция сертифицирована.

Формальная и арифметическая проверка первичных документов по оприходованию товаров выявила ряд формальных нарушений (нарушений оформления).

Проверка соблюдения договорной дисциплины на предприятии показала, что договора с поставщиками оформлены согласно ГК РФ, все необходимые реквизиты проставлены, экономическое содержание совершенных операций соответствует содержанию, указанному в договоре.

Наличия просроченной дебиторской или кредиторской задолженностей не выявлено.

В процессе аудита продаж ООО «БРАВО» был выявлен ряд формальных ошибок в оформлении первичных документов. Проверка показала, что реализация товара покупателям сопровождается правильно оформленными документами. Имеются незначительные замечания к оформлению накладных и счетов-фактур, которые необходимо устранить в ближайшее время.

Проверка соблюдения договорной дисциплины при реализации продукции нарушений не выявила.

Проверка отражения НДС в бухгалтерском и налоговом учете нарушений не выявила.

Таким образом, можно сделать вывод, что проведенная аудиторская проверка дает достаточные основания для того, чтобы высказать мнение о достоверности предоставленных документов, отражающих на предприятии поступление и реализацию оптовых партий товаров.

В результате проведенной аудиторской проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет товарных операций на данном оптовом предприятии с прилагаемыми поправками соответствует нормам действующего законодательства, регламентирующего данных раздел учета.

Таким образом, ООО «БРАВО» можно дать условно положительное аудиторское заключение.

**Список использованных источников:**

1. Агафонова М.Н. Бухгалтерский учет в оптовой и розничной торговле и документооборот / М.Н. Агафонова. – М.: Гроссмедиа, 2006. – 704 с.
2. Бухгалтерский учет в торговле: Учеб. пособие / под ред. М.И. Баканова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 576 с.
3. Корпусов А.А., Коновалов И.И. Управленческий учет в торговых предприятиях // Бухучет. – 2006. - №7. – с. 46-48.
4. Рожкова М. Об изменении порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности (о проекте федерального закона «О бухгалтерском учете») / М. Рожкова // Хозяйство и право. - 2008. – №9. – с. 87-109.
5. Марин В.В. Учет и налогообложение в торговле // Бухучет. – 2006. - №7. – с. 63-67.
6. Торговля: актуальные вопросы налогообложения // Экономика и жизнь. – 2005. - №48. – с. 7-15.
7. Патров В.В. Учет товарных операций в розничной торговле / В.В. Патров, Н.Л. Пятов // Бухучет. – 2006. - №9. – с. 39-44.
8. Патров В.В. Учет товарных операций в розничной торговле / В.В. Патров, Н.Л. Пятов // Бухучет. – 2006. - №11. – с. 44-48.
9. Патров В.В. Учет товарных операций по договору мены / В.В. Патров, Н.Л. Пятов // Бухучет. – 2006. - №17. – с. 39-43.
10. Заровнядный И.А. Отражение в учете тары и упаковки // Главбух. – 2005. - №10. – с. 14-21.
11. Жуков Н.В. Учет товарных потерь в торговых предприятиях // Бухучет. – 2005. - №9. – с. 49-53.
12. Басалаева Е.В. Учет возврата товара // Бухучет. – 2005. - №17. – с. 32-35.
13. Бычкова С.М. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 528 с.
14. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М.: «Экоперспектива», 2007. – 498 с.
15. Газарян А.В. Значение анализа финансового состояния предприятия для выводов в аудиторском заключении // Бухучет. – 2004. - №7. – с. 71-76.
16. Интернет в помощь бухгалтеру // Экономика и жизнь. – 2008. - №15. – с. 10.
17. Яковлева Ю.А. Электронная сдача отчетности – преимущества и недостатки / Ю.А. Яковлева // Главбух. – 2006. - №13. – с. 58-63.
18. Гетьман В.Г. Об основах бухгалтерского учета и отчетности / В.Г. Гетьман // Бухучет. – 2006. - №2. – с. 54-58.
19. Шнейдман Л.З. Бухгалтерский учет в России: перспективы развития // Бухучет. – 2006. - №3. – с.5-7.
20. Соколов Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современной бухгалтерии / Я.В. Соколов // Бухучет. – 2005. - №21. – с. 45-47.
21. Ковалева Л.И. Налоговый аудит / Л.И. Ковалева, О.И. Базилевич // Финансы. – 2007. - №10. – с.33-34.
22. Парушина Н.В. Изъятие документов при проверке организации // Бухучет. – 2006. - №4. – с. 59-62.
23. Костюк Г.И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором // Бухучет. – 2006. - №4. – с.49-58.
24. Демина И.Д., Кришталева Т.Н. Особенности методики проведения аудиторской проверки товарных операций в оптовых предприятиях // Экономический анализ. Теория и практика. – 2008. - №17. – с. 37-40.
25. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит: учеб. пособие. – М.: Высшее образование, 2008. – 447.
26. Суйц В.П., Смирнова Л.Р., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник / Под ред. проф. В.П. Суйца. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 617 с.
27. Ефимова О. На пути счетовода к аналитику / О. Ефимова // Экономика и жизнь. – 2007. - №46. – с.2.
28. Чая В.Т. Бухгалтерский учет: учебное пособие / В.Т. Чая, О.В. Латыпова; под ред. д-ра эконом. наук, проф. В.Т. Чая. – М.: КНОРУС, 2007. – 496 с.
29. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008 – 717 с.
30. Воронина Л.И. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Л.И. Воронина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Эксмо, 2009. – 432 с.

**Приложения**

**Приложение А**

**Корреспонденция счетов по операциям поступления и реализации товаров в оптовой торговле**

Таблица А.1 - Корреспонденция счетов по учету поступления товаров в оптовой торговле

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Операции | Корреспондирующие счета |
| Дебет | Кредит |
| 1 | На сумму фактически поступивших товаров от поставщиков по покупной стоимости | 41.1 | 60 |
| 2 | На сумму НДС по поступившим товарам | 19 | 60 |
| 3 | На сумму поступившей от поставщиков тары | 41.3 | 60 |
| 4 | На сумму транспортных расходов, оплаченных за счет покупателя | 44 | 60 |
| 5 | На сумму претензий предъявленных поставщику | 76.2 | 60 |
| 6 | На сумму НДС, относящегося к предъявленной претензии | 76.2 | 19 |
| 7 | На сумму недостачи товаров по покупной стоимости | 94 | 60 |
| 8 | На сумму НДС по приобретенным ценностям, относящегося к недостающим товарам | 94 | 19 |
| 9 | Списание недостачи товаров за счет материально ответственного лица | 73.2 | 98.4 |
| 10 | Списание недостачи товаров на виновных по покупной стоимости | 73.2 | 94 |
| 11 | Списание недостачи товаров за счет оптовой организации с учетом НДС | 91 | 94 |
| 12 | Поступление товаров от подотчетных лиц | 41.1 | 71 |
| 13 | Поступление товаров в счет взноса в уставный капитал | 41.1 | 75 |
| 14 | Поступление товаров от структурных подразделений | 41.1 | 79 |
| 15 | Поступление товаров от материально ответственных лиц | 41.1 | 41.1 |
| 16 | Поступление товаров в счет займов | 41.1 | 66,67 |
| 17 | На сумму оприходованных излишков на складе | 41.1 | 91 |
| 18 | Оплачено за товар с расчетного счета | 60 | 51 |
| 19 | Оплачено наличными из кассы | 60 | 50 |
| 20 | Оплачено чеком | 60 | 55 |
| 21 | При зачете товарообменном | 60 | 62,76 |
| 22 | Оплачено за счет кредита банка | 60 | 66,67 |
| 23 | Погашена задолженность структурным подразделением | 60 | 79 |
| 24 | Зачтен НДС | 68 | 19 |

Таблица А.2 - Корреспонденция счетов по учету реализации товаров в оптовой торговле

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Операции | Корреспондирующие счета |
| Дебет | Кредит |
| Реализация со склада |
| I. реализация по отгрузке |
| 1 | Отгружены товары покупателям по продажной стоимости | 62 | 90.1 |
| 2 | Отгружена тара под товаром | 62 | 41.3 |
| 3 | Списаны реализованные товары по покупной стоимости | 90.2 | 41.1 |
| 4 | Начислен НДС на реализованные товары | 90.3 | 68 |
| 5 | Транспортные расходы отнесены за счет покупателя | 62 | 76 |
| 6 | Оплачены транспортные расходы с расчетного счета | 76 | 51 |
| 7 | Перечислен аванс от поставщика | 50,51,52 | 62 |
| 8 | Начислен НДС, относящийся к сумме полученного аванса | 62 | 68 |
| II. реализация по оплате |
| 9 | Отгружены товары покупателям по продажной стоимости, включая НДС | 62 | 90.1 |
| 10 | Списаны реализованные товары по покупной стоимости | 90.2 | 41.1 |
| 11 | Начислен НДС по реализованным и оплаченным товарам | 90.3 | 68 |
| 12 | Отражен НДС по реализованным, но не оплаченным товарам | 90.3 | 76 |
| 13 | Оплачены покупателем ранее отгруженные товары | 50,51,52 | 62 |
| 14 | Отражен НДС по ранее реализованным товарам, оплаченным в данном периоде | 76 | 68 |
| 15 | Перечислен бюджету с расчетного счета НДС | 68 | 51 |
| Реализация транзитом |
| 16 | Отгружены товары покупателям по продажной стоимости, включая НДС | 62 | 90.1 |
| 17 | Отражена задолженность поставщику:- товаров на покупную стоимость- тары, отнесенной на увеличение суммы долга покупателей- начислен НДС по проданным товарам | 90.26290.3 | 606068 |
| 18 | Удовлетворена претензия покупателей:- уменьшена задолженность покупателей- увеличено количество товаров на складах- уменьшен начисленный НДС- списывается сумма недостающих товаров, если на складе не обнаружены излишки | 6290.290.394 | 90.141.16841.1 |
|  |
| 19 | Списаны расходы по реализации | 90.2 | 44 |
| 20 | Поступила на расчетный счет выручка от покупателей | 51,52 | 62 |
| 21 | Определен финансовый результат (прибыль) | 90.9 | 99 |
| 22 | Определен финансовый результат (убыток) | 99 | 90.9 |