МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССЙИСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРТСВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

**Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита**

 Допускается к защите:

 зав. кафедрой

 д.э.н., профессор Р.А. Алборов

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_20\_\_г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему: Учет и аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности (на примере ООО «Хлебозавод №5» г.Ижевска Удмуртской Республики)**

**Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»**

**Выпускник \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Тутаев П.Н.**

 **(дата, подпись) (Ф.И.О.)**

**Научный руководитель,**

**к.э.н., доцент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Бодрикова С.В.**

 **(дата, подпись) (Ф.И.О.)**

**Рецензент,**

**к.э.н., доцент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

 **(дата, подпись) (Ф.И.О.)**

Ижевск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ………………………………………………………………………..5

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ……………..…...8

1.1 Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности …………8

1.2 Аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности…….….17

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»…………………….………23

2.1 Местоположение и правовой статус организации………………………....23

2.2 Организационное устройство и размеры организации…………………....26

2.3 Основные финансовые показатели организации…………………………..28

2.4 Организация бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации……………………………………………………………………....40

3 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»………………....…………..44

3.1 Задачи бухгалтерского учета и документация по учету финансовых результатов от обычных видов деятельности………………….………………44

3.2 Аналитический и синтетический учет финансовых результатов от обычных видов деятельности…………………………………………………...51

3.3 Учет коммерческих и управленческих расходов, закрытие счета 90 «Продажи»………………………………………………………………………..55

3.4 Рационализация учета финансовых результатов от обычных видов деятельности……………………………………………………………………..61

4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»…………….……………….63

4.1 Значение, цели и задачи аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности………………………….…………………………………..63

4.2 Планирование и программирование аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности……………………………………..…………….65

4.3 Методика проведения аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности……………………………………………………………………..74

4.4 Оформление результатов аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности……………………………………………………...............80

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ…………………………………...…………….85

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ……………………………...91

ПРИЛОЖЕНИЯ………………………………………………………………….97

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Финансовый результат деятельности организации представляет собой итог всей ее работы. Его правильный учет и достоверное отражение в бухгалтерской финансовой отчетности являются важной стороной представления информации об организации, так как характеризует финансовое положение, финансовую устойчивость, платежеспособность, возможность развития производства и является одним из показателей необходимых для инвесторов, потенциальных клиентов и контрагентов.

Правильное отражение финансовых результатов, а именно от обычных видов деятельности способствует правильной оценке финансовых возможностей организации и ее производственного процесса, составляющего основу способа достижения цели создания коммерческой организации.

Чтобы обеспечивать выживаемость организации в условиях рыночной экономики, необходимо выбирать те виды деятельности и производственные процессы, которые будут приносить доход и прибыль и разделять их на основные и прочие в зависимости от их доли в совокупном финансовом результате деятельности организации. Кроме этого, необходимо правильно оценивать финансовое состояние организации, определяющее ее потенциал в деловом сотрудничестве и конкурентоспособность, благодаря которым можно обеспечить правильное управление прибылью и капиталом организации. Причем правильная оценка должна быть достоверной, то есть реально отражающей положение дел.

**Цели и задачи исследования**. Целью выпускной квалификационной работы является рассмотрение учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности, выявление отклонений отражения данных по обычным видам деятельности в финансовой отчетности организации, выработка предложений по совершенствованию учета финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Задачами написания выпускной квалификационной работы являются:

* изучение теоретических основ учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности;
* проведение оценки экономического состояния анализируемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;
* изучение организации и методики учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности;
* составление выводов и формирование рекомендаций по совершенствованию учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности.

**Объектом исследования** была выбрана коммерческая организация, ООО «Хлебозавод №5», основным видом деятельности которого является производство и реализация хлебобулочных и кондитерских изделий, товаров, оказание услуг и выполнение работ. **Предмет исследования –** учети аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Хлебозавод №5».

**Основные результаты исследования, выносимые на защиту**:

* теоретические положения, определяющие сущность, содержание и порядок учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности в организации;
* оценка экономического и финансового состояния изучаемой организации;
* рекомендации по совершенствованию учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности.

**Теоретической и методической основой** выпускной квалификационной работы являются научная и учебно-методическая литература, труды ученых экономистов, нормативные, законодательные акты Российской Федерации, регулирующие бухгалтерский учет и аудит.

В процессе выполнения данной работы использованы следующие методы: балансовый метод, экономико-математический метод, экономико-аналитический, статистический, абстрактно-логический, функционально-структурный методы, метод сравнения и др.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Хлебозавод №5» за последние пять лет.

Разработанные в выпускной квалификационной работе предложения по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности позволят применить в ООО «Хлебозавод №5» систему мер, направленных на повышение оперативности бухгалтерского учета, получение объективной информации на счетах бухгалтерского учета, повышение эффективности деятельности организации.

1. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
1.1 Теоретические основы учета финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Значимость учета финансовых результатов определяется тем, что по его данным формируется информация о прибыли организации. А прибыль, в свою очередь, является одним из основных показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

Учет финансовых результатов возник с появлением первых торговых операций. В Древнем мире появились систематическая и хронологическая регистрация, инвентаризация, первый счетный прибор, периодическая публичная отчетность.

Папирусы Древнего Египта способствовали развитию хронологической регистрации, что создало возможность более точно отражать доходы и расходы и сопоставлять их между собой. Первые инвентаризационные описи также появились в Египте, где каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества. Инвентаризация позволяла проверить данные бухгалтерского учета; отклонения списать в доходы или расходы. Таким образом, бухгалтерский учет финансовых результатов точнее отражал факты хозяйственной жизни.

Одна из функций бухгалтерского учета состоит в формировании информации о результатах деятельности хозяйствующего субъекта. Уже в XIV веке перед бухгалтерским учетом стояла задача в определении выгоды. Л. Пачоли отмечал, что цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенную соответственную выгоду для своего содержания [48], следовательно, на ее определение должен быть направлен учет.

При определении финансового результата впервые было проведено различие между доходами и расходами от нормальной деятельности, которые и составляли результат, и не связанные с нормальной деятельностью результаты, которые относились прямо на счет «Капитал» [54].

Возникновение счетов расходов будущего периода относится к XIII в. В главной книге Д. Фаролфи отражена заранее оплаченная рента за аренду дома, которая частями списывалась на текущие расходы. Таким образом, следующим шагом в совершенствовании методологии исчисления финансового результата стало соотнесение доходов и расходов по времени.

Публикация книги Л. Пачоли «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» сделала диграфизм великим инструментом исчисления финансовых результатов. При этом проведение инвентаризации не требовалось, так как прибыль отражалась по кредиту счета, а убыток – по дебету. Следовательно, развитие двойной записи оказало влияние на процесс расчета финансового результата.

Прибыль начали определять, как разность между ценой продажи и себестоимостью только проданных товаров, а не всех имеющихся товаров данного вида.

Определение финансового результата на основе соотношения «затраты – выпуск» относится к XVII в. Формирование этого направления породило необходимость выделения отдельного счета «Различные товары», на котором одновременно отражались затраты и выпуск. В XVII в. появились счета «Производство», «Покупки», «Продажи».

Особенно активно учет как наука получил развитие в XIX в. В этот период появились новые направления: юридическое и экономическое. Первое получило развитие в итальянской школе, его основоположником был Николо д’Анастасио (1803). По мнению представителей этого направления, целью бухгалтерского учета являлась регистрация прав и обязательств собственника, т.е. контроль за наличием и движением капитала [55]. Это явилось базой для развития статического учета, основанной на возможном банкротстве фирмы. Финансовый результат со статической точки зрения может быть определен как приращение имущества за определенный период.

Основоположником экономического направления считается Д.Л. Криппа (1838). Цель бухгалтерского учета в этом направлении формулировалась как определение результатов хозяйственной деятельности.

В начале XXI в. господствует мнение, что финансовый результат – итог деятельности предприятий, организаций, отраслей, регионов, государства за определенный период, обычно квартал или год. Итог определяется как разница между суммой полученных денежных средств и произведенными затратами, для организаций между выручкой от реализации и полной себестоимостью реализованной продукции.

Бухгалтерская прибыль исторически служила основой для прогнозирования деятельности организации. Формирование информации о хозяйственных процессах, явлениях и, в конечном счете, о финансовых результатах происходило и происходит на бухгалтерских счетах.

 В настоящее время исследования содержания прибыли далеко не завершены и проводятся на двух уровнях: микроэкономическом (анализ формирования прибыли на уровне организации) и макроэкономическом (на уровне экономики в целом, анализ роли прибыли в доходе страны). Таким образом, прибыль, с одной стороны – суть экономическая категория, научная абстракция, выражающая определенные производственные экономические отношения, с другой стороны – это часть стоимости совокупного национального продукта (ВНП), стоимости и прибавочной стоимости (прибавочного продукта).

 В Российской Федерации формирование финансового результата в бухгалтерском учете происходит в соответствии со статьями гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организаций" и некоторыми положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность предприятия", ПБУ 9/99 "Доходы организации", ПБУ 10/99 "Расходы организации").

По мнению В.И. Бусова конечный финансовый результат - это прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка [29,с. 312].

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации», доходы - это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [13].

Также в ПБУ 10/99 "Расходы организации" понятие расходы определяется как уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) [14].

Доходы организации от обычных видов деятельности - это выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Все остальные поступления активов признаются прочими доходами (в случае, если данный вид деятельности не является основным, иначе относят к доходам от обычных видов деятельности).

Не признаются доходами организации:

- сумма НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам;

- в порядке авансов, предварительной оплаты, задатка залога;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходы организации по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Выбытие активов, не связанное с основной деятельностью, относится к прочим расходам организации.

Не признаются расходами организации: суммы на приобретение (создание) внеоборотных активов; вклады в капиталы других организаций; суммы по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам; в порядке предварительной оплаты, в виде авансов, задатка; в погашение кредитов, займов, полученных организацией.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг. Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу. Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка»;

- 90-2 «Себестоимость продаж»;

- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

- 90-4 «Акцизы»;

- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90-1 «Выручка» счета «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На основании ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;

г) право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи».

Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету субсчетов 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и 90-4 «Акцизы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т.п.).

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» [43, с.239].

Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации осуществляется положениями следующих законодательных актов:

- Федеральный закон Российской Федерации "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011г №402-ФЗ;

- положения (стандарты) по бухгалтерскому учету (ПБУ);

- методические указания по вопросам бухгалтерского учета;

- план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению;

- другие нормативные акты.

Эти законодательные и нормативные документы обязательны для исполнения всеми организациями.

Закон о бухгалтерском учете является элементом нормативного правового регулирования и представляет законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете. Он устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации с тем, чтобы обеспечить единообразное ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями, составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Собственно нормативную базу, определяющую конкретный порядок ведения бухгалтерского учета, представляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету и основное из них – Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 29 июля 1998г. № 34н. Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) определяют требования, принципы, правила и способы ведения учета отдельных активов, обязательств, финансовых и хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности.

Методические указания по бухгалтерскому учету, инструкции, и другие нормативные акты, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, – это элементы методического обеспечения бухгалтерского учета. Практически по конкретным вопросам, прежде всего, надо руководствоваться ПБУ.

В целях исчисления финансовых результатов, прежде всего, следует учитывать Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, "Расходы организации" ПБУ 10/99, "Учет расчетов по налогу на прибыль" ПБУ 18/02, "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 и др.

Помимо этих законодательных актов на территории РФ могут также применяться и международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Данные стандарты не являются обязательными для применения, однако отдельные категории предприятий должны составлять финансовую отчетность и по национальным стандартам и по МСФО.

ПБУ 9/99 с некоторой долей условности можно сопоставить с МСФО 18 «Выручка». При этом необходимо отметить, прежде всего, большую схожесть трактовок дохода предприятия. Так, по ПБУ 9/99: «доход – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)». МСФО 18 определяет доход как любое поступление, увеличивающее собственный капитал (кроме вкладов акционеров), как в ходе обычной деятельности (выручка), так и прочие поступления. Таким образом, доходы в российских и международных стандартах рассматриваются через определение капитала организации.

МСФО 18 не учитывает в составе доходов налоги с выручки (НДС), а также любые иные поступления для передачи другой стороне. ПБУ 9/99 содержит более конкретный перечень поступлений, не признаваемых доходами, а именно:

- суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин и иные аналогичные обязательные платежи;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и тому подобное;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- задатка;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику [35,с. 271].

Общим для всех этих поступлений является то обстоятельство, что они не приводят к увеличению капитала организации.

Аналогично МСФО, в ПБУ 9/99 доходы подразделяются на доходы от обычных видов деятельности предприятия и прочие. Принцип отнесения доходов к определенной группе такой же, как и в МСФО, - исходя из характера деятельности предприятия и его операций. При этом в ПБУ 9/99 отмечается условность отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности для разных предприятий: одни и те же доходы могут быть обычными для одних предприятий и прочими для других (например, арендная плата).

В отличие от МСФО в ПБУ 9/99 более четко определяется критерий отнесения доходов к доходам от обычных видов деятельности. Этим критерием является предмет деятельности, который в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (ГК РФ) указывается в учредительных документах предприятий. Если в учредительных документах не указывается предмет деятельности организации, она определяет отнесение доходов к доходам от обычных видов деятельности самостоятельно, что разрешается в соответствии с п. 4 ПБУ 9/99.

По названию МСФО 18 «Выручка» можно сказать, что в нем не рассматриваются вопросы, касающиеся других доходов. Данный стандарт применяется при учете выручки, полученной от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими предприятиями активов компании, приносящих проценты, дивиденды и лицензионные платежи. Другими словами, стандарт определяет вопросы учета доходов только от основной, систематической деятельности. Виды выручки, не отраженные в МСФО 18, рассматриваются в других стандартах.

Выручка, согласно одноименному МСФО 18, представляет собой валовой приток экономической выгоды в течение отчетного периода, возникающий в процессе обычной деятельности предприятия, результатом которого является увеличение капитала, отличного от вкладов акционеров. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и именуется разными терминами, в том числе: продажи, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти.

В МСФО 18 признание выручки осуществляется по-разному, в зависимости от вида выручки: выручка от продажи товаров, выручка от предоставления услуг, выручка от использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды [25, с. 142].

Что касается расходов, то в отличие от российских стандартов в системе международного учета и отчетности отдельного положения по расходам не существует. Скорее всего, это обусловлено тем, что в международной практике первоочередной задачей является правильное определение выручки [37, с. 100].

**1.2 Теоретические основы аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности**

В научном сообществе существуют различные мнения относительно понятия аудита. Согласно Р.А. Алборову и С.М. Концевой аудит – это независимое исследование бухгалтерской отчетности организации, осуществляемое привлеченным в установленном порядке аудитором с целью выражения мнения о ее достоверности. По их мнению, такое понятие аудита наиболее точно соответствует сущности аудита, пониманию его назначения и цели в соответствии с международными требованиями и нормами действующего законодательства РФ [23, с.8].

Аудит подразделяется на разные виды в зависимости от пользователей информации (внутренний и внешний), объектов аудита (общий и аудит иных экономических субъектов), требований законодательства (обязательный и инициативный). Одним из участков общего аудита является аудит финансовых результатов организации.

Начальным этапом осуществления проверки является планирование аудита. Планирование аудита основывается на заключенном с клиентом договоре и поставленных в нем целях. Именно планирование позволяет наиболее рационально выполнить аудит и при этом уменьшить риск необнаружения существенных моментов. Планирование аудита подразделяется на составление общего плана аудита и разработку программы аудита.

Согласно Р.А. Алборову общий план аудита отражает сроки и график проведения аудита, подготовку письменной информации руководству проверяемого субъекта и аудиторского заключения. В нем проводится планирование затрат времени с расчетом реальных трудозатрат, производится оценка уровня существенности и рисков аудитора, предусматриваются структура аудиторской группы, распределение ее членов по конкретным участкам аудита, инструктирование и контроль руководителя за выполнением плана [21].

Программа аудита представляет собой развитие общего плана аудита, включающее детальный перечень содержания аудиторских процедур необходимых для практической реализации плана аудита. Программа аудита служит подробной инструкцией для аудитора и является средством контроля качества работы аудиторской группы [21, с. 95].

В связи с разделением на обычную (основную) и прочую деятельность проходит деление и финансового результата на финансовый результат от обычных видов деятельности и финансовый результат от прочих видов деятельности [14,15]. В соответствии с этим можно разделить и аудит финансовых результатов на две части: аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности и аудит финансовых результатов от прочих видов деятельности.

По мнению Шеремета А.Д. [59] целью аудита финансовых результатов является установление соответствия применяемой предприятием методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим в Российской Федерации. Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Основными задачами аудита финансовых результатов являются:

1. оценка соответствия бухгалтерской отчетности данным синтетического и  аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

2. подтверждение соответствия оформленных организацией бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учета;

3. проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж;

4. проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от прочих доходов;

5. проверка правильности налогообложения прибыли;

6. проверка текущего использования прибыли, ее распределения и проверка прибыли, остающейся в распоряжении организации, фондов и резервов;

7. проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах.
 Источниками информации о финансовых результатах являются документы предприятия. Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность.
 1. Первичные документы: приказ об учетной политике организации; договоры на реализацию продукции, работ и услуг; накладные на сдачу готовой продукции; требования на отпуск продукции; карточки складского учета; счета-фактуры; журнал регистрации полученных и выставленных счетов-фактур; книга продаж; инвентаризационные описи; накладные на реализацию готовой продукции, грузовые таможенные декларации, коносаменты; количественно-суммовые карточки, оборотные ведомости.
 2. Регистры синтетического и аналитического учета: главная книга, журналы-ордера № 10, 11 и 15, ведомость № 16
 3. Бухгалтерская отчетность предприятия: бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах;

4. Другие документы: планово-экономическая документация по калькулированию себестоимости продукции, работ и услуг; решения о предоставлении отдельным категориям покупателей льгот по оплате продукции; решения собственника о покрытии убытков предприятия; отчеты об использовании бюджетных ассигнований предприятием; решения суда; ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией; документы, подтверждающие факт обращения в правоохранительные органы; акты; сметы; претензионные расписки.

В процессе проверки данного объекта контроля (финансовый результат от обычных видов деятельности) необходимо проводить анализ правильности учета доходов и расходов на счете 90 «Продажи», уделяя особое внимание обоснованности признания в учете доходов и расходов, финансовых результатов от обычных видов деятельности с целью составления финансовой бухгалтерской отчетности и налогообложения.

Аудиторская проверка должна включать следующие процедуры:

* инвентаризация для подтверждения реальности сумм дебиторской задолженности, остатков готовой продукции на складах, отгруженной продукции;
* проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, а именно проверка соблюдения методологии и принципов учета продаж, отгрузки продукции, дебиторской задолженности, оказания услуг, выполнения работ;
* контроль от первичных документов до регистров учета с целью обнаружения операций неучтенных или отражения их полноты;
* подтверждение реальности отраженных на счетах сумм дебиторской задолженности, авансовых платежей, в частности получение данного подтверждения от третьих лиц;
* пересчет с целью проверки правильности подсчета оборотов по продажам, определения фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции;
* проверка документов для подтверждения достоверности, законности и экономической целесообразности отражения хозяйственных операций (отгрузка, продажа, расходы на продажу);
* аналитические процедуры квартальных и месячных отчетов, бухгалтерской отчетности за предыдущие годы для выявления областей потенциального риска и оценка эффективности деятельности организации [40, с. 510].

Наиболее важным моментом при аудите финансовых результатов от обычных видов деятельности является определение тех видов деятельности, которые являются для организации обычными, а какие являются прочими [44, с. 243]. При этом необходимо определение соответствие отражения операций с данными счета 90 «Продажи», так как наиболее распространенными ошибками является отражение по счету 91 «Прочие доходы и расходы» тех операций, которые по своей сути и согласно перечню, утвержденному в учетной политике организации, являются обычными видами деятельности или наоборот. Также следует подвергнуть анализу показатели отчета о финансовых результатах от обычных видов деятельности, их соответствия данным анализа соответствующих счетов бухгалтерского учета.

Завершающим этапом аудиторской проверки является аудиторское заключение. Аудиторское заключение является официальным документом, который предназначен для пользователей финансовой бухгалтерской отчетности и составляется в соответствии с требованиями федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Оно содержит в себе мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица (субъекта) и соответствии ведения бухгалтерского учета действующему законодательству Российской Федерации. Форма и содержание заключения определена федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и в зависимости от мнения аудитора подразделяется на модифицированное и не модифицированное заключения. К модифицированному аудиторскому заключению относятся заключения с оговоркой, отрицательное аудиторское заключение и отказ от выражения мнения. Заключение представляется по аудиту всей организации в целом.

**2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»**

**2.1 Местоположение и правовой статус организации**

Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №5» (сокращенное название ООО «Хлебозавод №5») создано единственным лицом для ведения обособленной хозяйственной деятельности, имеющей целью получение прибыли.

Ижевский Хлебозавод №5 был основан в 1965 году. В 1995 году в рамках республиканской Программы приватизации данная организация приобрела организационно-правовую форму открытого акционерного общества, где акционерами являлись: ООО финансовая компания «Лига ФБ», ОАО «Продторг», ОАО «Межбанковская региональная страховая компания», физические лица (трудовой коллектив организации).

В ноябре 2004 года организация была реорганизована, вследствие чего приобрела организационно-правовую форму − общество с ограниченной ответственностью. Общество зарегистрировано Межрайонной ИФНС РФ по УР 19.10.2004 г.

Местонахождение ООО «Хлебозавод №5»: Российская Федерация, Удмуртская Республика, г. Ижевск, пер. Раздельный, 20.

ООО «Хлебозавод №5» расположено в центральном районе города, где присутствует развитая транспортная структура, что является выгодной стороной для данной организации. На территории завода расположены: административно-бытовой корпус, производственное здание, гараж с механической мастерской.

Общество является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество. Общество создано без ограничения срока действия.

Участники не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью в пределах стоимости внесенных ими вкладов.

Общество обладает полной самостоятельностью в вопросах определения формы управления, принятия хозяйственных решений, установления цен, оплаты труда, распределения чистой прибыли.

Общество не имеет филиалов и представительств.

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Общество вправе пользоваться займами и кредитами российских и зарубежных предприятий, банков и физических лиц, в том числе коммерческим кредитом в иностранной валюте, а также приобретать иностранную валюту в порядке, установленном действующим законодательством.

Общество вправе совершать любые гражданско-правовые сделки, в том числе продавать и покупать, обменивать и передавать безвозмездно, сдавать и принимать в арендное и безвозмездное пользование, передавать и принимать в залог, в доверительное управление любые имущественные объекты (за исключением изъятых из оборота), получать и оказывать услуги, выполнять работы. Совершать действия в чужом интересе, участвовать в расчетах на финансовых рынках в соответствии с действующим законодательством.

Общество в целях реализации социальной, экономической и налоговой политики несет ответственность за сохранность документов.

 Основными обязанностями ООО “Хлебозавод №5” согласно Уставу являются:

* соблюдать требования законодательства РФ о труде;
* принимать неотложные меры по защите своих работников от последствий чрезвычайных и аварийных ситуаций мирного и военного времени;
* обеспечивать создание, подготовку и поддержание в готовности необходимого количества формирований, а также обучение производственного персонала способам защиты и действиям в чрезвычайных ситуациях;
* создавать необходимые условия работникам для выполнения ими обязанностей и нести расходы, связанные с проведением мероприятий;
* вести в установленном порядке делопроизводство и архивные документы;
* передавать документы по личному составу правопреемнику в случае ликвидации или реорганизации, либо в центр документации новейшей истории Удмуртской Республики для хранения.

Уставный капитал ООО «Хлебозавод №5» составляет 10010000 руб.

Уставный капитал общества может быть увеличен в установленном порядке после внесения всеми его участниками вкладов в полном объеме.

Вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

 Общество отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом. Имущество общества составляют основные и оборотные средства, а также иные ценности, стоимость которых отражается в балансе общества.

Имущество и средства общества формируются за счет: денежных и иных материальных взносов учредителя, доходов от финансово-хозяйственной деятельности, добровольных взносов различных организаций и граждан, банковских и иных кредитов, доходов от ценных бумаг, прочих доходов и поступлений, не запрещенных действующим законодательством.

Учредительным документом общества являются учредительный договор, подписанный его учредителями, и утвержденный ими устав.

Общество является коммерческой организацией, имеющей основной целью деятельности извлечение прибыли.

Обычными видами деятельности ООО «Хлебозавод №5» согласно уставу общества являются:

* производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения;
* производство сухих и хлебобулочных изделий и мучных кондитерских изделий длительного хранения;
* оптовая и розничная торговля;
* финансовая деятельность;
* операции с недвижимостью, аренда и оказание услуг;
* здравоохранение;
* другие виды деятельности.

**2.2 Организационное устройство и размеры организации**

Под организационной структурой организации понимаются состав, соподчиненность, взаимодействие и распределение работ по подразделениям и органам управления, между которыми устанавливаются определенные отношения по поводу реализации властных полномочий, потоков команд и информации.

В структуре ООО «Хлебозавод №5» выделяют 3 вида производства:

1. основное производство;
2. вспомогательное производство;
3. обслуживающее производство.

Основное производство включает в себя работу таких цехов как:

* + хлебобараночный цех;
	+ хлебобулочный цех №1;
	+ хлебобулочный цех №2;
	+ минипекарня;
	+ кондитерский цех;
	+ вафельный цех.

В свою очередь, вспомогательное производство подразделяется на:

* транспортный цех;
* мастерскую.

Магазин и столовая образуют обслуживающее производство.

В ООО «Хлебозавод №5» структура управления является линейно-функциональной и представляет собой иерархичность управления, четкое разделение труда, использование на каждой должности квалифицированных специалистов. Она основывается на принципе единства распределения поручений.

Таким образом, каждый подчинённый имеет одного руководителя, а руководитель имеет несколько подчинённых. Элементы структуры являются носителями определенных управленческих полномочий.

В ООО «Хлебозавод №5» во главе структуры управления стоит Общее собрание участников.

Общее собрание участников решает следующие вопросы:

* изменение Устава общества;
* внесение изменений в учредительный договор;
* принятие решения о реорганизации или ликвидации общества;
* утверждение годовых отчетов и годовых бухгалтерских балансов;
* ряд других вопросов, которые прописаны в Уставе организации.

Генеральный директор Гулак Сергей Иванович осуществляет функции единоличного исполнительного органа общества.

В подчинении генерального директора находятся:

* Главный бухгалтер.

Ему, в свою очередь, подчиняется общий отдел бухгалтерии, который ведет учет всех остальных хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив. Работники этого отдела ведут Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

* Главный инженер.

Он следит за работой начальника кондитерского и вафельного цехов, начальника хлебобулочного цеха и минипекарни, главного технолога, главного механика и главного энергетика.

Кроме того, в подчинении генерального директора находятся: экономист, начальник отдела сбыта, начальник отдела снабжения, начальник охраны, отдел кадров, юрисконсультант, начальник транспортного отдела и секретарь.

Таким образом, следует отметить, что система управления в ООО «Хлебозавод №5» является достаточно эффективной. Она не содержит в себе никаких «лишних» звеньев, а также обеспечивает довольно высокий уровень информативности и дисциплины в организации.

**2.3 Основные финансовые показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность**

Экономические показатели деятельности организации включают довольно много отдельных компонентов.

Прибыль и рентабельность – это основные экономические показатели, отражающие результаты и успешность работы организации.

Прибыль (убыток) – разница между стоимостью реализованной продукции (работ, услуг) и авансированным на ее производство капиталом.

 Рентабельность – это экономический показатель, который наиболее полно может нарисовать картину деятельности организации. Рентабельность отражает эффективность использования ресурсов.

 Чем больше данные показатели, тем эффективнее работа организации, и ее конкурентоспособность и финансовая устойчивость.

Для того чтобы глубже вникнуть в деятельность ООО «Хлебозавод №5», ознакомимся с основными экономическими показателями ее финансово-хозяйственной деятельности, которые представлены в таблице 2.1.Анализ осуществлен на основе данных отчетов о финансовых результатах за 2012 – 2016 гг.

Таблица 2.1 – Основные экономические показатели деятельности организации

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2015 г. | 2016 г. в % к 2012 г. |
| 1.Выручка от продажи продукции, тыс. руб. | 335516 | 364609 | 343922 | 419917 | 447043 | 106,46 | 133,24 |
| 2.Себестоимость продажи продукции, тыс. руб. | 281363 | 307688 | 292057 | 292321 | 305910 | 104,65 | 108,72 |
| 3.Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб. | 18250 | 7847 | 9076 | 1676 | -14665 | - | - |
| 4.Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс.руб. | 9260 | 126 | -1490 | 162 | 510 | 314,81 | 5,51 |
| 5.Чистая прибыль (убыток)(+,-) , тыс.руб. | 6973 | -189 | -1451 | 52 | 183 | 351,92 | 2,62 |
| 6.Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), % | 6,49 | 2,55 | 3,11 | 0,57 | -4,79 | - | - |

Анализ данных таблицы 2.1 показал, что выручка от реализации продукции собственного производства за рассматриваемый период (5 лет) повысилась на 33,24% и составила в 2016 г. 447043 тыс. руб. Рост данного показателя свидетельствует об увеличении объема производства продукции в ООО «Хлебозавод №5». Вместе с увеличением выручки от продажи продукции возросла себестоимость на 8,72% и составила в 2016 г. 305910 тыс. руб.

Анализируя прибыль от продаж, можно проследить ее сокращение. Так в 2015 г. прибыль от продаж составила лишь 1676 тыс. руб., что меньше аналогичного показателя 2012 г. на 90,82 %, а в 2016 г. убыток составил 14665 тыс. руб.

В 2013 г. прибыль до налогообложения снижается более чем на 95 %. А в 2014 г. организация получает убыток (-1490 тыс. руб.).

В итоге ООО «Хлебозавод №5» в 2014г. после уплаты налогов получило чистый убыток в размере 1451 тыс. руб., и уровень рентабельности деятельности организации составил 3,11%.

Это говорит о том, что выручки от реализации продукции оказалось недостаточно для покрытия произведенных расходов и уплаты налога на прибыль.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в деятельности ООО «Хлебозавод №5» наблюдается отрицательная тенденция, организация терпит убытки, то есть деятельность становится убыточной. Уровень рентабельности деятельности в 2015 г. равен почти нулю (0,57%), а в 2016 г. деятельность становится убыточной. Это связано с увеличением коммерческих расходов.

На результаты производственно-хозяйственной деятельности организации, динамику выполнения планов производства оказывает влияние степень использования ресурсов, таких как основные средства, материальные ресурсы.

Для характеристики эффективности использования материальных ресурсов и основных средств используются обобщающие показатели материалоотдачи и фондоотдачи, которые показывают количество произведенной продукции с каждого рубля ресурсов организации.

 Для обобщающей характеристики обеспеченности основными средствами и материальными ресурсами используются показатели фондоемкости и материалоемкости. Они показывают, сколько приходится на производство единицы продукции тех или иных ресурсов.

Также важными экономическими характеристиками при анализе финансового состояния организации являются наличие капитала, обеспеченность финансовыми ресурсами, рациональность их размещения и эффективность их использования.

Относительным показателем экономической эффективности является рентабельность. Рентабельность комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых, денежных и других ресурсов, а также капитала.

Рассмотрим показатели эффективности использования ресурсов и капитала ООО «Хлебозавод №5», представленные в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2015 г. | 2016г. в % к 2012 г. |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 13609 | 15464,5 | 13433,5 | 11954 | 11155,5 | 93,32 | 81,97 |
| 2.Фондовооруженность, тыс. руб. | 29,91 | 38,09 | 33,50 | 31,46 | 27,89 | 88,65 | 93,25 |
| 3. Фондоемкость, руб. | 0,04 | 0,04 | 0,04 | 0,03 | 0,02 | 66,67 | 50 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 24,65 | 23,58 | 25,60 | 35,13 | 40,10 | 107,14 | 152,70 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 68,04 | 0,81 | -11,09 | 1,36 | 4,57 | - | - |
| Б. Показатели эффективности использования материальных ресурсов |
| 6. Материалоотдача, руб. | 1,77 | 1,83 | 1,81 | 1,92 | 2,04 | 106,25 | 115,25 |
| 7.Материалоемкость, руб. | 0,57 | 0,55 | 0,55 | 0,52 | 0,49 | 94,23 | 85,96 |
| 8. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,10 | 0,04 | 0,05 | 0,01 | -0,09 | - | - |
| 9. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,57 | 0,57 | 0,67 | 0,67 | 0,68 | 101,49 | 119,30 |
| В. Показатели эффективности использования капитала |
| 10. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 8,27 | -0,19 | -1,45 | 0,144 | 0,42 | - | - |
| 11. Рентабельность собственного капитала, % | 18,09 | -0,45 | 3,62 | 0,40 | 1,26 | - | - |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 12. Рентабельность внеоборотных активов, % | 46,01 | -1,02 | -8,97 | 1,04 | 3,15 | - | - |
| 13. Рентабельность оборотных активов, % | 10,08 | -0,24 | -2,29 | 0,168 | 0,482 | - | - |

Изучив данные таблицы 2.2, можно отметить, что за рассматриваемый период (5 лет) среднегодовая стоимость основных средств снизилась на 18,03 %, в связи с этим снизилась фондовооруженность (на 6,75%), и увеличилась фондоотдача (на 52,7%), т.е. увеличилось количество продукции на 1 руб. основных производственных фондов.

При этом показатель фондоемкости снизился и составил в 2016 г. 0,02 руб.

Анализируя эти же показатели за последние два года (2015 г., 2016 г.), можно увидеть, что наибольшее изменение наблюдается у такого показателя как фондоотдача, а именно его увеличение на 7,14 %.

Рентабельность использования основных средств в 2012 г. достигала 68,04 %, в 2016 г. она составила всего лишь 4,57%. Причиной такого снижения является уменьшение размера прибыли до налогообложения. Показатель материалоотдачи увеличился на 15,25% и составил в 2016 г. 2,04 руб., т.е. на 1 руб. потребленных материальных ресурсов было получено 2,04 руб. продукции.

Прибыль на 1 руб. материальных затрат за анализируемый период (2012−2016 гг.) имеет тенденцию к снижению (более чем на 90%) и в 2016 г. данный показатель равен -0,09 руб.

Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции за 5 лет увеличились на 19,30 % и составили 0,68 руб. Все это свидетельствует о снижении уровня эффективности использования материальных ресурсов в организации.

В ООО «Хлебозавод №5» показатели эффективности использования капитала имеют тенденцию к снижению, более того в 2013 г. и в 2014 г. они имеют отрицательные значения вследствие получения убытков.

Наибольший процент рентабельности в 2012 г. приходится на внеоборотные активы – 46,01%, наименьший процент рентабельности – на совокупный капитал (8,27%).

В 2013 г. показатели эффективности использования капитала следующие: рентабельность совокупного капитала (−0,19%), рентабельность внеоборотных активов (–1,02%), рентабельность собственного капитала (–0,45%), рентабельность оборотных активов (− 0,24%).

В 2015 г. ООО «Хлебозавод №5» получило незначительную прибыль 52 тыс. руб., поэтому показатели эффективности использования капитала имеют положительные значения, но значения не превышают 0,5 %.

Денежные средства характеризуют начальную и конечную стадии кругооборота хозяйственных средств, скоростью движения которых определяется эффективность всей предпринимательской деятельности. Объемом имеющихся у организации денег как важнейшего платежного средства определяется платежеспособность.

Платежи организации и поступления в организацию денежных средств и денежных эквивалентов (денежные потоки организации), а также их остатки на начало и конец отчетного периода отражаются в Отчете о движении денежных средств.

Денежные потоки организации подразделяются на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Денежные потоки организации от операций, связанных с осуществлением обычной деятельности организации, приносящей выручку, классифицируются как денежные потоки от текущих операций.

Денежные потоки организации от операций, связанных с приобретением, созданием или выбытием внеоборотных активов организации, классифицируются как денежные потоки от инвестиционных операций.

Денежные потоки организации от операций, связанных с привлечением организацией финансирования на долговой или долевой основе, приводящих к изменению величины и структуры капитала и заемных средств организации, классифицируются как денежные потоки от финансовых операций.

Используя в качестве информационной базы для анализа движения денежных потоков (средств) Отчёт о движении денежных средств ООО «Хлебозавод №5» за период 2012–2016 гг., рассмотрим движение денежных средств в ООО «Хлебозавод №5», представленное в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Движение денежных средств организации, тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016г. в % к 2015г. | 2016г. в % к 2012г. |
| 1. Поступление денежных средств - всего  | 326268 | 355661 | 313180 | 397117 | 424797 | 106,97 | 130,20 |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | 291068-35200 | 334661-21000 | 312180-1000 | 397117-- | 424107690- | 106,80-- | 145,71-- |
| 2. Расходование денежных средств – всего | 335434 | 350158 | 317844 | 393725 | 426669 | 108,37 | 127,20 |
| в том числе:а) в текущей деятельностиб) в инвестиционной деятельностив) в финансовой деятельности | 302308729825828 | 323073138525700 | 31028815566000 | 3902913434- | 4210775592- | 107,89162,84- | 139,2976,62- |
| 3. Чистые денежные средства - всего | -9166 | 5503 | -4664 | 3392 | -1872 | - | - |
| в том числе:а) от текущей деятельностиб) от инвестиционной деятельностив) от финансовой деятельности | -11240-72989372 | 11588-1385-4700 | 1892-1556-5000 | 6826-3434- | 3030-4902- | 44,39-- | --- |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода | 2087 | 7590 | 2926 | 6318 | 4446 | 70,37 | 213,03 |

По данным таблицы 2.3 видно, что поступление денежных средств в 2016 г. увеличилось по сравнению с 2012 г. на 30,2 %. Это произошло за счет текущей деятельности, в результате которой поступления за анализируемый период возросли на 45,71%. Поступление денежных средств от финансовой деятельности имеет место в период с 2012 г. по 2014 г., в котором достигает значения 1000 тыс. руб. В сравнении с 2012 г. денежный поток сократился более чем на 90%.

Поступление средств от инвестиционной деятельности за анализируемый период (с 2012 г. по 2016 г.) имеет место только в 2016 г.

Аналогично возросло и расходование денежных средств (на 27,2 %, что составляет 91325 тыс. руб.). В основном это связано с текущей деятельностью (показатель 2016 г. выше аналогичного показателя 2012 г. на 39,29 %).

На увеличение расходов также повлияло приобретение основных средств, увеличение материальных затрат, повышение заработной платы и т.д.

В результате этих изменений, чистые денежные средства от текущей деятельности сократились на 65,61% и в 2016 г. составили 3030 тыс. руб. При этом в 2014 г. наблюдается отрицательный чистый денежный поток (−4664 тыс. руб.), который является результатом превышения расходов над поступлениями от финансовой и инвестиционной деятельности.

Также отрицательное значение имеет показатель чистых денежных средств от инвестиционной деятельности 2016 г. (–4902 тыс. руб.). Это говорит о том, что данная организация не способна генерировать денежные средства самостоятельно, без обращения к дополнительному внешнему финансированию.

В целом за 5 лет общая величина чистых денежных средств увеличилась, но осталась отрицательной и в 2016 г. составила -1872 тыс. руб.

Остаток денежных средств на конец 2016 г. составил 4446 тыс. руб., что меньше аналогичного показателя 2015 г. на 29,63% и больше показателя 2012 г. на 113,03% соответственно.

Финансовое состояние организации оценивается показателями ликвидности и платежеспособности, в наиболее общем виде характеризующими, может ли она своевременно и в полном объеме произвести расчеты по краткосрочным обязательствам перед контрагентами.

Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке ее убывания, с краткосрочными обязательствами по пассиву, которые группируются по степени срочности погашения.

Платежеспособность – способность вовремя удовлетворять платежные требования поставщиков оборудования, сырья и материалов в соответствии с хозяйственными договорами, возвращать кредиты, производить оплату труда персонала, вносить платежи в бюджет.

Платежеспособность является сигнальным показателем финансового состояния организации. Степень платежеспособности характеризуется при анализе ликвидности баланса относительными коэффициентами ликвидности, которые также отвечают интересам различных внешних пользователей аналитической информации.

Под финансовой устойчивостью экономического субъекта следует понимать обеспеченность его запасов и затрат источниками их формирования.

Показатели финансовой устойчивости позволяют определить состояние и структуру активов организации, и обеспеченность их источниками покрытия.

Детализированный анализ финансового состояния организации можно проводить с использованием абсолютных и относительных показателей.

Для более глубокого анализа в дополнение к абсолютным показателям целесообразно рассчитывать ряд относительных показателей – финансовых коэффициентов.

На основании данных Бухгалтерского баланса ООО «Хлебозавод №5» за период 2012–2016 гг. рассчитаем значения абсолютных показателей и финансовых коэффициентов.

Для удобства проведения анализа расчетные величины абсолютных и относительных показателей приведем в специальной форме таблицы 2.4.

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | 2016г. в % к 2015г. | 2016г. в % к 2012г. |
| 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 1,54 | 1,46 | 0,85 | 0,86 | 1,31 | 152,33 | 85,06 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥ (0,2÷0,5) | 0,04 | 0,13 | 0,02 | 0,05 | 0,05 | 100 | 125 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 1,03 | 1,04 | 0,58 | 0,59 | 0,99 | 167,80 | 96 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | ­­­\_\_\_\_\_\_ | 22532 | 24232 | 24793 | 24989 | 23729 | 91,37 | 100,75 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 33250 | 30253 | 25685 | 25970 | 26126 | 100,60 | 78,57 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_ | -1162 | 652 | -3174 | -7595 | -2279 | - | - |

Продолжение таблицы 2.4

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_ | 9556 | 6673 | -2282 | -6614 | 118 | - | - |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,45 | 0,42 | 0,38 | 0,34 | 0,32 | 94,12 | 71,11 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 1,19 | 1,38 | 1,60 | 1,94 | 2,08 | 107,22 | 169,11 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,54 | 0,58 | 0,61 | 0,62 | 0,58 | 90,63 | 103,57 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,30 | 0,29 | 0,27 | 0,24 | 0,22 | 88 | 68,75 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 0,84 | 0,73 | 0,62 | 0,52 | 0,48 | 92,31 | 59,25 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,55 | 0,58 | 0,62 | 0,66 | 0,68 | 104,76 | 138,74 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

Из данных таблицы 2.4 следует, что коэффициент текущей ликвидности за 5 лет имеет значение ниже нормы (в 2012 г. составил 1,54, в 2016 г. – 1,31). Это говорит о том, что ООО «Хлебозавод №5» не имеет достаточно оборотных активов для покрытия своих краткосрочных обязательств.

 Коэффициент абсолютной ликвидности за рассматриваемый период не превышает нормальное ограничение. Самого низшего уровня коэффициент достигает в 2014 г. – 0,02.

 За последние 5 лет значение данного показателя остается на одном уровне и в 2016 г. составило 0,05. То есть ООО «Хлебозавод №5» не в состоянии немедленно расплатиться по наиболее срочным обязательствам, нет достаточного для этого количества денежных средств.

Коэффициент быстрой ликвидности за анализируемый период остался неизменным, при этом до 2013 г. включительно имеет значение, укладывающееся в норму (в 2012 г. – 1,03, в 2013г. – 1,04). Это говорит о наличии у ООО «Хлебозавод №5» ликвидных активов, которыми можно погасить наиболее срочные обязательства. С 2014 г. данный показатель ниже нормального значения, в 2015 г. равен 0,59, но в 2016 г. вновь близок к норме.

Величина собственных оборотных средств в 2015 г. составила 24989 тыс. руб., что на 9,01% больше аналогичного показателя 2012 г.

Наблюдается тенденция снижения общей величины основных источников формирования запасов и затрат за анализируемый период (на 21,43%). Таким образом, в отчетном году ООО «Хлебозавод №5» имеет недостаток собственных оборотных средств (2279 тыс. руб.) и излишек по общей величине основных источников формирования запасов и затрат (118 тыс. руб.). Из этих данных следует, что финансовое состояние можно характеризовать как кризисное.

Значение коэффициента автономии организации в период с 2012 г. по 2016 г. находится ниже нормы, что говорит о зависимости организации от заемного капитала. К тому же этот показатель имеет тенденцию к снижению: в 2012 г. – 0,45, в 2013 г. – 0,34, что на 27,66% ниже. Отсюда следует, что ООО «Хлебозавод №5» независимо от заемных источников средств на 34%.

Отрицательная тенденция характерна для динамики коэффициента соотношения заемных и собственных средств, который в 2016 г. составил 2,08, (на 69,11% больше показателя 2012 г.), что превышает оптимальный уровень.

Коэффициент маневренности вырос на 3,57% по сравнению с 2012 г., но снизился на 9,37% по сравнению с 2015 г. В 2016 г. он равен 0,58, то есть 58% собственных оборотных средств находятся в мобильной форме, позволяющей им свободно маневрировать.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования на протяжении рассматриваемого периода (2012–2016 гг.) имеет отрицательную динамику и на 2016 г. составляет 0,22, что на 21,25% меньше, чем в 2012 г., но при этом является нормальным значением.

По данным таблицы заметно уменьшение коэффициента соотношения собственных и привлеченных средств (на 40,75%). То есть организация становится более зависимой от привлеченных средств, и значение показателя находится значительно ниже установленной нормы (в 2015 г. составил 0,48).

Значение коэффициента финансовой зависимости организации намного превышает нормальное значение (в 2016 г. – 3,08). Также этот показатель за рассматриваемый период вырос на 38,74 %, что говорит о том, что в организации увеличивается доля заемных средств в финансировании.

Таким образом, в ООО «Хлебозавод №5» необходимо усилить контроль над своевременностью погашения краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов, а также сократить их получение за счет роста собственного капитала.

**2.4 Состояние бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации**

 Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

 Бухгалтерский учет в ООО «Хлебозавод №5» ведется в соответствии с Федеральным законом РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. №34н (ред. от 24.12.2010), действующими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), Планом Счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н (ред. от 08.11.2010) и другими правовыми документами Президента РФ, Правительства РФ, Минфина РФ.

 В ООО «Хлебозавод №5» ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

 Учетная политика ООО «Хлебозавод №5» сформирована главным бухгалтером в соответствии с требованиями ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» и утверждена руководителем организации.

Принятая учетная политика оформлена Положением об учетной политике по ООО «Хлебозавод №5».

 Изменения в учетную политику вносятся в случае разработки новых способов ведения бухгалтерского учета, изменения законодательства РФ в области бухгалтерского учета, а также изменения условий деятельности. Учетная политика применяется последовательно из года в год.

 В соответствии с учетной политикой ООО «Хлебозавод №5» бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, как самостоятельным структурным подразделением под руководством главного бухгалтера.

 Структура бухгалтерской службы ООО «Хлебозавод №5» имеет линейный вид. Штат бухгалтерии состоит из семи человек, каждый работник ведёт закреплённый за ним участок учёта и подчиняется главному бухгалтеру, что соответствует рациональной организации труда.

 Кроме того, организация имеет отдельно оборудованную кассу и должность кассира, который ведет учет кассовых операций и учет операций по расчетному счету, осуществляет выдачу и прием наличных денег.

 Главный бухгалтер подчиняется директору и руководствуется в своей деятельности действующим законодательством: Налоговым кодексом РФ, нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет и налогообложение в Российской Федерации.

 Согласно учетной политике ООО «Хлебозавод №5» срок полезного использования по основным средствам определяется на основании Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Начисление амортизации по основным средствам и НМА ведется линейным способом. Переоценка основных средств не проводится. В организации предусмотрено создание в бухгалтерском учете резерва по сомнительным долгам.

 В целях своевременного отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете первичные учетные документы оформляются и передаются в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете. Это должно происходить в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

 Главный бухгалтер совместно с руководителем организации подписывает документы, служащие основанием для приемки ТМЦ, денежных средств, расчетно-кредитных и финансовых обязательств.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, кроме руководителя и главного бухгалтера, утверждается Приказом руководителя организации. Первичные учетные документы являются основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета. Регистры бухгалтерского учета ежемесячно распечатывают на бумажные носители. Осуществляется контроль над хранением и использованием учетной информации.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) в ООО «Хлебозавод №5» ведется на основе натуральных измерителей в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного отражения.

Показатели бухгалтерской отчетности формируются в соответствии с действующими в РФ правилами бухгалтерского учета и отчетности.

 ООО «Хлебозавод №5» находится на общей системе налогообложения, то есть бухгалтерский учёт ведётся в полном объёме, уплачиваются все необходимые налоги и сборы.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организация проводит инвентаризацию имущества и финансовых обязательств согласно графику, установленному организацией самостоятельно, обязательная инвентаризация осуществляется в случаях, предусмотренных ст. 11 Закона № 402 – ФЗ.

 В организации отсутствует отдел внутреннего контроля. Внутрихозяйственный контроль возлагается на главного бухгалтера и инвентаризационную комиссию, которая, согласно утвержденному графику проводит инвентаризацию объектов учета.

 В бухгалтерии ООО «Хлебозавод №5» применяется автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие 8.3». Автоматизированная форма учета представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности.

 Отдельное ведение бухгалтерского управленческого учёта в организации не предусмотрено, специального отдела по управленческому учету также нет.

 Следует отметить отсутствие в ООО «Хлебозавод №5» таких важных элементов рационального и качественного ведения бухгалтерского учёта, как плана документации, плана отчётности, плана технического оформления учета. Это является существенным недостатком как для бухгалтерского, так и для управленческого учета.

В целом бухгалтерия ООО «Хлебозавод №5» работает слажено. Каждый бухгалтер отвечает за свою отрасль и делает соответствующую отчетность на основе первичных документов.

**3 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»**

**3.1 Задачи бухгалтерского учета и документация по учету финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Учет финансовых результатов от обычных видов деятельности является важным и значимым аспектом учета организации, так как включает в себя показатели, характеризующие и подводящие итог деятельности организации и отражаемые в финансовой отчетности.

Цель ведения бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности – это определение величины доходов и расходов, участвующих в формировании финансового результата деятельности организации, контроль над операциями поступления и расходования имущества в процессе управления.

Задачами бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности являются:

* документальное оформление операций по обычным видам деятельности организации;
* правильное отражение выручки от продажи продукции, товаров, оказания услуг, выполнения работ;
* своевременный расчет и списание себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг;
* учет и отражение, распределение коммерческих расходов;
* начисление и списание управленческих расходов;
* правильный расчет и отражение финансового результата от обычных видов деятельности, то есть прибыли или убытка от продаж;

получение необходимых данных для составления отчетности.
 Обычными видами деятельности ООО «Хлебозавод №5» согласно Уставу Общества являются:

* производство хлеба и мучных кондитерских изделий недлительного хранения;
* производство сухих и хлебобулочных изделий и мучных кондитерских изделий длительного хранения;
* оптовая и розничная торговля;
* финансовая деятельность;
* операции с недвижимостью, аренда и оказание услуг;
* здравоохранение.

Расходами от обычных видов деятельности являются:

* расходы, связанные с изготовлением и продажей готовой продукции;
* расходы, связанные с приобретением и продажей товаров;
* расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
* расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование своих активов по договору аренды.

 Исходя из того, что основная деятельность ООО «Хлебозавод №5» представляет собой процесс производства и реализации готовой продукции, товаров, источниками информации для правильного ведения бухгалтерского учета и заполнения данных по счетам и регистрам, а также записям в Главной книге служат следующие первичные документы: счета-фактуры, товарные накладные, акты приемки-передачи выполненных работ, оказанных услуг, договоры на продажу, договоры на оказание услуг, работ, ведомость отгрузки готовой продукции, полуфабрикатов, товаров, выписки банка, договоры на аренду, бухгалтерские справки и так далее. Схема документооборота представлена в приложении В.

Продажа продукции, оказание услуг, выполнение работ и предоставление имущества в аренду осуществляются в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками).

Готовая продукция представляет прошедший все стадии производственного цикла актив, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или иным требованиям [35].

Прием готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства на склад оформляется приемо-сдаточными накладными, маршрутными листами и товарно-транспортными накладными на внутреннее перемещение, актами о приеме-передаче товарно-материальных ценностей на хранение, приходными складскими ордерами. Товары, приобретенные организацией для перепродажи, оформляются актами о приемке товаров (ф. ТОРГ-1), расхождения по количеству и качеству поступивших товаров оформляются актами об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке ТМЦ (ф. ТОРГ-2), которые служат основанием для предъявления претензии поставщику. На каждый вид поступивших продукции, товаров, полуфабрикатов составляется карточка количественно-стоимостного учета товарно-материальных ценностей (ТМЦ), по которой ведут учет в натуральном измерении по плановой себестоимости (готовая продукция, полуфабрикаты), по фактической себестоимости (товары). Все поступившие на места хранения ТМЦ подлежат регистрации в журнале регистрации товарно-материальных ценностей, сданных на хранение. Одновременно со сдачей произведенных организацией ТМЦ в бухгалтерию сдается отчет производства, а по окончании месяца отчет о движении основных и вспомогательных материалах, данные которого сравнивают с нормами расхода сырья и материалов на выпущенную продукцию.

Отгрузка продукции производится на основании договора купли-продажи (поставки), по которому одна сторона (продавец) обязуется передать имущество в собственность, хозяйственное ведение, управление другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять это имущество и уплатить за него определенную денежную сумму.

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов, одним из которых является товарная накладная (форма ТОРГ-12) с заполненными реквизитами. Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции, товаров, полуфабрикатов со склада является распоряжение руководителя или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком). В местах хранения на отпускаемые ТМЦ составляется акт о расходе ТМЦ, в конце месяца материально-ответственное лицо (кладовщик) составляет ведомость учета остатков ТМЦ в местах хранения и отчет «Товары на складах». На основании приказа и накладной бухгалтерией выписывается платежное требование для расчетов с покупателями через банк и счет-фактура. Далее выписывается товарно-транспортная накладная, составляется задание экспедитору, пропуск на вывоз ТМЦ с территории производственной площадки, который регистрируется в журнале регистрации грузов. Одновременно с этим происходит списание плановой себестоимости проданной продукции, товаров, полуфабрикатов на основании расчетов оформленных бухгалтерской справкой. Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации ежемесячно проводит сверку данных об отпущенных со склада и фактически вывезенных материальных ценностях.

На основании оформленных расходных накладных формируют счета-фактуры в двух экземплярах. Первый экземпляр счета-фактуры передается покупателю для оплаты за приобретенную им продукцию, а второй экземпляр остается в организации. На основании второго экземпляра счета-фактуры заполняется книга продаж и начисляется НДС по реализованной продукции.

В счете-фактуре указываются:

- порядковый номер счета-фактуры;

- наименование и регистрационный номер поставщика готовой продукции;

- наименование получателя готовой продукции;

- наименование готовой продукции;

- стоимость (цена) готовой продукции;

- сумма налога на добавленную стоимость;

- дата представления счета-фактуры.

В случае предоплаты (аванса) счет-фактура составляется поставщиком на сумму предоплаты (аванса).

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером поставщика, а также лицом, ответственным за отпуск готовой продукции и скрепляется печатью организации. Первый экземпляр счет – фактуры представляется поставщиком покупателю не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции, даты предоплаты (аванса), выполнения работ или оказания услуг.

Моментом определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость (НДС) для ООО «Хлебозавод №5» является наиболее ранняя из двух дат:

– день отгрузки (передачи) товаров, продукции, работ, услуг, имущественных прав;

– день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Сумма НДС, подлежащая уплате, исчисляется исходя из расчетной ставки НДС 10 % или 18 % по следующей формуле:

Сумма НДС = Сумма полученной оплаты \* 18/118 (10/110)

 На основании счета-фактуры начисляется налог на добавленную стоимость (НДС), подлежащий уплате в бюджет. Покупателю (заказчику) данный первичный документ необходим для возмещения НДС из бюджета, поэтому счет-фактура выписывается в двух экземплярах. Счета-фактуры, выставленные покупателям и заказчикам, регистрируются в хронологическом порядке в книге продаж.

После отгрузки продукции, товаров, полуфабрикатов (выполнения работ, оказания услуг в счет уже полученных ранее платежей от покупателей (авансов) в книге продаж делается корректировочная запись, уменьшающая сумму ранее начисленного с аванса НДС.

Стоит также отметить, что в счетах-фактурах могут иметь место ошибки, описки, арифметические просчеты. Тем не менее, все счета-фактуры подлежат регистрации в журнале учета счетов-фактур и книге продаж не зависимо от их правильности. Данный журнал служит налоговым регистром, поэтому корректировочные и исправительные счета-фактуры в общем порядке учитываются в нем, а не обособленно. При этом в случае обнаружения ошибки в первоначальной версии документа и создании исправленного экземпляра в счете-фактуре заполняется строка «Исправление». При получении исправленного счета-фактуры необходимо провести сторнирование записи по первоначальному документу и зарегистрировать в книге продаж новый счет-фактуру. Обязательным условием принятия любого счета-фактуры служит наличие заполненных реквизитов.

По данным сгруппированных первичных документов на отпуск (отгрузку) готовой продукции составляется регистр аналитического учета – ведомость продажи готовой продукции, товаров, полуфабрикатов.

Оказание услуг, выполнение работ ООО «Хлебозавод №5» осуществляет на основании договора об оказании соответствующих услуг, выполнении работ. Все затраты собираются в ведомостях учета расходов и списываются на себестоимость на основании расчета бухгалтерии. Заказчику на основании имеющихся в организации прейскурантов цен и расчетов бухгалтерии выставляется счет на оплату и счет-фактура. Также составляется акт оказания услуг (выполнения, приемки-передачи выполненных работ), который подписывается обеими сторонами.

Предоставление имущества организации в аренду соответственно другим основным видам деятельности ООО «Хлебозавод №5», в которых предусмотрено наличие контрагента, оформляется договором. Все затраты, связанные с этим видом деятельности учитываются в соответствующих накопительных ведомостях расходов. Контрагенту выписывается счет, который ему необходимо оплатить в наличной или безналичной форме. Также выписывается счет-фактура с выделенной строкой НДС, которая подлежит отражению в журнале учета счетов-фактур и книге продаж.

Расходы на продажу и управленческие расходы в течение месяца также собираются на основании первичных документов (табель учета рабочего времени, бухгалтерские справки, калькуляции, отчеты, в том числе авансовые, акты на списание ТМЦ и т.д.) и списываются на счет продаж на основании расчета, подтвержденного бухгалтерской справкой.

Все первичные документы, относящиеся к основным видам деятельности ООО «Хлебозавод №5» регистрируются, информация, содержащаяся в них отражается на счетах и накапливается в аналитических регистрах бухгалтерского учета.

Продажа готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, товаров, оказание услуг, выполнение работ позволяет ООО «Хлебозавод №5» возместить понесенные расходы на производство и реализацию, учесть выручку от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, сдачи в аренду имущества, выявить финансовый результат основной деятельности, произвести расчет сумм прибыли или убытка от продаж.

Таким образом, организация бухгалтерского учета по основным видам деятельности ООО «Хлебозавод №5» обеспечивает группировку полной и достоверной информации о движении готовой продукции на соответствующих счетах бухгалтерского учета. Документальное оформление продажи продукции, полуфабрикатов, товаров (работ, услуг) контролируется специализированными отделами в структуре бухгалтерии (отдел реализации, служба единого окна) с целью правильного оформления первичных документов, соблюдения договоров с покупателями и заказчиками товаров, работ, услуг.

Кроме того, отражение результатов обычных видов деятельности организации в отчетности имеет место в отчете о финансовых результатах. Данный отчет заполняется по итогам отчетного года и входит в состав годовой бухгалтерской финансовой отчетности. Его данные заполняются на основании оборотно-сальдовых ведомостей по счетам 90 «Продажи», 44 «Расходы на продажу», 26 «Общехозяйственные расходы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 45 «Товары отгруженные», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и другим счетам, на основании записей книги покупок, книги продаж и Главной книги.

Таким образом, происходит отражение данных на счетах бухгалтерского учета на основании документально подтвержденных фактов финансово-хозяйственной деятельности ООО «Хлебозавод №5», и при этом параллельно проводится запись в учетные регистры, данные по которым затем сравниваются с записями в Главной книге, книге продаж и покупок и подлежат отражению в финансовой отчетности организации.

**3.2 Аналитический и синтетический учет финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Аналитический учет финансовых результатов в ООО «Хлебозавод №5» ведется по каждому виду проданной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. По каждому виду отражается фактическая производственная себестоимость, управленческие расходы, расходы на продажу, поступившая выручка.

ООО «Хлебозавод №5» ведет учет финансовых результатов от обычных видов деятельности согласно плану счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению на активно-пассивном, основном сопоставительном счете 90 «Продажи».

Рабочим планом счетов ООО «Хлебозавод №5» предусмотрены следующие субсчета к счету 90 «Продажи»:

90/1 «Выручка»;

90/2 «Себестоимость продаж»;

90/3 «НДС»;

90/4 «Коммерческие расходы на продажу»;

90/5 «Управленческие расходы»;

90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

При продаже продукции в бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90/1 «Выручка» - на сумму проданной готовой продукции;

Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43/3 «Готовая продукция хлебобулочного цеха» или 43/4 «Готовая продукция мини-пекарни», или 43/1 «Готовая продукция кондитерского цеха», или 43/2 «Готовая продукция вафельного цеха» - на величину себестоимости проданной продукции.

Выручка от продажи продукции является объектом налогообложения, в частности налогом на добавленную стоимость. Задолженность перед бюджетом по уплате НДС отражается в учете следующей проводкой:

Дебет счета 90/1/1 «НДС 10%» или 90/1/2 «НДС 18%»

Кредит счета 68/2 «Расчеты по НДС».

Поступление платежа от покупателя за реализованную ему продукцию отражается в учете следующей записью:

Дебет счета 51 «Расчетные счета» или 50 «Касса»

Кредит счета 62/1 «Расчеты по продаже готовой продукции»

Записи по субсчетам счета 90 «Продажи» производятся накопительно в течение отчетного года.

Финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц определяется сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90/2; 90/3; 90/4 и кредитового оборота по субсчету 90/1. Полученная при этом сумма финансового результата относиться на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - отражена прибыль от продажи продукции;

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» - отражен убыток от продажи продукции.

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме счета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на счет 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

Отражение операций по счету 90 «Продажи» в учетных регистрах осуществляется на основании первичных документов, отражающих отгрузку, продажу продукции, в соответствии с системой бухгалтерских проводок, представленных в таблице 3.1.

Таблица 3.1 Бухгалтерские проводки по учету продажи готовой продукции в ООО «Хлебозавод №5»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспондирующие счета | Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Оприходованы по фактической себестоимости торты | 76400 | 43/1 | 20 | Приемо-сдаточные накладные |
| 2 | Выручка от реализации продукции | 136000 | 62 | 90/1 | Расходная накладная, счет-фактура |
| 3 | Списана фактическая себестоимость реализованных тортов | 76400 | 90/2 | 43/1 | Расчет бухгалтерии |
| 4 | Списаны расходы связанные с продажей тортов | 5800 | 90/4 | 44 | Бухгалтерская справка - расчет |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 5 | Начислена сумма НДС за отпущенную продукцию (18%) | 15700 | 90/3 | 68 | Расчет бухгалтерии, счет-фактура |
| 6 | Погашена задолженность покупателем за приобретенную им продукцию | 136000 | 50, 51 | 62 | Платежное поручение, приходный кассовый ордер |
| 7 | Выявлен финансовый результат от продажи тортов (прибыль) | 38100 | 90/9 | 99 | Расчет бухгалтерии |

 По данным таблицы 3.1 можно сделать вывод о том, что отражение операций на счетах по учету готовой продукции осуществляется в соответствии с требованиями законодательных, нормативных актов по бухгалтерскому учету готовой продукции, Инструкцией к плану счетов.

Договором между поставщиком и покупателем может быть предусмотрена предварительная оплата продукции.

Предоплата — некоторая денежная сумма или другая имущественная ценность, которую при наличии двух встречных обязательств, одно из которых является денежным или имущественным, должник по денежному или имущественному обязательству передаёт своему кредитору во исполнение денежного или имущественного обязательства до начала исполнения встречного обязательства.

Согласно  плану счетов, используемому в организации, авансы полученные учитываются на счете 62, субсчет 2 – авансы, полученные в рублях. При получении аванса с него начисляют в бюджет налог на добавленную стоимость. После того как произошла отгрузка, в счет оплаты засчитывается сумма полученного аванса, при этом восстанавливается сумма НДС, начисленная ранее в бюджет.

Таким образом, для учета операций, связанных с обычными видами деятельности ООО «Хлебозавод №5» и отражением финансового результата от них, организация использует счет 90 «Продажи», который подразделяется на субсчета, что служит ведению более детального контроля за данными операциями и наглядно отражает информацию о фактах финансово-хозяйственной деятельности необходимую для заполнения форм бухгалтерской финансовой отчетности. Более подробное описание и деление хозяйственных операций осуществляется благодаря аналитическому учету продаж продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг по каждому контрагенту, договору, виду продукции, товаров, работ, услуг. Также это способствует детальному представлению структуры оборотов по дебету и кредиту счета и формированию финансового результата от обычных видов деятельности.

Информация по счету 90 «Продажи» при автоматизированном бухгалтерском учете с применением программы «1С: Предприятие версия 8.3» отражается в оборотно-сальдовой ведомости по данному счету, карточке счета, в отчетах «Анализ счета» и «Обороты счета» по счету 90 «Продажи», в книге продаж и Главной книге. Все названные регистры взаимосвязаны между собой, их основное отличие в отсутствии необходимости внесения вручную информации из первичных документов, так как их заполнение происходит автоматически на основании существующих в программе первичных документов в электронном виде.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому контрагенту в разрезе заключенных с ним договоров, и при этом обеспечивается возможность формирования финансового результата по каждой совершенной хозяйственной операции в отдельности, по каждому договору. Во многом благодаря автоматизации процесса учета с помощью специализированных компьютерных программ получение таких сведений стало осуществляться более оперативно без больших трудовых затрат и затрат времени.

**3.3 Учет коммерческих и управленческих расходов, закрытие счета 90 «Продажи»**

Для расчета полной фактической себестоимости продукции необходимо организовать не только учет ее производственной себестоимости, но и учет коммерческих расходов. Коммерческие расходы представляют затраты на отгрузку и продажу готовой продукции. К ним можно отнести такие расходы как:

- расходы на погрузку готовой продукции в транспортные средства, на ее доставку до пункта, определенного условиями договора с покупателем, оплату услуг транспортно-экспедиционных организаций и др.;

- стоимость тары, приобретенной у сторонних организаций и используемой для упаковки изделий, а также расходы по ее содержанию в исправном состоянии и ремонту, если стоимость последней включена в продажную цену готовой продукции на основании условий договора с покупателем и не подлежит оплате им;

- комиссионные сборы, отчисления, уплачиваемые специализированным организациям, оказывающим услуги по доставке готовой продукции в соответствии с условиями договоров;

- представительские расходы (расходы на проведение официальных приемов, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате организации, и др.) и др.

- затраты по рекламе (разработка и изготовление рекламной продукции, изготовление и распространение рекламных сувениров, образцов продукции, объявления в средствах массовой информации и др.).

Аналитический учет коммерческих расходов ведется на основании первичных учетных документов в ведомости учета коммерческих расходов в разрезе установленной в организации номенклатуры статей затрат.

 Синтетический учет расходов организуется на собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу», по дебету которого накапливаются суммы произведенных организацией расходов по продаже продукции.

В ООО «Хлебозавод №5» на счете 44 «Расходы на продажу» отражаются следующие расходы: расходы по упаковке продукции по цехам, транспортные расходы по доставке продукции, расходы на командировки, расходы на рекламу, комиссионные сборы посредническим лицам, прочие расходы на продажу, представительские расходы, расходы, связанные со сбытом продукции.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» отражаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, товаров, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в Дебет счета 90 «Продажи»:

Дебет счета 90/4 «Коммерческие расходы на продажу»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

 В бухгалтерии ООО «Хлебозавод №5» применяется также автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие 8.3». Автоматизированная форма учета представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности. В программе «1С: Предприятие 8.3» по счету 90 «Продажи» ведутся такие регистры как анализ счета и оборотно-сальдовая ведомость.

Первичные документы по учету продажи готовой продукции (приемо – сдаточные накладные, счет – фактуры и др.)

Ввод данных в программу

Вывод данных из программы

Журнал – ордер счета 90 «Продажи»

Оборотно - сальдовая ведомость счета 90 «Продажи»

Анализ счета 90 «Продажи»

Карточка счета 90 «Продажи»

 Рис. Автоматизированная схема учета продажи готовой продукции

В анализе счета по счету 90 «Продажи» предоставляется такая информация как: остаток на начало периода, представлена развернутая информация по счетам, обороты за период и остаток на конец периода.

В дальнейшем вся информация из анализа счета переносится в оборотно-сальдовую ведомость.

 Оборотно-сальдовая ведомость — один из основных бухгалтерских документов, содержит остатки на начало и на конец периода и обороты по дебету и кредиту за данный период для каждого счёта, субсчета.

Из оборотно-сальдовой ведомости формируется бухгалтерский баланс путем расчёта сальдо по бухгалтерским счетам и перенесения их в сам баланс. Оборотно-сальдовые ведомости используются для проверки бухгалтерских записей на наличие арифметических ошибок.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» в ООО «Хлебозавод №5» предназначен для обобщения информации о расходах на управление, не связанных непосредственно с производственным процессом. На этом счете учитываются следующие виды расходов:

- содержание общехозяйственного персонала;

- содержание административно-управленческого персонала;

- амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;

- расходы по оплате аудиторских услуг и так далее.

Отражение общехозяйственных расходов, то есть управленческих расходов, осуществляется по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета материально-производственных запасов, оплаты труда работников, расчетов с другими организациями и др. Аналитический учет по данному счету ведется в разрезе статей затрат и мест их возникновения. В конце отчетного периода происходит списание общехозяйственных расходов с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи» субсчет 90/5 «Управленческие расходы» с распределением на продукцию пропорционально выручке от продаж в суммарном объеме выручки. Обороты по этому счету и счету 44 «Расходы на продажу» отражаются в отчете о финансовых результатах по строкам «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы» соответственно.

Таблица 3.2 – Журнал хозяйственных операций по учету коммерческих и управленческих расходов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Содержание хозяйственной операции** | **Сумма, руб.** | **Корреспондирующие счета** | **Документы** |
| **Дебет** | **Кредит** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** |
| 1 | Отражены расходы на оплату труда работников административно-управленческого персонала | 914800 | 26 | 70 | Табель учета рабочего времени, бухгалтерская справка |
| 2 | Начислена амортизация по зданиям администрации | 1050,5 | 26 | 02 | Бухгалтерская справка |
| 3 | Начислена заработная плата работникам службы охраны | 75000 | 26 | 70 | Табель учета рабочего времени, бухгалтерская справка |
| 4 | Списаны канцелярские материалы на нужды бухгалтерии | 13295 | 26 | 10 | Бухгалтерская справка  |
| 5 | Отражены расходы на периодический медицинский осмотр работников администрации  | 35460 | 26 | 73 | Бухгалтерская справка |
| 6 | Списаны материалы на упаковку и комплектацию готовой продукции для отгрузки покупателям | 18295 | 44 | 10 | Требование-накладная, материальный отчет, акт на списание ТМЦ |

Продолжение таблицы 3.2

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 7 | Начислена заработная плата торговым представителям ООО «Хлебозавод №5» | 298215 | 44 | 70 | Табель учета рабочего времени, бухгалтерская справка |
| 8 | Списаны расходы на продажу в конце отчетного периода | 43721972,5 | 90 | 44 | Бухгалтерская справка |
| 9 | Списаны управленческие расходы в конце периода | 22135685,5 | 90 | 26 | Бухгалтерская справка |

После списания коммерческих и управленческих расходов в ООО «Хлебозавод №5» в конце месяца происходит внутреннее закрытие субсчетов счета 90 «Продажи» на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж». Данная операция происходит ежемесячно и позволяет рассчитать финансовый результат от обычных видов деятельности за данный период.

Счет 90 «Продажи» на конец отчетного периода не имеет сальдо конечного. Если при закрытии счета выявляются остатки по этому счету, то необходимо проверить правильность закрытия всех субсчетов на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж», записи на который производятся в течение всего отчетного периода накопительным методом. В конце отчетного периода (года) перед реформацией баланса производится списание сумм, находящихся на счете 90 «Продажи» субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки», записи по которому также имеют кумулятивный эффект. Стоит отметить, что счет 90 «Продажи» является активно-пассивным счетом и поэтому финансовый результат от обычных видов деятельности может отражаться как по дебету счета 90 «Продажи» субсчет «Прибыль (убыток) от продаж» (прибыль), так и по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 90/09 «Прибыль (убыток) от продаж» (убыток) и списываться в кредит или дебет счета 99 «Прибыли и убытки» соответственно.

При формировании отчета о финансовых результатах необходимо помнить о сопоставлении и совпадении данных строк отчета о финансовых результатах с данными по субсчетам счета 90 «Продажи» и счета 99 «Прибыли и убытки» с записями в учетных регистрах и Главной книге. Именно правильное заполнение числовых данных в формах бухгалтерской финансовой отчетности приведет к правильной оценке организации со стороны существующих и потенциальных инвесторов, будущих контрагентов, социальных институтов и налоговой службы.

**3.4** **Рационализация учета финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Изучив ООО «Хлебозавод №5», его деятельность и подход к учету операций, касающихся обычных видов деятельности, определения себестоимости выпускаемой продукции, товаров, работ, услуг, учету расходов на продажу и исчислению в конечном итоге финансовых результатов от обычных видов деятельности, стоит отметить, что все операции отражаются на счетах бухгалтерского учета обосновано, факты финансово-хозяйственной деятельности подтверждаются первичными документами.

Основными направлениями совершенствования бухгалтерского учета ООО «Хлебозавод №5» будут являться:

1. Внедрение автоматизированных (компьютерных) форм учета.

Для того чтобы состыковать бухгалтерский учет с технологическим процессом требуется высокий профессионализм специалистов. При переходе на новую версию программного обеспечения на ООО «Хлебозавод №5» возникли трудности, связанные с освоением и вводом в эксплуатацию нового программного продукта. В данном случае сначала следует внедрить бухгалтерскую программу, которая существует, а затем перестроить систему учета, во время текущего учетного периода. Администрации необходимо проработать и доработать бухгалтерские программы до того времени, когда будущие пользователи программ - бухгалтера, приступили к работе в новой программе, предварительно отработать взаимодействие, определить порядок учета и форму предоставления информации по каждому участку работ. Только тогда можно ожидать успеха от внедрения новых программных продуктов.

2. В первичных документах частично отсутствуют обязательные реквизиты (номера, даты, подписи), наличие в первичных документах подчисток, исправлений.

С целью устранения данных недостатков организации следует уделять тщательное внимание на квалификацию и степень профессиональной подготовки работников и специалистов, заполняющих документы, тщательно подбирать персонал, проводить обучение по мере изменений требований законодательных и правовых норм, осуществлять тщательный контроль за поступающими документами, их обработкой, сортировкой, организовать несколько этапов хранения документов, то есть выделять специальные папки, шкафы с ограниченным к ним доступом для хранения документов перед сдачей в архив.

Кроме перечисленных выше предложений по совершенствованию учета финансовых результатов от обычных видов деятельности организации и в целях снижения ошибок на данном участке учета, необходимо:

- постоянно повышать квалификацию бухгалтеров, совершенствовать знания в области бухгалтерского и налогового учета;

- строго отслеживать своевременность расчетов организации по налогам и сборам с бюджетом;

- строго отслеживать заполнение всех необходимых реквизитов первичных документов;

- усилить контроль за правильностью проставленных корреспонденций счетов.

**4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ХЛЕБОЗАВОД №5»**

**4.1 Значение, цели и задачи аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Для исследуемой организации - ООО «Хлебозавод №5» - основным или обычным видом деятельности, доля которого в общей выручке и финансовом результате деятельности организации достаточно велика, является производство и продажа готовой продукции (хлебобулочных и кондитерских изделий). Также согласно учетной политике к этой категории относятся и оказание услуг, и выполнение работ различного характера, передача в аренду (временное пользование или временное владение и пользование) собственных активов. Поэтому большая часть аудиторской проверки будет направлена на изучение раздела учета и реализации готовой продукции организации, товаров. Аудиторская проверка именно этого участка учета важна, особенно в аспекте представления достоверного отчета о финансовых результатах и налоговой декларации по налогу на прибыль организации, поскольку финансовый результат от обычных видов деятельности представляет собой базу начисления данного налога.
 Цель проверки финансовых результатов от обычных видов деятельности заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей данного раздела, то есть выручки от продажи продукции, оказания услуг, выполнения работ, их себестоимости, управленческих расходов, коммерческих расходов и прибыли (убытка) от данных видов деятельности, которые отражают эффективность основной деятельности организации.

 Операции, связанные с обычными видами деятельности организации, являются объектами налогообложения и основным участком контроля, осуществляемого налоговыми органами и аудиторскими организациями.

Для достижения цели решается комплекс задач:

* анализируется учетная политика организации, особенно в части учета и формирования финансовых результатов от продажи продукции, работ, услуг, товаров согласно действующему законодательству;
* проверяется фактическое наличие готовой продукции, операций по ее движению, а также проверяются данные регистров учета отгрузки и продажи готовой продукции с Главной книгой;
* изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу продукции, работ, услуг;
* проверка правильности организации учета выпуска и продажи готовой продукции, продажи товаров, оказания услуг, выполнения работ;
* проверка правильности учета расчетов с покупателями и заказчиками с использованием векселей, взаимозачета, бартера и других форм расчета;
* оценивается полнота, своевременность и достоверность операций, связанных с обычной деятельностью организации;
* анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций по формированию финансовых результатов от обычных видов деятельности;
* проверяется документальное оформление операций по формированию результатов от обычных видов деятельности, правильность их отражения в отчете о финансовых результатах;
* контролируется соблюдение налогового законодательства.

Решение данных задач позволяет определить достоверность, полноту и правильность ведения учета и формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности с точки зрения бухгалтерского и налогового учета.

**4.2 Планирование и программирование аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Планирование аудита — начальный этап проведения аудиторской проверки, состоящий из разработки плана и программы аудита. Для того, чтобы правильно составить план и программу аудита необходимо выявить слабые стороны организации и ведения бухгалтерского учета путем оценки системы внутреннего контроля.

Оценка системы внутреннего контроля проводится в самом начале аудита и подразумевает проведение опроса или тестирования по заранее разработанным вопросам. Так оценка внутреннего контроля организации проходит в несколько этапов, одним из которых является знакомство с внутренним контролем организации и первичная оценка ее надежности, базирующаяся на определении масштабов деятельности организации, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Этот этап проводится путем устного опроса, просмотра документов, обработки и оценки сведений о хозяйственной деятельности организации. При этом осуществляется оценка информации для разработки стратегии проверки.

Далее по итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутрихозяйственного контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкую», «среднюю» или «высокую». Именно эта оценка выводится на основании обработки данных вопросников, тестов. Данная оценка может быть субъективна. Вопросник проверки состояние системы внутреннего контроля ООО «Хлебозавод №5» представлен в таблице 4.1.

Таблица 4.1 — Вопросник проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **№ п/п** | **Содержание вопроса** | **Ответы** |
| **Нет ответа** | **Да** | **Нет** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Имеется ли в организации служба внутреннего контроля? |  |  | Х |
| 2 | Осуществляется ли инвентаризация имущества и обязательств в организации? |  | Х |  |
| 3 | Имеется ли в организации график документооборота? |  | Х |  |
| 4 | Проводится ли в организации внешний аудит? |  | Х |  |
| 5 | Имеется ли единая, утвержденная учетная политика по формированию результатов от обычных видов деятельности? |  | Х |  |
| 6 | Является ли аренда обычным видом деятельности? |  | Х |  |
| 7 | Оказывает ли организация услуги по переработке давальческого сырья? |  |  | Х |
| 8 | Имеются ли утвержденные рабочий план счетов и формы документов? |  | Х |  |
| 9 | Ведется ли бухгалтерский учет автоматизированным способом? |  | Х |  |
| 10 | Ведется ли контроль за заполнением реквизитов первичных документов? |  | Х |  |
| 11 | Имеется ли контроль за документами с исправлениями и документами, поступившими на замену уже имеющихся? |  | Х |  |
| 12 | Проводится ли реализация продукции персоналу за наличный расчет? |  |  | Х |
| 13 | Обоснованы ли цены и сроки реализации по договорам? |  | Х |  |
| 14 | Осуществляется ли проверка документов на предмет ошибок по заполнению при подсчете количества, общей суммы, применении цен, наценок, ставок НДС? |  | Х |  |
| 15 | Является ли организация плательщиком НДС? |  | Х |  |
| 16 | Применяется ли в организации ставка НДС 10 %? |  | Х |  |

Продолжение таблицы 4.1

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 17 | Ведется ли учет расходов на продажу и осуществляется ли их распределение на продукцию? |  | Х |  |
| 18 | Применяется ли в организации счет 40 «Выпуск продукции» для учета готовой продукции? |  |  | Х |
| 19 | Включаются ли общехозяйственные (управленческие) расходы в себестоимость продукции? |  | Х |  |
| 20 | Проводится ли соответствие данных первичного, синтетического и аналитического учета по реализации продукции, товаров, работ, услуг? |  | Х |  |
| 21 | Проводится ли внезапная налоговая проверка? |  | Х |  |

Несмотря на отсутствие службы внутреннего контроля, можно сделать вывод о том, что состояние системы внутреннего контроля ООО «Хлебозавод №5» находится на достаточно высоком уровне надежности, что позволяет сделать заключение о правильности постановки и ведения бухгалтерского учета организации, а также о налаженном и хорошо организованном внутреннем контроле.

После оценки системы внутреннего контроля организации следует составить план и программу аудита, при этом необходимо рассчитать уровень существенности и аудиторский риск.

Уровень существенности представляет собой максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых отчетах и рассматриваться как несущественная, то есть не вводящая пользователей в заблуждение [21, стр. 98]. Уровень существенности зависит от показателей финансовой отчетности. Аудитор оценивает то, что является существенным, исходя из собственного профессионального суждения.

Расчет уровня существенности по показателям финансовой отчетности ООО «Хлебозавод №5» представлен в таблице 4.2.

Таблица 4.2 — Расчет уровня существенности ООО «Хлебозавод №5»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя  | Значение базового показателя в отчетности, тыс. руб. | Доля, % | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. |
| Прибыль до налогообложения | 162 | 5 | 8,1 |
| Валовая выручка (без НДС) | 419917 | 2 | 8398,34 |
| Валюта баланса | 118775 | 2 | 2375,5 |
| Собственный капитал организации | 40446 | 10 | 4044,6 |
| Общие затраты организации по обычным видам деятельности | 292321 | 2 | 5846,42 |

 Среднее арифметическое показателей в столбце 4: (8,1+8398,34+2375,5+4044,6+5846,42)/5=4134,59 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(4134,59 – 8,1)/4134,59\*100=99,8%

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(8398,34-4134,59)/4134,59\*100=103,1%

Оба показателя значительно отличаются от среднего, поэтому их не берем в расчет и считаем новое среднее арифметическое:

(2375,5 + 4044,6 + 5846,42) / 3 = 4088,84 тыс. руб.

Полученную величину допускается округлить до 4100 тыс. руб. Различие между значением уровня существенности до и после округления составит:

(4100 – 4088,84) / 4088,84 \* 100 = 2,73 %

Значение 2,73% находится в пределах 20%. Данная величина является единым показателем уровня существенности.

Аудиторский риск представляет собой оценку риска неэффективности предстоящей проверки аудитором, который в своем заключении сделал вывод о том, что бухгалтерская отчетность у клиента достоверна, в действительности же там возможны существенные ошибки и пропуски, не попавшие в поле зрения аудитора; или же признал, что отчетность содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в ней нет.

Аудиторский риск рассчитывается по следующей формуле:

АР=НР\*РК\*РН, где

АР — аудиторский риск;

НР — неотъемлемый риск;

РК — риск средств контроля;

РН — риск необнаружения.

Неотъемлемый риск – вероятность появления существенных искажений в бухгалтерской отчетности бухгалтерском учете до того, как такие искажения будут выявлены системой внутреннего контроля.

Риск средств контроля – вероятность того, что средства системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не будут обнаружены и исправлены.

Риск не обнаружения – вероятность того, что применяемые аудитором процедуры не позволят обнаружить существенные нарушения.

Если аудиторский риск равен нулю, это значит, что аудитор полностью уверен в достоверности показателей отчетности. На практике свести риск к 0 нереально, но аудитор стремится к его уменьшению. Аудитор должен планировать и проводить аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был достаточно низким, тогда можно получить максимальные доказательства для аудиторского заключения.

В аудиторской среде считается, что величина приемлемого риска не должна превышать 5%, но официальных норм предельного значения нет.

Для определения вероятности появления существенных искажений, аудитор оценивает систему бухгалтерского учета, действующую в аудируемой организации. Это делается с помощью вопросника аудитора (Таблица 4.3). В дальнейшем при составлении программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств принимаются во внимание итоги вопросника.

Таблица 4.3 - Оценка уровня неотъемлемого риска (ВХР)

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Фактор оценки** | **Оценочный фактор** | **Оценка риска** | **Баллы** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Отраслевая специфика ведения бухгалтерского учета | Регулируется отраслевыми факторами | низкий | 1 |
| 2 | Наличие специалистов, закрепленных на объектах учета | Закреплены | низкий | 1 |
| 3 | Отраслевое состояние экономики | Благоприятное | средний | 1 |
| 4 | Наличие стратегии целей | Установлена | низкий | 1 |
| 5 | Нормативно-законодательная база | Есть | низкий | 1 |
| 6 | Налогообложение  | Общая | средний | 2 |
| 7 | Степень автоматизации | Высокая | средний | 1 |
| 8 | Основные покупатели | Крупные и средние организации | низкий | 1 |
| 9 | Производство новых видов продукции | Нет | низкий | 1 |
| 10 | Квалификация бухгалтеров | Высокая | низкий | 2 |
| 11 | Наличие деятельности, не соответствующей учредительным документам | Нет | низкий | 1 |
| 12 | Опыт работы бухгалтеров | 5-10 лет | низкий | 1 |
| 13 | Обеспечение специальной литературой | Да | низкий | 1 |
| 14 | Результат аудита прошлых лет | Есть | низкий | 1 |
| 15 | Наличие регулярно обновляемой справочной базы | Есть | низкий | 1 |
| 16 | Независимость при применении установленных правил учета | Да  | низкий | 1 |
| 17  | Постановка системы документооборота | Есть | средний | 2 |
| 18 | Объем обрабатываемой информации | Большой | средний | 2 |
|  | Итого  | х | х | 22 |

Для оценки уровня риска примем шкалу:

* Низкий риск (1);
* Средний риск (2);
* Высокий риск (3).

Максимальное число баллов 54.

Таблица 4.3.1 - Определение фактических рисков в процентах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель**  | **Баллы**  | **Фактическая оценка, %** |
| Максимальное количество | 54 | 100,00 |
| Фактическое количество | 21 | 40,74 |

Уровень неотъемлемого риска при проведении аудита в ООО «Хлебозавод №5» составляет 40,74%.

Таблица 4.4 - Оценка риска средств контроля

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Фактор оценки** | **Оценочный фактор** | **Оценка риска** | **Баллы** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| 1 | Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера | Высокий | низкий | 1 |
| 2 | Наличие и функционирование службы внутреннего аудита и контроля | Нет | высокий | 3 |
| 3 | Проверка правильности осуществления документооборота | Осуществляется правильно | низкий | 1 |
| 4 | Частота внутренних проверок бухгалтерами | Не регулярные проверки | средний | 2 |
| 5 | Сдача внутренней отчетности в установленные сроки | Сдается вовремя | низкий | 1 |
| 6 | Документальное оформление контрольных процедур | Оформляется | низкий | 1 |
| 7 | Частота обнаружения ошибок в ведении бухгалтерского учета | Ошибки редкие, при выявлении исправляются | низкий | 1 |
|  | Итого  | х | х | 10 |

Таблица 4.4.1 - Определение фактических рисков в процентах

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Показатель**  | **Баллы**  | **Фактическая оценка, %** |
| Максимальное количество | 21 | 100,00 |
| Фактического количество | 10 | 47,62 |

Уровень риска средств внутреннего контроля составит 47,62%.

Далее, при том, что существует обратная связь между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля, устанавливается значение риска необнаружения на уровне 10%. Это объясняется довольно высокими значениями риска средств контроля и неотъемлемого риска.

Аудиторский риск по итогам расчетов равен АР=(0,4074\*0,4762\*0,1)\*100 = 1,94%. Значение АР находится в пределах установленной нормы (5%).

После расчета уровня существенности и аудиторского риска необходимо составить план аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности, исходя из цели, поставленных перед аудитом задач, данных, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность ООО «Хлебозавод №5».

Планирование аудита должно обеспечивать получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности внутреннего контроля, определение содержания необходимого перечня процедур, времени их проведения и объема. В плане необходимо определить объем, сроки проведения и продолжительность работ, применяемые при аудите способы и приемы. Общий план аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности представлен в таблице 4.5.

Таблица 4.5 — Общий план аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности ООО «Хлебозавод №5»

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемая организация | ООО «Хлебозавод №5» |
| Период аудита | 15.02.2017 – 28.02.2017 |
| Количество человеко-часов | 240 |
| Руководитель аудиторской группы | Малых П.Т. |
| Состав аудиторской группы | Бессолицына А.С., Малых П.Т. |
| Планируемый аудиторский риск | 1,94 |
| Планируемый уровень существенности | 4100 |
| **№п/п** | **Планируемые виды работ** | **Период проведения** | **Исполнитель** |
| **1** | **2** | **3** | **4** |
| 1 | Ознакомление с учредительными документами, учетной политикой по обычным видам деятельности | 15.02.2017-16.02.2017 | Бессолицына А.С.,Малых П.Т. |
| 2 | Проверка инвентаризационных данных и аудит правильности формирования себестоимости продукции, работ, услуг | 16.02.2017-19.02.2017 | Бессолицына А.С. |
| 3 | Аудит выручки от обычных видов деятельности | 16.02.2017-17.02.2017 | Малых П.Т. |
| 4 | Проверка формирования прибыли (убытка) от продаж | 17.02.2017-19.02.2017 | Малых П.Т. |
| 5 | Аудит коммерческих расходов | 19.02.2017-23.02.2017 | Бессолицына А.С. |
| 6 | Проверка формирования управленческих расходов | 19.02.2017-23.02.2017 | Бессолицына А.С. |
| 7 | Аудит порядка формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности | 24.02.2017-25.02.2017 | Малых П.Т.,Бессолицына А.С. |
| 8 | Проверка и подтверждение показателей отчетности о финансовых результатах по обычным видам деятельности, составление письменного отчета | 25.02.2017-26.02.2017 | Бессолицына А.С., Малых П.Т. |

Помимо плана аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности, аудитору необходимо разработать программу аудита, в которой определяется характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Именно программа аудита способствует осуществлению общего плана аудита.

Согласно плану, разрабатывается программа руководителем аудиторской группы, в которой определяются основная цель аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности, участки работы и разделы учета, подлежащие проверке, осуществляется распределение обязанностей между членами аудиторской группы, сроки выполнения работ, а также форма и порядок формирования результатов аудита.

Программа аудита более полно и подробно раскрывает план и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимый для практической реализации плана аудита. Программа аудита представлена в приложении Г.

Результаты аудиторской проверки учета финансовых результатов от обычных видов деятельности отражаются в рабочих документах аудитора, состав и содержание которых он определяет самостоятельно. Найденные в ходе аудита искажения и нарушения, а также рекомендации по их устранению в письменной форме доводятся до сведения руководства проверяемого экономического субъекта. Аудитор оценивает все выявленные в ходе проверки нарушения, определяет характер данных ошибок, причины возникновения, оценивает их существенность и описывает в аудиторском заключении. Таким образом, на основе всего изложенного аудитор выражает свое независимое мнение.

**4.3 Организация и методика аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности**

При проведении аудита аудиторы самостоятельно определяют формы и методы аудиторской проверки. Форма осуществления контроля характеризует методологические аспекты и означает технику проведения.

Методом аудита является совокупность способов и приемов, с помощью которых изучается и оценивается состояние исследуемых объектов. Преимущественно методы аудита направлены на получение аудиторских доказательств, их перечень определен федеральным стандартом аудиторской деятельности №7/2011. К ним относятся: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

С помощью методов аудита осуществляется своевременное выявление негативных явлений финансово-хозяйственной деятельности организации, для того, чтобы оперативно их устранить, до того как их влияние окажется более значительным, чем в момент обнаружения. Поэтому при проведении аудиторской проверки возникает необходимость использования различных форм осуществления контроля с целью выработки для аудируемого субъекта направлений управления финансами и ресурсами.

Аудиторы могут использовать различные приемы и технические способы в зависимости от цели аудита, полноты охвата проверяемых объектов и необходимости получения различной доказательной информации относительно деятельности проверяемого субъекта. Основными способами проведения процедур фактического контроля являются инвентаризация, экспертная оценка, контрольные проверки, устный опрос, обследование и другие.

Так как на основании одних только данных бухгалтерской отчетности аудитор не может сделать правдивого заключения о положении финансово-хозяйственной деятельности организации, наличия нарушений в учете финансовых результатов от обычных видов деятельности, то в ходе аудита необходимо проверить все виды деятельности, относящиеся к обычным, полноту, своевременность и достоверность операций в бухгалтерском учете по оприходованию готовой продукции, полуфабрикатов, товаров, формированию себестоимости продаж, цен реализации на продукцию, товары, работы, услуги, формирование выручки от реализации, учет и распределение коммерческих и управленческих расходов, формированию конечного результата по обычным видам деятельности в целом и по каждому виду реализуемых продукции, товаров, работ, услуг.

При изучении учетной политики ООО «Хлебозавод №5» было определено, что она соответствует всем требованиям и нормам действующего законодательства в области бухгалтерского учета и разработана с целью формирования в учете отчетности полной, объективной и достоверной информации финансового и управленческого характера с учетом организационных и отраслевых особенностей организации.

Всю необходимую для составления отчета о проделанной работе и заключения информацию аудиторы оформляют в рабочие документы. Рабочий документ (приложение Д) предназначен для документального подтверждения того, что проверка была должным образом спланирована, выполнение плана контролировалось и, чтобы выполнялись при необходимости соответствующие исследования объекта проверки. Также в рабочих документах содержатся выявленные нарушения, ошибки первичной документации организации, которые обобщаются и находят отражение в отчете.

Далее были проверены первичные документы и акты сверки расчетов с контрагентами-покупателями и заказчиками на установление фактов верных расчетов, отсутствия нарушений и арифметических ошибок. Все акты сверок расчетов на 29.12.2016 г. утверждены участвующими в расчетах сторонами, различий в имеющихся суммах задолженностей не выявлено, предъявленные претензии по суммам обоснованы и подтверждены оправдательными документами.

В ходе аудиторской проверки выяснилось, что учет операций по обычным видам деятельности ведется на счете 90 «Продажи» в разрезе субсчетов относительно каждого вида деятельности. На этом же счете формируются финансовые результаты от обычных видов деятельности, в конце отчетного периода (года) списываемые на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таблица 4.6 — Проверка своевременности отражения операций по продаже товаров, полуфабрикатов, готовой продукции в учетных регистрах, первичных документах и счетах бухгалтерского учета

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Покупатель** | **Договор** | **Счет-фактура** | **Запись в книге продаж** | **Сумма, руб.** | **Выявленные аудитором нарушения** |
| **дата** | **номер** |
| ООО»Вкусный дом» | №369 от 19.01.2016 | 05.02.2016 | 909 | + | 2396,78 | нет |
| ИП Пленкин | №569 от 23.01.2016 | 05.02.2016 | 920 | + | 1544,28 | нет |
| МУП «Ижевский водоканал» | №501 от 23.04.2016 | 08.05.2016 | 1324 | + | 58417,92 | нет |
| АО «Тандер» | №558 от 02.05.2016 | 15.05.2016 | 1368 | + | 159825,06 | нет |
| ООО «Гастроном» | №687 от 31.07.2016 | 10.08.2016 | 1895 | + | 143895,30 | нет |
| ООО «Айском» | №785 от 25.09.2016 | 1.10.2016 | Ч00459 | + | 43797,38 | нет |

Таким образом, по проведенной проверке документов и записей в книге продаж не выявлено отклонений и нарушений, что подтверждает своевременное отражение операций продажи продукции, товаров, полуфабрикатов на счетах бухгалтерского учета на основании имеющихся первичных документов и в соответствии с договорами на поставку продукции контрагентам-покупателям.

Далее необходимо проверить начисление налога на добавленную стоимость в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и учетной политикой ООО «Хлебозавод №5».

Таблица 4.7 — Проверка правильности отражения НДС по разным видам обычной деятельности

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Счет-фактура, №, дата** | **Покупатель** | **Содержание операции** | **Стоимость продаж с НДС** | **Стоимость продаж без НДС** | **НДС 18 %** | **НДС 10%** | **Выявленные аудитором нарушения** |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** | **6** | **7** | **8** |
| 760 от 7.02.2016 | ИП Сагоян | Оказание транспортной услуги по доставке продукции | 18500,00 | 15677,97 | 2822,03 | - | нет |

Продолжение таблицы 4.7

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 569 от 03.04.2016 | ИП Марьянков | Продажа полуфабрикатов собственного производства | 24143,04 | 21948,22 | - | 2194,82 | нет |
| 869 от 13.09.2016 | ООО «Легион» | Начислена выручка от сдачи торговых площадей в аренду | 45163,24 | 38273,93 | 6889,31 | - | нет |
| 1005 от 26.09.2016 | ООО «Гастроном» | Продажа продукции | 36980,30 | 33618,46 | - | 3361,84 | нет |
| 569 от 29.04.2016 | ООО «Валерия» | Отражение от сдачи в аренду нежилого помещения (торговые площади)  | 58417,92 | 49506,71 | 8911,21 | - | нет |
| 326 от 3.04.2016 | ООО «Шар» | Продажа полуфабрикатов собственного производства | 25689,65 | 23354,23 | - | 2335,42 | нет |
| 125 от 16.01.2016 | ООО «Вкусный дом» | Продажа продукции | 11631,90 | 10574,46 | - | 1057,44 | нет |
| 269 от 11.02.2016 | ООО «Торговый двор» | Продажа продукции | 24412,50 | 22193,19 | - | 2219,31 | нет |
| 270 от 11.02.2016 | ООО Торговый двор» | Оказание транспортных услуг | 3177,73 | 2692,99 | 484,74 | - | нет |

Таким образом, при проверке записей по выделению и начислению НДС, подлежащего уплате в бюджет по основным видам деятельности не было выявлено нарушений. Учет НДС ведется с применением двух вариантов ставок 18% и 10% в зависимости от категории продаваемого продукта и в соответствии с НК РФ. НДС выделен обосновано по данным выставленных покупателям и заказчикам счетов-фактур.

Также рассматривался участок учета по движению готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства и товаров. Выяснилось, что учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция» без использования счета 40 «Выпуск продукции» по плановой производственной себестоимости с доведением ее до фактической в конце каждого месяца после распределения и списания всех затрат. Нарушений в этом выявлено не было.

Для учета полуфабрикатов собственного производства используется счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства», на котором они отражаются по фактической производственной себестоимости. Продажа полуфабрикатов отражается на счете 90 «Продажи».

Процессы формирования наценки на товары, полуфабрикаты, продукцию соответствуют разработанным отделом аналитики и ценообразования документам (прейскурант цен). Калькуляционные разницы списываются в конце каждого месяца и распределяются по каждому виду продукции, пропорционально ее количеству, хранящемуся на складе и проданной продукции, отражаются сторнировочной записью или дополнительной записью по соответствующим счетам.

Далее рассматривались процессы по оказанию транспортных услуг. При этом проводились процедуры и приемы проверки документов в частности договоров на оказание соответствующих услуг, арифметическая проверка на соответствие объемов и сумм по услугам, и начислению НДС по ним, сопоставлению расчетов и данных с контрагентами. Таким образом, по данным видам деятельности проводился фактический и документальный контроль. Со счета 23 «Вспомогательные производства» по подразделению «Транспортная служба» списывается стоимость оказанных транспортных, экспедиционно-логистических услуг по доставке продукции до покупателя, на основании договоров поставки и транспортных и отгрузочных документов. Выручка по этим операциям отражается в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Нарушений по ведению и учету данных операций не выявлено.

Коммерческие расходы на продажу в полном объеме списываются на счет 90 «Продажи» субсчет 90/4 «Расходы на продажу». Управленческие расходы также относятся целиком на счет 90 «продажи» субсчет 90/5 «Управленческие расходы». После ежемесячного закрытия субсчетов счета 90 «Продажи» на субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» происходит распределение коммерческих и управленческих расходов на виды продукции, товаров полуфабрикатов, работ, услуг с целью формирования их реальной себестоимости.

В отношении расчета налоговых обязательств по обычным видам деятельности с применением ставок 10% (продукция, товары, полуфабрикаты) и 18% (работы, услуги) нарушений выявлено не было.

Субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» в конце года закрывается на счет 99 «Прибыли и убытки», счет 90 «Продажи» на конец отчетного периода (год) сальдо не имеет.

При сравнении данных оборотно-сальдовой ведомости по счету 90 «Продажи» и строки отчета о финансовых результатах «Прибыль (убыток) от продаж» выявлено расхождение между показателями в общей сумме 0,5 тыс. руб., которое было допущено при округлении показателя для отчетности. Данное значение не превышает уровень существенности равный 4100 тыс. руб. и не искажает общее представление об организации у пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

**4.4 Обобщение и оформление результатов аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности**

Завершающим этапом аудиторской проверки является аудиторское заключение. Данное аудиторское заключение является официальным документом, который предназначен для пользователей финансовой бухгалтерской отчетности. До представления аудиторского заключения аудиторская организация представляет руководству проверяемого субъекта письменный отчет о проделанной работе, содержащий в себе сведения об обнаруженных недостатках, которые могут привести к значительным искажениям в бухгалтерской отчетности, и рекомендации по их устранению. Письменный отчет представлен ниже.

Аудит проводился по прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Хлебозавод №5» за период с 15.02.2016 г. по 26.12.2016 г. включительно. Финансовая отчетность организации в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности состоит из:

* + 1. бухгалтерского баланса;
		2. отчета о финансовых результатах
		3. отчета о движении капитала;
		4. отчета о движении денежных средств;
		5. пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации ООО «Хлебозавод №5». Обязанность аудитора заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Аудит проводился в соответствии с

* Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ в ред. от 01.12.2014 (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.08.2015);
* федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
* внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (Саморегулируемая организация аудиторов Некоммерческое партнерство "Российская Коллегия аудиторов" (СРО НП "РКА"));
* правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
* нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности ООО «Хлебозавод №5».

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение основы тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в части учета финансовых результатов от обычных видов деятельности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Целью проведения данной проверки стал контроль за правильностью, своевременностью, достоверностью и полнотой бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Хлебозавод №5». В частности, проверка операций, связанных с учетом и продажей готовой продукции, полуфабрикатов, товаров, оказанием услуг и выполнением работ на сторону и подтверждение данных отчета о финансовых результатах, представленных в годовой бухгалтерской финансовой отчетности в части обычных видов деятельности.

Так как выручка от продажи продукции, полуфабрикатов, представляет собой большую часть прибыли, то основная часть аудиторской проверки относилась к аудиту операций бухгалтерского учета отражения себестоимости продажи готовой продукции, полуфабрикатов и товаров и проверки их на достоверность.

Проверке подверглись Главная книга, книга продаж, оборотно-сальдовые ведомости по счетам 90 «Продажи», 43 «Готовая продукция», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 44 «Расходы на продажу», 26 «Общехозяйственные расходы», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 99 «Прибыли и убытки», анализ счета 90 «Продажи», годовая отчетность, первичные документы и др.

При проведении аудита использовались методы: тестирование системы внутреннего контроля, опрос сотрудников бухгалтерии, проверка правильности заполнения первичных документов: счетов-фактур, товарно-транспортных накладных, договоров на поставку, оказание услуг и выполнение работ, акты сдачи-приемки работ(услуг), отчеты о движении товарно-материальных ценностей, расчеты стоимости работ, услуг, расчеты цен, аналитические и синтетические регистры учета операций по обычным видам деятельности, акты сверки расчетов с покупателями и прочими дебиторами. Было выявлено, что реквизиты в документах заполняются верно, без ошибок и исправлений, на неверные первичные документы составляются документы на замену.

Инвентаризация готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства и товаров, а также расчетов с покупателями и заказчиками проводится ежегодно и периодически или внезапно по распоряжению руководителя. Все данные по фактическому их наличию вносятся в инвентаризационные описи с указанием всех необходимых реквизитов ТМЦ (артикул, вид, группа, количество и др.), а результаты оформляются актами инвентаризации, в которых указываются и принимаются во внимание обнаруженные недостачи.

В ходе аудита был выявлен факт отличия показателя прибыль (убыток) от продаж в отчете о финансовых результатах от данных анализа счета 90 «Продажи» на 0,5 тыс. руб., который оказался намного меньше уровня существенности.

Можно полагать, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По результатам аудиторской проверки, финансовая (бухгалтерская) отчетность ООО «Хлебозавод №5» в части финансовых результатов от обычных видов деятельности отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2016 года, результаты финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2016 год. Финансовая отчетность не содержит значительных искажений, способных повлиять на мнение пользователей отчетности. Проверяемые документы в целом соответствуют законодательным и нормативным требованиям.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Основным финансовым показателем предпринимательской деятельности является прибыль. В связи с этим значительно возросло значение учета финансовых результатов и их использования.

Разработка организационно-методических аспектов учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в организациях хлебопекарной отрасли является важной задачей, обусловленной масштабностью и социальной значимостью данного вида экономической деятельности.

Целью данной выпускной квалификационной работы явилось исследование состояния учета финансовых результатов от обычных видов деятельности и разработка организационно-методических рекомендаций по его совершенствованию.

В ходе выполнения выпускной квалификационной работы были рассмотрены теоретические аспекты организации. Изучены основные особенности и проблемы в организации учета финансовых результатов от обычных видов деятельности.

 Объектом исследования было выбрано Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №5» г. Ижевска Удмуртской Республики, основным направлением деятельности которого является производство и реализация хлебобулочных и кондитерских изделий.

Структура управления в ООО «Хлебозавод №5» является линейно-функциональной, которая достаточно эффективна.

Анализ основных экономических показателей деятельности ООО «Хлебозавод №5» за период с 2012 г. по 2016 г. показал тенденцию увеличения выручки от реализации продукции, которая составила в 2016 г. 447043 тыс. руб.

Вместе с увеличением выручки от продажи продукции возросла себестоимость на 8,72%. В 2016 г. прибыль от продаж оказалась меньше аналогичного показателя 2012 г. на 32915 тыс. руб. В 2013 г. ООО «Хлебозавод №5» получило чистый убыток в размере 189 тыс. руб., и уровень рентабельности деятельности организации составил 2,55%. В 2016 г. чистая прибыль составила 183 тыс. руб., а уровень убыточности – 4,79%.

Результаты анализа показателей эффективности использования ресурсов и капитала свидетельствуют о тенденции их снижения. Рентабельность использования основных средств в 2016 г. составила всего лишь 4,57%. Прибыль на 1 руб. материальных затрат сократилась. Показатели эффективности использования капитала в 2013 г. и 2014 г. имеют отрицательные значения вследствие получения убытков. В 2015 г. аналогичные показатели ниже 0,5%.

На основе изучения данных Отчетов о движении денежных средств было установлено, что общая величина чистых денежных средств за исследуемый период увеличилась и в 2016 г. составила -1872 тыс. руб. При этом, увеличились и чистые денежные средства от текущей деятельности и в 2016 г. составили 3030 тыс. руб. В 2014 г. наблюдается отрицательный чистый денежный поток (−4664 тыс. руб.), который является результатом превышения расходов над поступлениями от финансовой и инвестиционной деятельности.

Также отрицательное значение имеет показатель чистых денежных средств от инвестиционной деятельности. Это говорит о том, что данная организация не способна генерировать денежные средства самостоятельно, без обращения к дополнительному внешнему финансированию.

Анализ финансового состояния ООО «Хлебозавод №5» показал, что данная организация не в состоянии немедленно расплатиться по наиболее срочным обязательствам. Организация становится более зависимой от привлеченных средств. Также ООО «Хлебозавод №5» имеет недостаток собственных оборотных средств (2279 тыс. руб.). Из этих данных следует, что финансовое состояние можно характеризовать как кризисное.

В целом бухгалтерский учет в ООО «Хлебозавод №5» ведется согласно Закону РФ «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ, Положениям по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, другим нормативным документам.

Документальный учет финансовых результатов от основных видов деятельности осуществляется согласно унифицированным формам, утвержденным в приложениях к учетной политике. Методология бухгалтерского учета не нарушается.

В ходе исследования была изучена процедура ведения учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности. Для чего был рассмотрен теоретический аспект учета и аудита продажи готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, товаров, работ, услуг, предоставления в аренду имущества организации, отражения коммерческих и управленческих расходов, были приведены счета, используемые при отражении данных операций.

Целью учета финансовых результатов от основных видов деятельности является обработка, сбор, своевременное и правильное отражение фактов финансово-хозяйственной деятельности, связанной с продажей продукции, товаров, оказанием услуг и выполнением работ на счетах бухгалтерского учета, данные которых используются впоследствии для заполнения форм бухгалтерской финансовой отчетности.

Целью аудита учета финансовых результатов от основных видов деятельности является объективная оценка полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей данного раздела учета, то есть выручки от продажи продукции, полуфабрикатов, товаров, работ, услуг, от предоставления имущества в аренду, их себестоимости, фактических затрат, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от данных видов деятельности. Именно показатели от этих видов деятельности составляют большую часть налоговой базы по расчету налога на прибыль организации.

Актуальность работы состоит в том, что особое место при ведении бухгалтерского учета в организации занимают доходы и расходы, относящиеся к обычным (основным) видам деятельности, а так как значительная их доля связана с продажей продукции, товаров, работ, услуг, то эти показатели определяют и деловую активность исследуемой организации, следовательно, и оказывают влияние на показатели деятельности хозяйствующего субъекта.

В ходе изучения учета были выявлены основные аспекты, особенности бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности заключающиеся в формировании неполной производственной себестоимости выпускаемой продукции, полуфабрикатов собственного производства, списания и распределения общехозяйственных расходов и расходов на продажу по видам продукции, товаров, работ, услуг пропорционально доле их выручки в общей сумме выручки для отнесения их и формирования полной себестоимости видов продукции, работ, услуг.

 Также при проведении аудиторской проверки были составлены план и программа аудита, вопросник для оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета организации. В результате проверки было выявлено:

* бухгалтерская финансовая отчетность в части учета результатов от обычных видов деятельности является достоверной;
* проверяемые документы соответствуют всем требованиям нормативных и законодательных актов;
* учет реализации готовой продукции, полуфабрикатов и товаров является достоверным.
* отражение операций по оказанию услуг и выполнению работ на сторону соответствую порядку, определенному в учетной политике и нормативных актах.

В результате изучения учета и проведения аудита финансовых результатов от основных видов деятельности были выявлены следующие недостатки:

* наблюдается несвоевременное предоставление в бухгалтерию первичных документов;
* несогласованность при внедрении нового программного обеспечения на предприятии;
* данные по строке «Прибыль (убыток) от продаж» в Отчете о финансовых результатах отличается на 500 рублей от данных оборотов по счету 90 «Продажи» субсчет 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;
* часто встречаются ненадлежащим образом оформленные первичные документы (акты выполненных работ), которые являются основанием для подтверждения расходов, а именно часто встречаются в документах исправления, в актах выполненных работ отсутствуют подписи или документы подписываются без расшифровки подписи;
* отсутствие отдела внутреннего контроля.

Данные недостатки не оказали значительного влияния на достоверность бухгалтерской финансовой отчетности, но с целью их устранения ООО «Хлебозавод №5» рекомендовано в части первичного учета строго следить за первичной документацией, сразу проверять все необходимые документы, которые поступают в бухгалтерию, выявлять ошибки и незамедлительно их устранять, т.е. запрашивать новые правильные оригиналы документов по учету финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Рекомендуется также пересмотреть график документооборота, с учетом времени доставки документации, повышать уровень квалификации специалистов, заполняющих первичную документацию, проводить тщательный контроль за заполнением и подлинностью всех необходимых для принятия к учету данных реквизитов.

Необходимо согласовывать введение нового программного обеспечения с работой отдела бухгалтерии. При возможности следует ознакомить будущих пользователей (работников бухгалтерии) с возможностями нового программного продукта до ввода его в эксплуатацию.

Для того чтобы улучшить качество контроля над учетом финансовых результатов от обычных видов деятельности, необходимо внедрение отдела внутреннего контроля и создание ревизионной комиссии. На данный момент обязанности по осуществлению внутрихозяйственного контроля возложены на главного бухгалтера и инвентаризационную комиссию.

В целом система бухгалтерского учета ООО «Хлебозавод №5» организована на хорошем уровне, что обеспечивает достоверность и полноту отражения показателей финансовой отчетности. Все недочеты выявляются и устраняются, не сказываясь на конечном результате. Бухгалтерская отчетность сдается вовремя, учет финансовых результатов от основных видов деятельности ведется в соответствии с законодательными и правовыми нормами, используется автоматизированный учет в соответствии с масштабами деятельности организации с применением современных подходов и технологий. Финансовая отчетность в части учета финансовых результатов от основных видов деятельности достоверно отражает во всех существенных отношениях финансовое положение ООО «Хлебозавод №5» на 31 декабря 2016 года результаты финансово-хозяйственной деятельности и движение денежных средств за 2016 год, и составлена в соответствии с установленными правилами составления бухгалтерской отчетности.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

* + 1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 31.01.2016)
		2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 2) от 26.01.1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.07.2015)
		3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. Федерального закона от 20 апреля 2014 г. N 81-ФЗ)
		4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2) от 5.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп. вступ. в силу с 15.03.2016)
		5. Федеральный закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. от 4 ноября 2014 г.)
		6. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.08.2015)
		7. Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 № 696 (ред. от 22.12.2011)
		8. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства РФ от 29.07.98 г. № 34н (ред. Приказа Минфина РФ от 24 декабря 2010 г. № 186н)
		9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция к его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08 ноября 2010 г. № 142н)
		10. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 18 декабря 2012 г. N 164н
		11. Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Утверждено приказом Минфина РФ от 06.09.2001 №44н (ред. от 25.10.2010)
		12. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств». Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н (ред. от 24.12.2010)
		13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н, в ред. от 06.04.2015)
		14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 (утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33н, в ред. от 60.04.2015)
		15. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 (Приказ Минфина РФ от 08 ноября 2010 N 142н)
		16. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010
		17. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 (утверждено приказом Минфина РФ от 2.02.2011 №11н)
		18. Приказ Минфина РФ от 02.07.10 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»; (в ред. Приказов Минфина РФот 04.12.2012 N154н)
		19. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 «Выручка» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина РФ от 28.12.2015 №217н);
		20. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 №119н
		21. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие/ Р.А. Алборов. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. - 464 с.
		22. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет/ Р.А. Алборов. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. - 224 с.
		23. Алборов Р.А. Практический аудит (Курс лекций): Учебное пособие / Р. А. Алборов, С. М. Концевая – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2011.–304с.
		24. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет: учебник/ Г.И. Алексеева, С.Р. Богомолец, И.В. Сафонова — М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. - 720 с.
		25. Басовский Л. Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Л. Е. Басовский, Е. Н. Басовская. - М.: ИНФРА-М, 2013. - 365 с.
		26. Белобородова А.А., Стародубцева О.А. Особенности проведения аудита финансовых результатов деятельности предприятия / А.А. Белобородова, О.А. Стародубцева // научные исследования и расхработки молодых ученых. – 2016. - №9-2. – С. 32-35.
		27. Бодрикова С.В., Ковалев К.Ю. Проблемы оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий АПК / С.В. Бодрикова, К.Ю. Ковалев // Вестник Ижевской ГСХА. – 2012. - №4. – С. 88-91.
		28. Булавина Л.Н., Булавин М.В. Аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности / Л.Н. Балобанова, М.В. Балобанов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – №45. – С. 35-44.
		29. Бусов В. И. Оценка стоимости предприятия (бизнеса) : учеб. для бакалавров / В. И. Бусов, О. А. Землянский, А. П. Поляков ; под ред. В. И. Бусова. – М.: Юрайт, 2013. – 430 с.
		30. Бухгалтерский учет и аудит в системе экономических методов управления/ под общ. ред. Р.А. Алборова, С.В. Бодриковой. – Ижевск: ФГОУ ВПО «Ижевская ГСХА», 2006. – 111с.
		31. Бухгалтерский финансовый учет для бакалавров / под ред. А.И. Нечитайло, Л.Ф. Фоминой. - Ростовн/Д: Феникс, 2014. - 509 с.
		32. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для бакалавров / под ред. И.М. Дмитриевой. - М.: Издательство Юрайт, 2014. - 539 с.
		33. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / под ред. О.Е. Качковой. - М.: КНОРУС, 2016. - 568 с.
		34. Быков В.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие / В.С. Быков, Т.В. Горбунова, И.В. Ромашкина. - М.: КНОРУС, 2016. - 246 с.
		35. Гаврилова А.Н., Попов А.А. Финансы организаций (предприятий): учебное пособие. – 5-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2014.
		36. Гинзбург А.И. Экономический анализ: учебник для вузов. / А.И. Гинзбург. - Спб.: Питер, 2008. - 528 с.
		37. Герасименко А. Финансовая отчётность для руководителей и начинающих специалистов М.: Альпина Паблишер, 2012. - 440 с.
		38. Головнина Л.А. Экономический анализ: учебник/ Л.А. Головнина, О.Ж. Жигунова. - М.: ИНФРА-М, 2010. - 400 с.
		39. Гусеева Т.М. Бухгалтерский учет: учеб. -практическое пособие. / Т.М. Гусеева, т. н. Шейка, Х.Ш. Нурмухамедова. - М.:Проспект, 2010. - 376 с.
		40. Ерофеева В.А. Аудит: учебное пособие для бакалавров/ В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова — М.: Издательство Юрайт: ИД Юрайт, 2014. - 638 с.
		41. Изотова Е.А. Учет и аудит финансовых результатов деятельности предприятия / Е.А. Изотова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – №43. – С. 132-137.
		42. Изотова Е.А. Существенность в аудите и ее влияние на аудит отчета о финансовых результатах / Е.А. Изотова // Наука и современность. – 2015. - №41. – С. 130-132.
		43. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2014. - 681 с.
		44. Миргородская Т.В. Аудит: учебное пособие/ Т.В. Миргородская — М.: КНОРУС, 2016. - 312 с.
		45. Мухина И.А. Экономика организации (предприятия): Электронное учеб. пособие. – Ижевск: ФГОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2007.
		46. Остаев Г.Я., Концевая С.Р. Внутренний аудит в управлении организациями АПК / Г.Я.Остаев, С.Р. Концевая // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – №1. – С. 39-42.
		47. Палий В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 473 с.
		48. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях: под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. - 368 с.
		49. Пономарева А.Р. Финансовые результаты организации: учета, анализ и аудит / А.Р. Пономарева // Actualscience. – 2016. - №2. – С.
		50. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В., Николаев Е.А. Управленческий учет: Учебное пособие. - Спб.: Питер, 2013. - 496 с.
		51. Рогуленко Т.М. Аудит: учебник/ Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, А.В. Бодяко — М.: КНОРУС, 2014. - 432 с.
		52. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник/ Н.Г. Сапожникова — М.: КНОРУС, 2013. - 456 с.
		53. Сафронова Е.А. Формирование плана и программы аудита финансовых результатов / Е.А. Сафронова // Сборник конференции «Профессия бухгалтера – важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. – 2015. – С. 89-100.
		54. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.
		55. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. - М.: Магистр, 2011. - 287 с.
		56. Финансово-кредитный энциклопедический словарь (электронный словарь). – Режим доступа: http://www/dic.academic.ru
		57. Хахонова Н.Н. Аудит: учебник/ Н.Н. Хахонова, И.Н. Богатая — М.: КНОРУС, 2011. - 720 с.
		58. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев - М.: ИНФРА- М, 2010.- 508 с.
		59. Шеремет А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. - М.: ИНФРА-М, 2009. - 448 с.
		60. Шишкин А.К. Учет, анализ, аудит на предприятии. / А.К. Шишкин - М: Финансы и статистика, 2013. – 481 с.
		61. Экономический анализ: учебник для бакалавриатов/ под ред. Н.В. Войтоловского, А.П. Калининой, И.И. Мазуровой.- М.: Издательство Юрайт, 2013. - 548 с.