

- условная экономия на инвестициях в основной капитал:

$$\mathcal{E}_{\text{ОФ}} = \overline{\text{ОФ}}_0 \cdot I_{\text{ЧДС}} - \overline{\text{ОФ}}_1 = 119\,195 \cdot 1,301 - 138\,888 = 16\,184,7 \text{ млн р.}$$

- условное увеличение средств, вложенных в материальные запасы:

$$\mathcal{E}_{\text{МОС}} = \overline{\text{МОС}}_0 \cdot I_{\text{ЧДС}} - \overline{\text{МОС}}_1 = 34\,074 \cdot 1,301 - 48\,035 = -3\,704,7 \text{ млн р.}$$

Разделив установленные величины на общий объем ресурсов отчетного периода, получим долю относительного прироста общей ресурсоотдачи, полученную за счет роста эффективности использования каждого отдельного вида ресурсов:

$$\Delta I_{P/o_{\text{СРС}}} = \mathcal{E}_{\text{СРС}} / P_1 = 9\,622,9 / 205\,200 = 0,0469, \text{ или } 4,7 \%;$$

$$\Delta I_{P/o_{\text{ОФ}}} = \mathcal{E}_{\text{ОФ}} / P_1 = 16\,184,7 / 205\,200 = 0,0789, \text{ или } 7,9 \%;$$

$$\Delta I_{P/o_{\text{МОС}}} = \mathcal{E}_{\text{МОС}} / P_1 = -3\,704,7 / 205\,200 = -0,0181, \text{ или } -1,8 \%.$$

Сумма трех последних величин даст общий относительный прирост ресурсоотдачи, равный 10,8 %, что совпадает с полученной ранее величиной (табл. 1). Ее можно получить и другим путем:

$$\Delta I_{P/o_{\text{МОС}}} = \mathcal{E}_P / P_1 = 22\,102,9 / 205\,200 = 0,108, \text{ или } 10,8 \%.$$

Следовательно, при росте совокупных ресурсов производства на 17,5 % общая ресурсоотдача увеличилась только на 10,8 %. Результаты позволяют сделать вывод о том, что в развитии данного предприятия интенсивные факторы пока еще не стали главным условием роста объема производства. В целом характер развития предприятия на анализируемом отрезке времени можно определить скорее как экстенсивный, чем интенсивный. Качественный экономический рост будет иметь место в том случае, когда положительная динамика объема производства будет достигнута только за счет экономии примененных ресурсов. Таким образом, методология анализа обобщающего показателя эффективности примененных ресурсов не изменится и в том случае, если вместо использованного нами показателя чистой добавленной стоимости применить объем производства продукции (работ, услуг) в сопоставимых ценах, представляющий собой основной производственный результат деятельности предприятия.

С.С. ЛИХО

АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Современная экономическая наука и практика создали универсальный источник информации о финансовом состоянии предприятия — бухгалтерскую

Светлана Сергеевна ЛИХО, ассистент кафедры бухгалтерского учета Бобруйского филиала Белорусского государственного экономического университета.

отчетность. Составленная на основании данных бухгалтерского учета информация, отраженная в формах бухгалтерской отчетности, адресована различным пользователям: собственникам, деловым партнерам, банкам, государственным инстанциям и др. Интересы различных групп пользователей не всегда совпадают. Наибольшим спросом информация о финансовых результатах деятельности предприятия пользуется у собственников, что приводит к необходимости аудиторского контроля бухгалтерской отчетности, основными задачами которого являются: установление соответствия отчетной информации действительности, поиск резервов снижения себестоимости реализованной продукции и резервов увеличения прибыли и рентабельности. Выявление и использование резервов необходимо предприятиям для завоевания новых рынков сбыта произведенной продукции путем снижения цены реализации и повышения конкурентоспособности.

Основными показателями бухгалтерского учета и финансового состояния организации, а также факторами, влияющими на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов, являются доходы и расходы.

В экономической литературе, а также в нормативных законодательных актах Республики Беларусь нет единого мнения по трактовке терминов “доход”, “прибыль”, “выручка”, “издержки”, “затраты”, “расходы”. Существуют определенные противоречия между нормативным регулированием бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательством по налогообложению. На наш взгляд, прибыль представляет собой разницу между доходами и соответствующими расходами. Выручка является составной частью понятия “доход” и представляет собой поступление экономических выгод только в ходе осуществления основной деятельности предприятия, которой, по нашему мнению, является деятельность, соответствующая цели создания организации, основному предмету ее деятельности и являющаяся основным источником получения доходов (т.е. выручка от реализации продукции представляет собой доход от реализации продукции). Понятие “доход”, по нашему мнению, более широкое, чем понятия “выручка” и “прибыль”, и представляет собой совокупность притока экономических выгод от всех видов деятельности организации: операционной, инвестиционной, финансовой.

Рассматривая понятия “издержки”, “затраты”, “расходы”, на наш взгляд, можно дать им следующие определения: *издержки* — выраженная в денежной форме стоимость ресурсов, потребленных непосредственно в процессе производства и реализации, степень использования ресурсов данного вида за конкретный период; *затраты* — это уменьшение активов или увеличение обязательств, связанное с возникновением издержек; *расходы* — уменьшение экономических выгод в связи с расходованием средств на осуществление всей производственно-хозяйственной деятельности.

Определение сущности и классификации доходов и расходов организации в Республике Беларусь значительно отличается от определений в Российской Федерации, в Украине и в зарубежном учете в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). Прежде всего это касается определения сущности операционных доходов и расходов, к которым по действующему Типовому плану счетов относятся доходы и расходы, не связанные с видами деятельности. Для устранения противоречий отечественного бухгалтерского учета и с учетом классификации, используемой в МСФО, по нашему мнению, операционными следует считать доходы и расходы, которые непосредственно связаны с основным видом деятельности предприятия. Учитывать их необходимо на счете 90 “Доходы и расходы операционной деятельности”. Счет 91 предлагаем озаглавить “Доходы и расходы инвестиционной деятель-

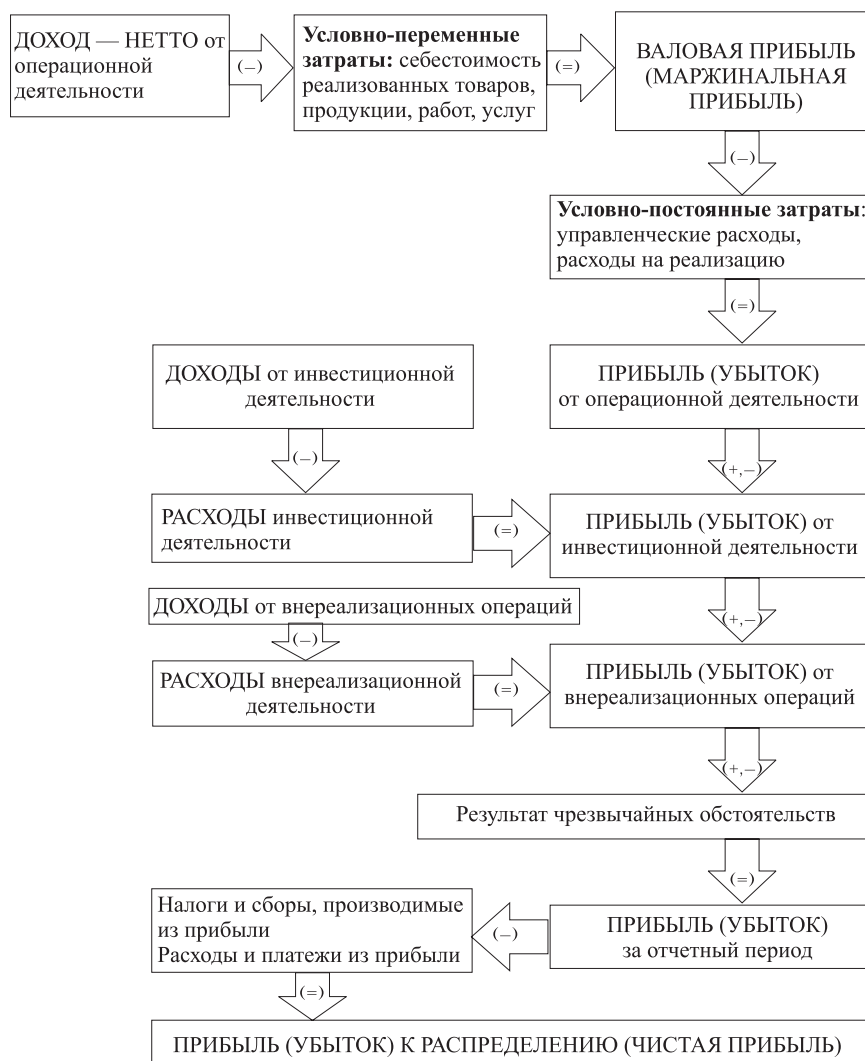
ности”, что более верно отражает состав доходов и расходов, учитываемых на данном счете в настоящее время.

При проверке достоверности финансовой отчетности, полноты отражения финансовых результатов предприятия аудитор производит ряд аналитических процедур, применение которых основывается на существовании связи между представленными аналитическими данными. Наличие и исследование этих связей обеспечивает получение необходимых аудиторских доказательств о полноте, точности и действительности учетных данных. Аналитические процедуры на завершающем этапе аудита способствуют выявлению в отчетности существенных искажений и других финансовых проблем. Выводы, сделанные в результате таких процедур, позволяют прийти к заключению о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом или выявить области, требующие дополнительных проверок.

В соответствии с правилом аудиторской деятельности “Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности” (утверждено постановлением Министерства финансов Республики Беларусь 05.09.2002 г., № 124) в целях выполнения требований, предъявляемых к проведению первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, аудиторская организация может провести на выборочной основе аудиторские процедуры. Основные из них: ознакомление с хозяйственной деятельностью субъекта; анализ учетной политики субъекта; проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета; сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности с плановыми (сметными) показателями субъекта; сопоставление фактических показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности за различные периоды; сопоставление показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности со среднеотраслевыми данными; сопоставление показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями, устанавливаемыми действующим законодательством и самим субъектом; направление письменных запросов (от имени субъекта) другой аудиторской организации о предоставлении необходимой информации; ознакомление руководства субъекта хозяйствования с аудиторским заключением; рассмотрение влияния на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности корректировок, внесенных субъектом в соответствии с аудиторским заключением за предшествующий отчетный период; другие виды аналитических процедур.

Следует отметить, что в отечественном аудите отсутствует четкая методика комплексной проверки формирования доходов и расходов организации, определяющих финансовый результат. Существующие методики аудита сводятся к проверке правильности отражения в отчетности фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг), фактических затрат на производство реализованной продукции (работ, услуг), прибыли отчетного периода.

Основным источником бухгалтерской отчетности о финансовых результатах предприятия является “Отчет о прибылях и убытках” (форма № 2). Отчет составлен таким образом, чтобы пользователи могли отследить состав доходов и расходов, формирующих финансовые результаты за отчетный период, а также сравнить их с аналогичными данными прошлого года. При аудите финансовых результатов прежде всего необходимо проверить достоверность, своевременность и полноту отражения показателей, формирующих финансовый результат от реализации. Предлагаем в Отчете о прибылях и убытках формировать финансовый результат в соответствии с алгоритмом, представленным на рисунке.



Предлагаемая структура формирования прибыли

Порядок определения отдельных показателей Отчета о прибылях и убытках, формирующих финансовый результат от реализации по данным бухгалтерского учета, представлен в таблице.

Формирование отдельных показателей Отчета о прибылях и убытках

Показатель	Порядок определения показателя по данным бухгалтерского учета
1	2
Выручка от реализации товаров, работ и услуг (доход от операционной деятельности)	При признании выручки от реализации по мере оплаты: Д-т сч. 50, 51, 52, 55 — К-т сч. 90/1 Д-т сч. 62 — К-т сч. 90/1 — по истечении 60-ти дней при экспорте в страны СНГ При признании выручки от реализации по мере отгрузки: Д-т сч. 62, 76 — К-т сч. 90/1 Журнал-ордер № 11, ведомости № 1, № 2, № 2/1
Налоги и иные обязательные платежи из выручки	Д-т сч. 90/3 “Налог на добавленную стоимость” Д-т сч. 90/4 “Акцизы” Д-т сч. 90/5 “Прочие налоги и сборы из выручки” К-т сч. 68 “Расчеты по налогам и сборам” Расчеты по налогам

1	2
Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг по условно-переменным затратам	Д-т сч. 90/2 “Себестоимость реализации” К-т сч. 45 “Товары отгруженные” К-т сч. 43 “Готовая продукция”
	Определяется расчетным методом в журнале-ордере № 11 по данным ведомости № 16, № 16/1
Управленческие расходы	При определении предприятием затрат на производство по методу “директ-костинг”:
	Д-т сч. 90/2 “Себестоимость реализации” —
	К-т сч. 26 “Общехозяйственные расходы”, часть условно-постоянных расходов счета 25/2 “Общепроизводственные расходы”, субсчет “Общехозяйственные расходы”
	При традиционном методе определения затрат на производство управленческие расходы включаются в затраты на производство
	Затраты формируются в ведомостях № 12, № 15, списание производится в журналах-ордерах № 10, № 10/1
Коммерческие расходы	Д-т сч. 90/2 “Себестоимость реализации” —
	К-т сч. 44/1 “Расходы на реализацию”, субсчет “Коммерческие расходы”
	Затраты формируются в ведомости № 15, списание производится в журнале-ордере № 11

Проверку правильности отражения в отчетности показателей реализации необходимо начинать с оценки эффективности применяемого метода учета реализации, установленного в учетной политике организации.

Достоверность финансового результата от реализации продукции (работ, услуг) устанавливается сопоставлением совокупного дебетового оборота с кредитовым оборотом по счету 90 “Доходы и расходы операционной деятельности” (исходя из предлагаемой нами классификации счетов). Сумма полученной прибыли (убытка) от реализации должна быть списана на счет 99 “Прибыли и убытки” со счета 90/9 “Прибыль (убыток) от реализации”. К источникам информации для проверки фактической выручки от реализации продукции (работ, услуг) относятся: приказ по организации об учетной политике на отчетный год; Отчет о прибылях и убытках; Главная книга; журналы-ордера № 1, № 2, № 3, № 11; ведомости № 16, № 16/1; первичные документы на отпуск готовой продукции со склада; выписки банка, платежные требования и платежные поручения, приходные кассовые ордера и другие платежные документы, относящиеся к оплате за отгруженную продукцию и др.

Проверяя правильность отражения выручки в бухгалтерском учете, аудитор проводит сверку отчетных показателей с данными учетных регистров, сопоставляя сумму выручки, отраженную в “Отчете о прибылях и убытках” с суммой выручки по Главной книге (кредит сч. 90/1), со сводными показателями выручки в журнале-ордере № 11 и ведомости № 16 или № 16/1.

Должна быть проверена также корреспонденция счетов, отражающих момент признания выручки от реализации:

при признании выручки “по отгрузке” (Д-т сч. 62 — К-т сч. 90/1);

при признании выручки “по оплате” (Д-т сч. 50, 51, 52, 55 — К-т сч. 90/1).

При сверке корреспонденции счетов, если предприятием используется кассовый метод признания выручки, следует проверить соблюдение правильности отражения выручки в бухгалтерском учете при отгрузке продукции на экспорт в страны СНГ, так как выручка в данном случае показывается в учете по мере поступления, но не позднее 60-ти дней (на 60-й день она должна быть отражена по методу начисления).

На следующем этапе осуществляется проверка правильности исчисления и отражения в бухгалтерском учете сумм налогов, уплачиваемых из выручки. Информация о суммах налогов, отраженных в Отчете о прибылях и убытках, сопоставляется с дебетом счетов 90/3 “Налог на добавленную стоимость”, 90/4 “Акцизы”, 90/5 “Прочие налоги и сборы из выручки” по Главной книге, а так-

же сопоставляется с данными журнала-ордера № 11 и расчетными таблицами по налогам. При проверке налогов особое внимание уделяется соблюдению требований налогового законодательства.

Для определения достоверности отражения себестоимости реализованной продукции сверяются суммы себестоимости, отраженные в Отчете о прибылях и убытках, с данными Главной книги: суммы по дебету сч. 90/2 “Себестоимость реализации” сверяется с суммами по кредиту сч. 45 “Товары отгруженные” или сч. 43 “Готовая продукция” в зависимости от выбранного способа отражения выручки. Суммы себестоимости реализованной продукции, отраженные по вышеуказанным счетам, сверяются с расчетом фактической себестоимости реализованной продукции, который производится во втором разделе ведомости № 16. Фактическая себестоимость отгруженной продукции рассчитывается в первом разделе “Движение готовых изделий в ценностном выражении” ведомости № 16. Данные из этой ведомости в части фактической себестоимости отгруженной продукции (сч. 43), фактической себестоимости реализованной продукции (сч. 45) сопоставляются с данными журнала-ордера № 11.

После сверки отчетных показателей с данными учетных регистров необходимо провести документальную проверку отгрузки и реализации продукции.

Аудитором проверяются правильность и законность оформления операций по отгрузке продукции в первичных документах. Сопоставляются даты оформления отгрузочных документов с датами отражения операции по отгрузке в учетном регистре и датой оплаты отгруженной продукции по выписке банка и платежному требованию (поручению) или приходному кассовому ордеру. В случае выявления в бухгалтерском учете ошибок и неточностей выясняются причины расхождения, устанавливаются виновные лица.

Достоверность состава инвестиционных и внереализационных доходов и расходов определяется по первичным и сводным документам, по данным регистров по соответствующим счетам. При проверке сумм финансовых результатов от инвестиционных и внереализационных операций сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты по счетам.

Аудит финансовых результатов от внереализационных операций предполагает рассмотрение этих операций по существу, с точки зрения законности совершения данных операций, достоверности и обоснованности отнесения на убытки. Проверяется правильность закрытия и списания сч. 91 и сч. 92 на сч. 99 “Прибыли и убытки”.

На следующих этапах проверяются правильность начисления и отражения на сч. 99 “Прибыли и убытки” налогов и платежей из прибыли.

Выводы, сделанные в результате проверки финансовых результатов, исходя из описанной методики аудита позволят прийти к заключению о достоверности формирования показателей Отчета о прибылях и убытках.

Литература

- Дробышевский Н.П.* Ревизия и аудит. Мн., 2004.
- Лемеш В.* Бухгалтерская отчетность в 2005 году: изменения и нерешенные вопросы // Нац. бухгалт. учет. 2005. № 9.
- Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления / Воронов В.В., Зайнетдинов Ф.В., Иванов Ю.И. и др. М., 1997.
- Правила аудиторской деятельности. Мн., 2003.
- Пупко Г.М.* Аудит и ревизия: Учеб. пособие. Мн., 2003.
- Филиппенко Л.Н.* Учетная политика-2005 // Вестн.-ИНФО, еженед. журн. о налогах и бухгалт. учете. 2005. № 7.
- Шидловская М., Данилкова С.* Контроль финансовых результатов // Нац. бухгалт. учет. 2004. № 20.