**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССЙИСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРТСВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ**

**УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»**

**Кафедра бухгалтерского учёта, финансов и аудита**

 Допускается к защите:

 зав. кафедрой д.э.н., профессор

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Алборов Р.А.

 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: Учет и аудит продажи готовой продукции

(на примере ОАО «Гамбринус», г.Ижевска Удмуртской республики)

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

Выпускник Е.А. Герасимова

Научный руководитель,

к.э.н., доцент И.А. Селезнева

Рецензент, Е.В. Некрасова

к.э.н., доцент

 Ижевск 2017

 СОДЕРЖАНИЕ

[**ВВЕДЕНИЕ** 4](#_Toc484674659)

[**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ** 7](#_Toc484674660)

[1.1 Теоретические основы учета продажи готовой продукции 7](#_Toc484674661)

[1.2 Теоретические основы аудита продажи готовой продукции 15](#_Toc484674662)

[**2** **ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «ГАМБРИНУС»** 27](#_Toc484674663)

[2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации 27](#_Toc484674664)

[2.2 Организационное устройство и структура управления организации 30](#_Toc484674665)

[2.3 Основные экономические показатели деятельности, финансовое состояние и платежеспособность организации 32](#_Toc484674666)

[2.4 Организация бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации 38](#_Toc484674667)

[**3 УЧЕТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «Гамбринус»** 44](#_Toc484674668)

[3.1 Состояние первичного учёта продажи готовой продукции в организации 44](#_Toc484674669)

[3.2 Аналитический и синтетический учет продажи готовой продукции 48](#_Toc484674670)

[в организации 48](#_Toc484674671)

[3.3 Рационализация учета выпуска и продажи готовой продукции в организации 54](#_Toc484674672)

[**4 АУДИТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «ГАМБРИНУС»** 61](#_Toc484674673)

[4.1 Значение, задачи и источники аудита продажи готовой продукции в организации 61](#_Toc484674674)

[4.2 Планирование и программирование аудита продажи готовой продукции в организации 62](#_Toc484674675)

[4.3 Методика проведения аудита продажи готовой продукции в организации 70](#_Toc484674676)

[4.4 Оценка и оформление результатов аудита продажи готовой продукции в организации 78](#_Toc484674677)

[**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ** 84](#_Toc484674678)

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**…………………………...87

**ПРИЛОЖЕНИЯ**…………………………………………………………………..92

# ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность выбранной темы.** Готовая продукция является результатами производственного процесса организации. Для любого экономического субъекта средства, полученные от продажи готовой продукции, - основной источник дохода, поэтому учет продажи готовой продукции занимает основное место в системе организации бухгалтерского учета. Темпы роста объема производства продукции, повышение ее качества непосредственно влияют на величину издержек, прибыли и рентабельности организации. Именно поэтому очень важно уделить особое внимание учету готовой продукции в организации, так как это основное звено любой организации. Конечным продуктом производственного процесса организации является готовая продукция.

Актуальность и значимость рассмотрения проблемы учета продажи готовой продукции заключается в том, что результатом деятельности любого экономического субъекта является выпуск готовой продукции, выполнение работ или предоставление услуг. В результате, стоимость готовой продукции, работ, услуг переходит из сферы производства в сферу обращения.

В современных условиях хозяйствования деятельность любой организации подвержена большому количеству рисков – как внутренних, так и внешних. Поэтому становится очевидным, что независимо от рода и масштаба деятельности организации в фокусе внимания должна быть четко выстроенная, отлаженная, гибко и своевременно реагирующая на изменения система бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Аудит учета продажи готовой продукции является одним из наиболее важных объектов проверки. От полноты оприходования готовой продукции, правильности учета ее продаж и прочего выбытия завися результаты финансово – хозяйственной деятельности организации. Целью аудита операций с готовой продукцией является формирование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, отражающей информацию о наличии и движении готовой продукции.

Таким образом, изучение учета и аудита продажи готовой продукции является очень актуальным.

**Цель и задачи исследования.** Цель данной выпускной квалификационной работы состоит в том, чтобы на примере конкретной организации исследовать состояние учета и аудита продажи готовой продукции, разработать рекомендации по ее рационализации. Для достижения указанной цели определены основные задачи исследования:

- исследование теоретических основ учета и аудита продажи готовой продукции;

- проведение оценки экономического состояния анализируемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;

- исследование организации и методики учета и аудита продажи готовой продукции;

- сделать выводы и сформировать рекомендации по рационализации учета продажи готовой продукции.

 **Объект и предмет исследования.** Объектом исследования в работе является открытое акционерное общество «Гамбринус» г. Ижевска Удмуртской Республики, основным видом деятельности которого является производство пива. Предмет исследования – учет и аудит продажи готовой продукции в организации, предъявляемые к ним требования и их документальное и бухгалтерское оформление.

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

-теоретические положения, определяющие сущность готовой продукции и регулирования ее продажи;

- экономическая и правовая характеристика изучаемой организации;

- методика проведения аудита продажи готовой продукции;

- предложения и рекомендации по оптимизации учета продажи готовой продукции в исследуемой организации.

**Теоретической и методической основой** выпускной квалификационной работы являются труды ученых экономистов, а также законодательные, нормативные акты, регулирующие учет и аудит продажи готовой продукции.

Для реализации методологической основы в конкретных исследованиях были использованы такие приемы и методы как статистический, монографический, балансовый, расчетно–конструктивный, экономико-математический, приемы синтеза и анализа.

В качестве информационной базы использованы данные годовой статистической и бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также данные аналитического учета ОАО «Гамбринус» за 2014-2016 гг.

# ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

## Теоретические основы учета продажи готовой продукции

Учет продажи готовой продукции по праву занимает одно из центрaльных мест в системе бухгaлтерского учета, поскольку является неотъемлемой частью деятельности организации.

В соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, готовая продукция является значимой частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

 Современные экономисты дают различные толкование готовой продукции.

Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий и С.М. Концевая [16, с. 189], а также С.Г. Хозяева [49, с. 203] дают в своих работах аналогичное определение готовой продукции, как и ПБУ 5/01 «Учет материально производственных запасов».

Н.П. Кондраков утверждает, что готовая продукция—это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком [35, с. 171].

Готовой продукцией по мнению Н.Г. Сапожниковой считается продукция, прошедшая все стадии технологической обработки, необходимые испытания, укомплектованная, соответствующая условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством [46, с. 202].

Е.Н. Клипперт считает, что готовая продукция определяется как часть материально-производственных запасов для продажи и является конечным продуктом производственного процесса [24, с. 308].

Экономисты Н.Д. Врублевский и И.М. Рендухов [36, с. 82] утверждают, что в процессе реализации продукции предприятия получают денежные средства, за счет которых возмещаются производственные затраты, осуществляются расчеты с бюджетом по налогам; с работающими по оплате труда; с поставщиками и подрядчиками, с прочими кредиторами. Укрепление финансового положения предприятия зависит от своевременного выпуска и реализации продукции.

При постановке бухгалтерского учета в предприятиях особое место занимает учет готовой продукции, ее выпуска и реализации. Необходимость и роль учета выпуска и реализации готовой продукции обеспечивается следующим. Предприятия изготовляют продукцию, исходя из условий, заключенных с покупателями и заказчиками договоров, разрабатываемых плановых заданий по ассортименту, количеству и объему подлежащей выпуску продукции, постоянно уделяя большое внимание вопросам изучения спроса и конкурентоспособности продукции, расширения ее ассортимента, равняясь на потребности рынка, утверждают А.И. Бужинский и А.Д. Шеремет [29, с. 116].

Целью учета готовой продукции является своевременное и полное отражение на счетах бухгалтерского учета информации о выпуске и отгрузке продукции в организации [22, с. 86].

Н.П. Кондраков [35, с. 173] выделяет еще одну основную задачу бухгалтерского учета готовой продукции - выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

С точки зрения учета готовая продукция — это изделия, которые соответствуют определенным стандартам и принятые на склад или переданные заказчику [32, с. 56].

И экономическая теория, и теория бухгалтерского учета дают идентичное толкование понятия «готовая продукция».

Всю продукцию можно разделить на несколько видов. Р.А. Алборов [17, с. 192] и другие выделяют следующие ее виды:

1. в зависимости от отрасли производства: продукция сельского хозяйства, продукция промышленности и продукция прочих отраслей.
2. в зависимости от видов производства и направлений получения: продукция растениеводства, продукция животноводства, продукция промышленного производства, продукция вспомогательного производства, продукция обслуживающих производств и хозяйств и продукция, принятая у населения.

Ю.А. Бабаев даёт иную классификацию готовой , согласно которой она подразделяется на следующие виды:

 - валовую — полная стоимость законченных готовых изделий, выработанных организацией за отчетный период; валовой оборот (валовой выпуск) — стоимость всех изделий, полуфабрикатов, выполненных работ и оказанных услуг, включая незавершенное производство;

- реализованную (проданную) — валовая продукция за вычетом остатков готовой продукции, незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и запасных частей собственной выработки;

- сравнимую — продукцию, которая производилась организацией и в предыдущем отчетном периоде;

- несравнимую — продукцию, которая в отчетном периоде производилась впервые

Выпуск и продажа готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг на синтетических счетах отражаются по фактической себестоимости их производства. В текущем учете продукция, работы, услуги могут оцениваться: по фактической себестоимости (этот способ оценки применяется в производствах, выпускающих изделия или выполняющих работы по индивидуальным заказам); по нормативной (плановой ) себестоимости (при данном способе оценки по окончании месяца выявляют отклонения фактической себестоимости от нормативной (плановой), которые в аналитическом учете отражаются обособленно); по продажным ценам на продукцию и тарифам на работы (услуги) (в этом случае по окончании отчетного периода исчисляется разница между стоимостью продукции (работ, услуг) по продажным ценам (тарифам) и фактической ее себестоимостью, также показывается обособленно в аналитическом учете); по прямым статьям расходов (по сокращенной себестоимости) (при данном способе оценки все косвенные расходы списываются непосредственно на проданную продукцию) [6].

Н.П. Кондраков [35, с. 175] добавляет к ним еще несколько видов оценки готовой продукции, а именно: по оптовым ценам продажи; по сокращенной плановой производственной себестоимости; по свободным рыночным ценам.

Ю.А. Бабаев [20, с. 144] различает балансовую оценку готовой продукции и оценку, по которой продукция отражается в текущем (аналитическом) учете. При этом в текущем учете он выделяет те же способы оценки, что и Врублевский [28, с. 98]. И отмечает, что в балансе готовая продукция может отражаться по фактической и нормативной (плановой) производственной себестоимости либо по прямым статьям затрат. Оценка готовой продукции, по которой она учитывается в текущем учете, не обязательно должна совпадать с ее балансовой оценкой.

Производимая организациями готовая продукция реализуется на рынке покупателям и заказчикам. Этот процесс продажи продукции (работ, услуг) является завершающей стадией кругооборота совокупного продукта.

Основными направлениями продажи продукции является продажа ее организациям и учреждениям на основании договоров, заключенных с ними. часть продукции может быть реализована в счет оплаты труда своим работникам, а также через свои розничные сети (ларьки, палатки, магазины) и на началах комиссионной торговли [11].

В ст. 39 Налогового Кодекса Российской Федерации под реализацией готовой продукции, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе [2].

Следует отметить, что понятие «реализация» устанавливается налоговым законодательством, а в бухгалтерском законодательстве используется понятие «продажи». Специального определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Его косвенно можно вывести из пояснений Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению к счету 90 «Продажи». Под продажами для целей бухгалтерского учета понимаются являющиеся обычным предметом деятельности организации и направленные на получение доходов хозяйственные операции, предполагающие куплю-продажу организацией готовой продукции, выполнению ею работ, оказание организацией услуг, а также предоставление или эксплуатацию прав.

В.Г. Гетьман [29, с. 165] пишет, что продажа продукции и поступления от выполненных работ и услуг представляют собой завершающую стадию оборота средств любой организации. Выручка от продажи и поступления, связанные с выполнением работ и услуг, представляет собой доходы от обычных видов деятельности.

Сделки по продаже продукции (работ, услуг) осуществляются организациями в соответствие с договорами, оформленными исходя из положений Гражданского Кодекса Российской Федерации. К ним относятся договоры купли-продажи, поставки, мены, комиссии и другие. Несмотря на многообразные формы договоров в них обязательно должен быть сформулирован предмет договора - конкретные наименования и количество готовой продукции или услуг, подлежащих продажи, а также сроки и условия выполнения договора [1].

Как отмечает Н.П. Кондраков [35, с. 180] продажа продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

- по свободным (рыночным) ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

- по государственным регулируемым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

- по государственным регулируемым розничным ценам и тарифам, включающим в себя НДС.

Р.А. Алборов [17, с. 95] считает, что задачами бухгалтерского учета процесса продажи являются: обеспечение контроля за исполнением договорных обязательств перед покупателями; своевременное и полное оформление документами отгруженной продукции, выполненных работ и услуг на сторону; контроль за правильностью применения цен и использования надбавок к цене за качество продукции, а также за поступлением выручки от продажи продукции (работ, услуг); обоснованное начисление налогов с выручки и точное определение финансовых результатов от продажи продукции (работ, услуг).

Согласно Плану счетов учет готовой продукции ведется на активном счете 43 «Готовая продукция». Счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Этот счет используется организациями, осуществляющими сельскохозяйственную, промышленную, и иную производственную деятельность. Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции, направлениям продажи.

По дебету данного счета отражают поступление продукции из производства, а также выявленные при инвентаризации на складах излишки, безвозмездно, полученной готовой продукции со стороны и возвращенной покупателями отгруженной им продукции. По кредиту счета отражают стоимость проданной продукции, а также отпущенной в переработку или на нужды основной деятельности, капитального строительства, на выдачу продукции в счет натуральной оплаты труда и т.п.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним Планом счетов предназначен счет 90 «Продажи» [9].

По дебету счета «Продажи» отражается себестоимость (коммерческая себестоимость) проданной продукции (работ, услуг), а по кредиту выручка от продажи продукции (работ, услуг), в том числе налог на добавленную стоимость и акцизы [11].

Синтетический счет «Продажи» не имеет сальдо на конец месяца, поэтому результат хозяйственной деятельности ежемесячно списывается с этого счета на счет «Прибыли и убытки», которому присвоен номер 99.

В то же время в соответствии с Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета организации обязаны записывать операции по дебету и кредиту этого счета накопительно, т.е. бухгалтерский учет должен обеспечить подсчет оборотов и остатков по отдельным субсчетам к счету 90 нарастающим итогом. Общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть свернут и равняться нулю.

Аналитический учет по счету 90 организуется по каждому виду проданных готовой продукции, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией [7].

Нормами ПБУ 5/01 установлено, что готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость готовой продукции определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета фактических затрат на производство про­дукции.

В соответствии с п.п. 204, 205 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов готовая продукция может отражаться в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

* по фактической производственной себестоимости;
* по нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Плановая себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую исходя из средних норм затрат на производство соответствующих видов продукции за отчетный период.

Нормативная себестоимость представляет собой себестоимость, исчисляемую ис­ходя из действующих в организации норм на определенную дату.

Остатки готовой продукции на складах на конец или начало отчетного периода также могут оцениваться в аналитическом и синтетическом учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости [21, с. 206] .

Оценка отгруженной (отпущенной) продукции отражается в бухгалтерском учете одним из следующих способов:

* по полной фактической себестоимости;
* по полной нормативной (плановой) себестоимости.

Полная фактическая себестоимость или полная нормативная (плановая) себестои­мость включают наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реа­лизацией продукции.

Учет затрат, связанных с реализацией готовой продукции, учитывается на счете 44 «Расходы на продажу».

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляется на активном счете 43 «Го­товая продукция». По дебету этого счета отражается поступление готовой продукции на склад при любом способе учета готовой продукции.

При учете готовой продукции по фактической себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со сче­тами учета затрат на производство (счета 20, 23, 29).

В случае если готовая продукция учитывается по нормативной себестоимости, то воз­можны два варианта учета:

* с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
* без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной поли­тике организации.

В случае неприменения счета 40 на синтетическом счете 43 готовая продукция отража­ется по фактической производственной себестоимости, а в аналитическом учете — по нор­мативной (плановой) себестоимости с выделением отклонений фактической производст­венной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам [24, с. 177].

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

* фактическая производственная себестоимость;
* нормативная себестоимость;
* договорные цены;
* другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

## 1.2 Теоретические основы аудита продажи готовой продукции

Аудиторская деятельность - это неотъемлемая часть инфраструкту- ры рыночной экономики государства обусловленные ее экономическим содержанием [[41]](#Par126).

Согласно ч.2 ст.1 Федерального закона от 30.12.2008 №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность (аудиторские услу- ги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальны- ми аудиторами [[4]](#Par126). Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается Федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетнос- ти аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности [[7]](#Par126).

 По мнению И.В.Прохорова, аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтер- ская) отчётность не содержит существенных искажений. Разумная уверенность – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчётности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита [[40 с. 34]](#Par126).

 Особого внимания заслуживает мнение Р.А. Алборова [[17 с. 16]](#Par126). Автор отмечает, что аудит как независимый контроль представляет собой один из видов экономического контроля, а как вид деятельности – порожден рыночной экономикой и является составной частью механизма этой экономики. Поэтому в качестве объектов аудита в широком смысле слова выступают экономические субъекты предпринимательства, основная цель которых заключается в получении максимума прибыли от их предпринимательской деятельности в условиях рынка [[17 с. 16]](#Par126).

Реализация готовой продукции организации характеризуются суммой полученной выручки, а также расходов на ее осуществление, прибыли от продаж и уровнем ее рентабельности.

Одной из основных целей аудита является подтверждение достоверности информации по продаже готовой продукции.

Цели аудита готовой продукции, в том числе операций ее продажи, сформулированные в источниках специальной литературы, представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1 - Цели аудита готовой продукции и ее продажи

|  |  |
| --- | --- |
| Определение | Источник |
| 1 | 2 |
| Цель аудита готовой продукции - проверка правильности и своевременности оформления документов на сдачу продукции из производства на склад, определения себестоимости по видам и заказам, отражения операций оценки готовой продукции [ 34, с. 157] | А.Е. Суглобов |
| Цель проверки операций по реализации продукции, работ, услуг заключается в установлении достоверности во всех существенных аспектах отражения в бухгалтерском учете выручки от продаж, выявлении неучтенной продукции, а также в установлении пра-вильности определения финансового результата [35, с.189] | Л.М. Калистратов  |

Продолжение таблицы 1.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Цель аудита реализации готовой продукции - установление правильности отражения в учете реализации продукции в соответствии с принятой экономическим субъектом учетной политикой, контроль документального подтверждения отгрузки и реализации продукции, коммерческих расходов и их распределения, анализ показателей финансовых результатов от реализации продукции [36, с .95] | Е.А. Крупченко, О.И. Замыцкова  |
| Цель аудита выпуска готовой продукции и ее реализации - установление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции [ 37 с.206] | Н.Д. Бровкина Н.Д., Мельник М.В. |

Детальная аудиторская проверка продажи готовой продукции организа- ции значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств, так как она включает результат всех операций по основному виду деятельности производственных организаций за отчётный период.

Для достижения цели проведения проверки аудитор решает следующие основные задачи:

- производит анализ учетной политики предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

- изучает порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;

- проверяет правильность расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от нормативной (если используется сч. 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)");

- оценивает полноту, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;

- анализирует правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;

- проверяет соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции [16].

Конкретная методика и аудиторские процедуры разрабатываются в фирменных стандартах аудиторских компаний.

Информационная база учета продажи готовой продукции охватывает большой объем документации, который необходимо проанализировать и изучить аудитору в ходе проверки.

В целях выявления тождественности и полноты отражения финансовых и хозяйственных операций, совершенных организацией, эксперт должен сопоставить сведения, содержащиеся в различных бухгалтерских источниках, и на основе полученной информации сделать соответствующие выводы.

Источниками информации для проверки операций, отражающих учет готовой продукции и ее продажи, являются:

- юридические документы;

- первичные документы;

- регистры синтетического и аналитического учета;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность.

В ходе изучения и оценки организации учета продажи товаров (работ и услуг) должно быть подтверждено, что:

- операции по продаже надлежащим образом санкционированы;

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

- продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;

- стоимостная оценка операций по продаже правильно определена;

- суммы продаж правильно классифицированы;

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

   Аудитор должен выяснить, как оценивается на предприятии готовая продукция. В настоящее время используются следующие виды ее оценки:

- по фактической (полной) производственной себестоимости (для индивидуального производства);

- по фактической (сокращенной) производственной себестоимости, исчисляемой по фактическим прямым затратам без общехозяйственных расходов;

- по плановой (нормативной) производственной себестоимости. При этом отклонения учитываются на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Выбранный вариант оценки готовой продукции должен быть зафиксирован в качестве элемента учетной политики предприятия, а в рабочем плане счетов установлены соответствующие счета для ее учета (40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция»). Соблюдение конкретного варианта оценки готовой продукции и соответствующего ему порядка отражения операций по выпуску в учете устанавливается путем анализа применяемых схем корреспонденции счетов.

Фактическое движение готовой продукции анализируется по данным производственных отчетов и отчетов о движении материальных ценностей на складах. Аудитор может применять для проверки данного участка учета такие приемы, как сканирование, прослеживание, арифметический контроль и др. Одновременно выясняется организация складского учета готовой продукции, правильность и своевременность оформления первичных документов и отражения их данных на счетах бухгалтерского учета [39, с. 18].

Правильность определения себестоимости реализованной продукции аудитор выясняет путем арифметического пересчета соответствующих показателей «Расчета фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции», а также путем составления товарного баланса в натуральном и стоимостном выражении по отдельным видам продукции. При этом показатели товарного баланса должны быть сверены с аналогичными показателями других документов:

- остаток готовой продукции на начало и конец отчетного периода, выпуск за отчетный период и отгрузка (реализация) подтверждаются данными аналитического учета движения готовой продукции в бухгалтерии и (или) информацией оперативного учета в производственно-диспетчерской службе;

- остаток готовой продукции на начало и конец периода по фактической себестоимости или по учетной цене (плановой, нормативной) в зависимости от принятого варианта учета готовой продукции подтверждается сальдо по счету 43 «Готовая продукция» на начало и конец отчетного периода. Выпуск из производства по фактической себестоимости подтверждается ведомостью сводного учета затрат на производство.

Отгрузка по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонений [42, с. 224].

В свою очередь, средний процент отклонений определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Отклонения со знаком «плюс» (перерасход) отражаются на счетах 40 и 90 обычной записью, а со знаком «минус» (экономия) – сторнировочной.

Если учетной политикой предприятия предусмотрен порядок отнесения общехозяйственных (косвенных) расходов, учитываемых на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в конце месяца на счет 90 «Продажи», аудитор должен удостовериться в правильности распределения этих расходов между видами деятельности. Это особенно важно, если обложение отдельных видов деятельности предприятия налогом на прибыль производится по различным ставкам. Поэтому проводится соответствующий арифметический расчет, цель которого – проверить правильность распределения косвенных расходов пропорционально выручке, полученной от каждого вида деятельности (либо пропорционально другой экономически обоснованной базе распределения, закрепленной в учетной политике организации).

Аналогичному контролю подвергаются и коммерческие расходы, которые связаны со сбытом продукции и включают расходы на тару и упаковку, расходы по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, автомобили, а также комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям, расходы на рекламу и др. Все эти расходы учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Аудитору путем сверки данных первичных расчетно-платежных документов и учетных регистров по счету 44 следует выяснить организацию аналитического учета этих расходов, а с помощью арифметического контроля проверить правильность распределения расходов между видами реализованной продукции. Распределение должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Если отгрузка продукции не совпадает с фактом ее реализации (например, при отгрузке продукции посреднику для реализации), отгруженная продукция отражается по дебету счета 45 «Товары отгруженные» [31 с. 184].

Особое внимание аудитор уделяет формированию счета 90 «Продажи», который играет важную роль в определении финансовых результатов деятельности организации.

Аудитор проверяет, чтобы аналитический учет по счету 90 «Продажи» был организован по каждому виду проданных готовой продукции, продукции, выполняемых работ, оказанных услуг, а также по географическим рынкам сбыта и другим направлениям, необходимым для управления организацией. Ведение такого учета позволяет соблюдать при составлении отчетности требование существенности, а также формировать и отражать в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности информацию по сегментам, которая регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000).

В бухгалтерском учете доход (выручка) от продажи по обычным видам и предметам деятельности организации отражается с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления), т.е. по мере отгрузки готовой продукции, работ и услуг, и предъявления к оплате расчетных документов по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи» [31, с. 186].

Критерии, при выполнении которых должна признаваться выручка от реализации, указаны в ПБУ 9/99 «Доходы организации». К ним относятся:

а) право организации на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации, когда организация получит в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

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

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

В соответствии со ст. 317 Гражданского кодекса РФ организации могут оценить стоимость товара в суммах, эквивалентных определенной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), тогда подлежащая оплате сумма определяется на дату исполнения товарной части сделки и предъявления организациям-покупателям (заказчикам) расчетных документов к оплате за отгруженную продукцию или на дату поступления денежных средств на расчетный счет организации. Если стоимость отгруженной продукции (работ, услуг) оценивается в иностранной валюте, то выручка пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ, действующему на день предъявления счетов и иных расчетных документов к оплате за отгруженную продукцию либо на дату зачисления денежных средств на валютный счет организации. Если продукция оценивается в условных денежных единицах в иностранной валюте, то надлежащая к оплате сумма определяется по официальному курсу соответствующей валюты или в условных единицах на день платежа, если иной курс или дата платежа не определены, не установлены законодательством или договором [50, с 200].

Если в хозяйственной практике организации используются бартерные операции, то аудитор должен проверить наличие и содержание договоров или контрактов на такие операции и корреспонденцию счетов по бухгалтерскому учету товарообменных операций.

В соответствии с действующим порядком товарообменные операции представляют собой безвалютный, но оцененный и сбалансированный обмен товарами, оформленный единым договором (контрактом). В основе его лежит договоренность о взаимной поставке готовой продукции в строго установленном количестве. При этом оценка выручки производится по стоимости ценностей, полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость таких ценностей устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей.

Аудитор проверяет, какие цены используются при реализации продукции (работ, услуг) и какими документами подтверждается их уровень и устанавливаются договорные взаимоотношения с покупателями и заказчиками.

Выручка от реализации продукции (работ, услуг) зависит от цены, установленной соглашением сторон, кроме случаев, когда цены устанавливаются и регулируются уполномоченными государственными органами. При регулировании устанавливаются предельные уровни цен и тарифов или коэффициентов к ним и определяются суммы денежных средств или их эквивалента, поступающих по условиям договора на расчетный или иной счет организации.

Проверяя правильность определения выручки от реализации продукции, аудитор прежде всего выясняет применяемый предприятием метод ее исчисления для целей налогообложения. Возможные варианты учетной политики для целей налогообложения перечислены в Налоговом кодексе РФ.

Выбранный вариант определения выручки для целей налогообложения должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия и распространяться также на реализацию основных средств и прочих активов, отражаемую на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Аудитор по данным учетных регистров по счетам 90, 50, 51, 62 и др. должен удостовериться в правильности применяемых корреспонденций счетов и отражения в учете выручки от реализации продукции «по отгрузке» с учетом требований нормативных документов, а также определения выручки для целей налогообложения.

Изучая операции по реализации продукции, аудитор должен установить и проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления, полноту регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдение сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию [43 с. 280].

Показатель выручки от реализации продукции (работ, услуг) трактуется следующим образом:

- в бухгалтерском учете – это сумма, на которую покупателю (заказчику) предъявлены расчетные документы к оплате за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

- в налогообложении – это сумма денежных средств, поступивших за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, или сумма, на которую покупателю (заказчику) предъявлены документы к оплате;

- согласно ст. 40 Налогового кодекса РФ для целей налогообложения принимается цена готовой продукции (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Этой же статьей предусмотрено, что налоговые органы вправе в определенных случаях контролировать правильность применения цен сторонами.

Организация вправе самостоятельно произвести корректировку цены для целей налогообложения и уплатить образующуюся в результате корректировки разницу налога. Корректировка цены реализации для целей налогообложения в бухгалтерском учете не отражается, поскольку не отвечает требованию достоверности бухгалтерского учета. Организация должна отражать не скорректированную сумму, а цену, согласованную в договоре сторонами сделки. В бухгалтерском учете отражается лишь увеличение налоговых обязательств организации вследствие произведенной корректировки, т.е. до начисления налога.

Аудитор должен проверить наличие содержания приказа по учетной политике и методы расчета выручки от реализации продукции (работ, услуг) при определении финансового результата деятельности организации.

Для обеспечения достоверности прибыли (убытка) от продажи аудитор проверяет, насколько правильно учитываются операции при отгрузке и реализации продукции и расходы, связанные со сбытом продукции, коммерческие расходы. При этом счета на продажу должны выставляться своевременно, т.е. по мере совершения операции. Это предотвращает риск случайных пропусков в учете. Помимо полного и достоверного учета данных о проданной продукции (выполненных работах, указанных услугах) важно также, чтобы эти данные были правильно классифицированы в Отчете о прибылях и убытках (форма № 2 бухгалтерской отчетности) [42, с. 229].

Точности учета способствует тщательное ведение книги покупок и продаж, которую обязательно проверяет аудитор.

Аудитор должен изучить также правильность отражения в учете реализации продукции (работ, услуг) при осуществлении товарообменных (бартерных) операций, расчетов путем зачета взаимных требований (особенно при многосторонних зачетах), при получении векселей банка или третьей стороны за отгруженную продукцию и др. Объектом его пристального внимания должны быть документальное подтверждение совершенных хозяйственных операций, применяемые схемы корреспонденции счетов по ним, исчисление различных налогов (на прибыль, НДС, налога с продаж ).

Свои выводы аудитор обосновывает данными проверяемых первичных документов и учетных регистров, результатами производимых контрольных арифметических расчетов. Обнаруженные в ходе аудита ошибки и нарушения аудитор регистрирует в рабочей документации.

Типичные ошибки:

- ведение бухгалтерского учета реализации продукции «по оплате»;

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;

- несоблюдение установленного учетной политикой метода определения выручки для целей налогообложения;

- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете реализации продукции по бартеру, при осуществлении многостороннего зачета взаимных требований и по другим «нетрадиционным» операциям [33 с. 269].

1. **ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «ГАМБРИНУС»**

**2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации**

Открытое акционерное общество «Гамбринус» создано в соответствии с Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом РФ «Об акционерных обществах», другими правовыми актами.

Место нахождения Общества: Российская Федерация, Удмуртская Республика, город Ижевск, улица Салютовская, 77.

Общество является юридическим лицом и свою деятельность организует на основании настоящего Устава и действующего законодательства.

Полное фирменное наименование на русском языке: Открытое акционерное общество «Гамбринус», сокращенное фирменное наименование на русском языке: ОАО «Гамбринус».

Общество является коммерческой организацией.

Учредителями Общества являются граждане Российской Федерации коммерческие организации.

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами. Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения. Общество имеет штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему и другие средства визуальной идентификации.

ОАО «Гамбринус» является открытым акционерным обществом. Акционеры могут приобретать и отчуждать акции Общества без согласия других акционеров Общества. Общество вправе также проводить открытую подписку на выпускаемые им акции в порядке с учетом требований Федерального закона «Об акционерных обществах» и других правовых актов.

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента государственной регистрации.

Целью деятельности Общества является извлечение прибыли.

Общество для достижения целей своей деятельности вправе нести обязанности, осуществлять любые имущественные и личные неимущественные права, предоставляемые законодательством открытым акционерным обществам, от своего имени совершать любые допустимые законом сделки, быть истцом и ответчиком в суде.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом. Общество не отвечает по обязательствам государства и своих акционеров, если иное не предусмотрено законом или договором. Акционеры отвечают по обязательствам Общества в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Акционеры, не полностью оплатившие акции, несут солидарную ответственность по обязательствам Общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Уставный капитал общества составляет 10000000 рублей, общее количество акций 10000 штук номинальной стоимостью 1000 рублей каждая.

ОАО «Гамбринус» не относится к субъектам малого предпринимательства. На конец отчетного периода в организации численность работников списочного состава равна 587 человека.

Общество может иметь гражданские права и нести гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом, в том числе Общество осуществляет виды деятельности:

- производство пищевых продуктов;

- производство пива, в том числе безалкогольного пива;

- производство прочих пищевых продуктов;

- производство напитков;

- производство резиновых и пластмассовых изделий;

- производство пластмассовых изделий для упаковывания товаров;

- монтаж инженерного оборудования зданий и сооружений;

- производство электромонтажных работ;

- оптовая торговля через агентов (за вознаграждение или на договорной основе);

- розничная торговля в неспециализированных магазинах;

- розничная торговля в неспециализированных магазинах преимущественно пищевыми продуктами, включая напитки, и табачными изделиями;

- розничная торговля пищевыми продуктами, включая напитки, и табачными изделиями в специализированных магазинах;

- оптовая торговля пищевыми продуктами, включая напитки, и табачными изделиями

- оптовая торговля пивом.

Основной вид деятельности - производство пива, его доля в выручке организации в 2016 году 65,77%

Реализация продукции, выполнение работ и предоставление услуг осуществляются по ценам и тарифам, устанавливаемым Обществом самостоятельно.

Сбытовая сеть ОАО «Гамбринус» включает в себя следующие каналы: отдел прямых продаж, дистрибьютеры, собственная торговая сеть.

Основной рынок сбыта продукции за пределами Удмуртской республики – это Свердловская область, Татарстан, Пермский край, города Самара, Кострома, Рязань. ОАО «Гамбринус» постоянно расширяет географию поставок в различные регионы России. Так, например, в 2016 году «Гамбринус» вышел на рынки Новосибирска, Нижнего Новгорода, Архангельска, Республики Крым.

## 2.2 Организационное устройство и структура управления организации

Организационное устройство– это совокупность подразделений организации. Оно представляет собой сочетание структурных единиц осуществляющих свою деятельность на основе разделения труда.

Организационное устройство означает внутреннее строение организаций, совокупность взаимосвязей между подразделениями.

Хорошо построенное организационное устройство имеет большое значение. Оно определяет процедуры выполнения производственных действий, административных, технологических взаимодействий между всеми элементами, а так же позволяет эффективно решать задачи и достигать цели организации.

Высшим органом управления общества является общее собрание акционеров. Общество должно каждый год проводить годовое общее собрание акционеров. К компетенции общего собрания акционеров относятся:

1) внесение изменений и дополнений в устав общества или утверждение устава общества в новой редакции;

2) реорганизация общества;

3) ликвидация общества, назначение ликвидационной комиссии и утверждение промежуточного и окончательного ликвидационных балансов;

4) установление количественного состава совета директоров (наблюда-тельного совета) общества, избрание его членов и досрочное прекращение их полномочий;

5) установление количества, номинальной стоимости, категории (типа) объявленных акций и прав, предоставляемых этими акциями;

6) увеличение уставного капитала общества путем повышения номинальной стоимости акций или путем размещения дополнительных акций, если уставом общества в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества;

7) уменьшение уставного капитала общества путем сокращения номи-нальной стоимости акций, путем выкупа обществом части акций в целях уменьшения их общего количества, а также путем погашения приобретенных или выкупленных обществом акций;

8) учреждение исполнительного органа общества, досрочное прекращение его полномочий, если уставом общества решение этих вопросов не отнесено к компетенции совета директоров (наблюдательного совета) общества;

9) избрание членов ревизионной комиссии (ревизора) общества и досрочное прекращение их полномочий;

10) утверждение аудитора общества и т.д.

Единоличным исполнительным органом является директор, избранный на собрании акционеров.

Организационная структура и структура управления ОАО «Гамбринус» представлена в Приложении А.

В подчинении директора находятся:

 - Главный бухгалтер. В его подчинении находится общий отдел бухгалтерии, который ведет учет 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, который в свою очередь следит за работой начальника цеха, главного технолога, главного механика и главного энергетика.

- Начальник отдела сбыта. В функции отдела сбыта входит: обеспечение коммерческой деятельности предприятия по сбыту продукции, подготовка и заключение договоров с покупателями, составление планов поставок продукции в соответствии с заказами.

- Начальник отела кадров, который осуществляет работу по подбору, отбору и расстановке кадров на основе оценки их квалификации, личных и деловых качеств, контролирует правильность использования работников в подразделениях предприятия.

## 2.3 Основные экономические показатели деятельности, финансовое состояние и платежеспособность организации

Финансовое состояние экономического субъекта характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источников их формирования (собственного капитала и обязательств, т.е. пассивов).

Суть финансового анализа заключается в оценке и прогнозировании финансового состояния организации по данным бухгалтерской финансовой отчетности и учета. Финансовый анализ является одним из важнейших элементов финансовой политики предприятия.

В таблице 2.1 представим основные экономические показатели деятельности организации.

Таблица 2.1 - Основные экономические показатели деятельности организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014г | 2015г. | 2016г. | 2016г. в % к 2014г. |
| 1. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб. | 599760 | 808203 | 868214 | 144,76 |
| 2.Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб | 570973 | 674004 | 810753 | 141,15 |
| 3. Прибыль (убыток) от продажи | 28787 | 134199 | 57461 | 199,60 |
|
|
| 4.Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб. | 8652 | 76118 | 23882 | 276,03 |
| 5. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб. | 4409 | 57924 | 17527 | 397,53 |
| 6.Уровень рентабельности(убыточности) деятельности(+,-): | 4,78 | 16,60 | 6,62 | - |

Анализируя данные таблицы 2.1, можно отметить рост по всем показателям, относительно 2014г. и снижение по большинству показателей относительно 2015г . Наибольшее увеличение за анализируемый период наблюдается по чистой прибыли, данный показатель увеличился почти в 4 раза и составил 17527 тыс.руб. Однако, относительно 2015г. он уменьшился в 3 раза, аналогичная динамика по остальным показателям прибыли. Значительные скачки по данным показателям, говорят о нестабильности финансового состояния предприятия.

Финансовое состояние организации характеризуется системой показателей, отражающих наличие, размещение и использование ее финансовых ресурсов. Чтобы охарактеризовать эффективность использования материальных ресурсов, используется система обобщающих и частных показателей. К обобщающим показателям можно отнести прибыль на рубль материальных затрат, затраты на рубль выручки, материалоотдача, материалоемкость. Достаточно полно и объективно дают оценку эффективности использования ресурсного потенциала предприятия такие показатели как рентабельность совокупного капитала, рентабельность активов, рентабельность операционного капитала. Анализ эффективности использования собственного и заемного капитала делает возможным оценку текущего и перспективного финансового состояния организации, обоснование темпов развития организации, выявление доступных источников средств и оценку рациональных способов их мобилизации, а также составить прогноз положения предприятия на рынке капиталов.

Показатели эффективности использования ресурсов общества представим в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала в организации

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014г. | 2015г. | 2016г. | 2016г. в % к 2014г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 110392 | 121049 | 148203 | 127,00 |
| 2. Фондообеспеченность, тыс.руб | - | - | - | - |
| 3.Фондовооруженность, тыс.руб/чел. | 262,24 | 260,12 | 291,30 | 111,08 |
| 4. Фондоемкость, руб. | 0,18 | 0,15 | 0,17 | 94,4 |
| 5. Фондоотдача, руб. | 5,43 | 6,68 | 5,86 | 107,9 |

 Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 6. Рентабельность использования основных средств, % | 3,99 | 47,85 | 11,83 | - |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов |
| 7. Фонд оплаты труда, тыс.руб. | 64080,00 | 72300,00 | 98616,00 | 153,9 |
| 8. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 9,36 | 11,18 | 8,80 | 0,94 |
| 8. Производительность труда, тыс.руб./чел. | 682,07 | 848,57 | 748,52 | 109,74 |
| 9. Затраты труда, тыс. чел.час. | 879,32 | 952,43 | 1159,91 | 131,9 |
| В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов |
| 10. Материалоотдача, руб. | 9,94 | 11,71 | 10,43 | 104,93 |
| 11. Материалоемкость, руб. | 0,08 | 0,09 | 0,10 | 125,00 |
| 12. Прибыль на 1 руб. материальных затрат | 0,14 | 0,83 | 0,21 | 150,00 |
| 13. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,47 | 0,52 | 0,64 | 136,17 |
| Г. Показатели эффективности использования капитала |
| 14. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 3,56 | 22,04 | 5,73 | - |
| 15. Рентабельность собственного капитала, % | 8,86 | 43,02 | 11,37 | - |
| 16. Рентабельность внеоборотных активов, % | 5,05 | 46,55 | 11,78 | - |
| 17. Рентабельность оборотных активов, % | 3,68 | 41,86 |  11,19 | - |

Анализируя данные таблицы 2.3 можно отметить, что происходит увеличение среднегодовой стоимости основных средств организации на 27%.

Как свидетельствует таблица 2.3, фондоёмкость уменьшилась в 2016 г. по сравнению с 2014 г., а фондоотдача соответственно увеличилась, что говорит о эффективном использовании основных фондов.

В ОАО «Гамбринус» рост производительности труда наблюдается за весь исследуемый период, что для любого предприятия является положительным фактором.

Производительность труда и заработная плата изменяются в одном направлении, так в 2016 г. по сравнению с 2014 г. увеличилась производительность труда на 10%, а также возросла заработная плата на 53,9%.

Таким образом, можно сделать вывод, что достаточная обеспеченность предприятия квалифицированными трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокий уровень производительности труда имеет большое значение для увеличения объёмов и повышения эффективности производства.

В ОАО «Гамбринус» материалоемкость увеличилась на 25%, что говорит о повышении материалозатратности продукции.

В рассматриваемый период материалоотдача организации увеличилась на 4,93 %. Организацией наиболее эффективно используются оборотные активы, так как за исследуемый период рентабельность по данным показателям возросла более чем в 3 раза.

Следующими важными показателями являются ликвидность и платежеспособность организации, они являются основными характеристиками финансового состояния предприятия. Платежеспособность предприятия определяется её возможностью и способностью своевременно погашать свои внешние обязательства. Ликвидность предприятия определяется наличием у нее ликвидных средств и отражает способность в любой момент совершать необходимые расходы.

Для определения ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости организации необходимо рассчитать систему относительных и абсолютных показателей (табл. 2.4)

Таблица 2.3 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | 2016 ݀г. ݀в % ݀к 2014 ݀г. |
| 2014 г. | 2015 ݀г. | 2016 ݀г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ݀ликвидности) | ≥2 | 0,77 | 1,14 | 0,96 | 124,68 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | 0,5≥ к≥ 0,2 | 0,10 | 0,04 | 0,05 | 50,00 |

Продолжение таблицы 2.3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,57 | 0,63 | 0,44 | 77,19 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | -42966 | 11422 | -17133 | 39,86 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | -42966 | 11422 | -17133 | 39,86 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:а) собственных оборотных средств |  \_\_\_\_\_\_ | -89301 | -57569 | 100352 | - |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_\_ | -89301 | -57569 | 100352 | - |
|
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,32 | 0,49 | 0,47 | 147 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | - | - | 0,01 | - |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | -0,54 | 0,08 | -0,11 |  20,37 |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | -0,54 | 0,08 | -0,11 | 20,37 |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | - | - | 96,34 | - |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,64 | 0,49 | 0,50 | 0,78 |

Анализируя данные таблицы 2.3 можно сделать вывод о том, что организация ОАО «Гамбринус» не имеет достаточное количество активов, что бы погасить текущие обязательства по кредитам и займам, об этом свидетельствует значение коэффициента текущей ликвидности. Также коэффициент абсолютной ликвидности не достигает порогового значения, организация на данный момент не имеет достаточное количество высоколиквидных активов, для погашения краткосрочных обязательств за счёт имеющейся наличности. Коэффициент быстрой ликвидности в 2014-2016 гг. ниже нормативного значения, что свидетельствует о своевременном недостатке ликвидных активов организации для покрытия ее краткосрочных обязательств. Коэффициент обеспе­ченности собственными средствами имеет отрицательное значение, что свидетельствует о том, что в организации не достаточно собственных оборотных средств.

Коэффициент автономии в ОАО «Гамбринус» в 2014-2016 гг. составлял более 0,47, следовательно, организация в рассматриваемый период имела заемных средств больше, чем собственных и что говорит о ее финансовой зависимости.

 Коэффициент манёвренности возрос в отчетном году по сравнению с 2014 годом, но на протяжении изучаемого периода не достигает порогового значения. Это говорит о том, что большое количество собственных средств организации находятся в немобильной форме.

Далее произведём анализ движение денежных средств, который позволяет оценить степень самофинансирования предприятия, его финансовую силу, финансовый потенциал, финансовое благополучие.

Таблица 2.4 – Движение денежных средств ОАО «Гамбринус», тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016г. | 2016г. в % к 2014 г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 6 |
| Остаток денежных средств на начало отчётного периода | 11970 | 15800 | 6183 | 51,65 |
| Поступление денежных средств всегов том числе:а) от текущих операций;б) от инвестиционных операций;в) от финансовых операций | 575815 | 763903 | 842105 | 146,24 |
| 575440375- | 763533370- | 8401763291600 | 146,0087,73- |

 Продолжение таблицы 2.4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 6 |
| Расходование денежных средств всегов том числе:а) в текущих операций;б) в инвестиционных операций;в) в финансовых операций | 571985 | 773550 | 838849 | 146,65 |
| 54386028125- | 74150932041- | 765106727431000 | 140,68258,64- |
| Сальдо денежных потоков, всегов том числе:а) от текущих операций;б) от инвестиционных операций;в) от финансовых операций | 6681 | -9647 | 3256 | - |
| 34431-27750- | 22024-31671- | 75070-72414600 | --- |
| Остаток денежных средств на конец отчётного периода | 15800 | 6183 | 8118 | 51,38 |

Анализируя данные таблицы 2.5 видно, что и поступление денежных средств в организацию, и расходование денежных средств имеют положительную динамику. В 2015г. такой показатель как чистые денежные средства принимает отрицательное значение, это говорит об оттоке денежных средств, но в следующем году показатель принимает положительное значение, что свидетельствует о наращении денежных средств организации или их притоке. Это происходит за счёт положительной динамики чистых денежных средств от текущей деятельности, а так же за счёт того, что темп роста поступления денежных средств больше темпа роста расходования. Следует отметить, что остаток денежных средств на конец отчётного периода в 2016г. снизился по сравнению с 2014 г на 48,62%.

## 2.4 Организация бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в организации

ОАО «Гамбринус» устанавливает организационную форму бухгалтерской службы с учетом конкретных условий своей финансово-хозяйственной деятельности:
 - бухгалтерская служба является самостоятельным структурным подразделением;
 - общество ведет бухгалтерский учет, составляет и представляет бухгалтерскую отчетность в соответствии с нормативными актами по бухгалтерскому учету, является налогоплательщиком, несет ответственность за своевременные и полные расчеты с бюджетом по всем видам налогов и сборов, предусмотренных при применении общей системы налогообложения.

 В ОАО «Гамбринус» применяется рабочий план счетов бухгалтерского учета. Рабочий план счетов является обязательным к применению всеми работниками Общества.

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, а также для ее отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности используются регистры бухгалтерского учета. Для осуществления бухгалтерского учета Общество использует вычислительную технику и программные средства 1С: Предприятие, посредством которого реги

стрируются все хозяйственные операции.

Бухгалтерская отчетность экономического субъекта представляется в сроки и адреса, установленные ст.15 ФЗ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011г. № 402-ФЗ.

Бухгалтерия осуществляет учет средств предприятия и хозяйственных операций с материальными и денежными ресурсами, устанавливает результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, производит финансовые расчеты с заказчиками и поставщиками, связанные с реализацией готовой продукции, приобретением необходимого сырья, материалов.

Бухгалтерский учет в Обществе ведется структурным подразделение (бухгалтерией), возглавляемым главным бухгалтером. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

 Структура бухгалтерии представлена на рисунке 1.1.

|  |
| --- |
| Главный бухгалтер |

|  |
| --- |
| Зам.главного бухгалтера |

|  |
| --- |
|   |
| Бухгалтера по материалам | Бухгалтера по заработной плате | Бухгалтера по производству | Касса | Отдел Реализации | Бухгалтер по учету транспортного участка |

Рисунок 1.1 - Структура аппарата бухгалтерии

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях и копейках.

В качестве форм первичных учетных документов используются унифицированные формы, утвержденные Госкомстатом России. В унифицированных формах заполняются реквизиты, обязательные по Федеральному закону от 06.12.11 г. № 402 – ФЗ, иные реквизиты могут заполняться по необходимости.

При проведении хозяйственных операций, для проведения которых не предусмотрены типовые формы первичных документов, используются самостоятельно разработанные формы, отвечающие требованиям Федерального закона от 06.12.11 г. № 402 – ФЗ.

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах, а также для ее отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности используются регистры бухгалтерского учета.
 При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Отчетным периодом для составления внутренней бухгалтерской промежуточной отчетности является квартал. В состав внутренней бухгалтерской промежуточной отчетности входит бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.
 Годовая бухгалтерская отчетность состоит из:

- бухгалтерского баланса;

- отчета о финансовых результатах;

- отчета об изменениях капитала;

- отчета о движении денежных средств;

- пояснений к ним, предусмотренных нормативными актами.

Для обеспечения своевременного отражения хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности применяются разработанные регламенты документооборота по отделам, утвержденные приказами руководителя.
 В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

Для успешной деятельности предприятия, повышения уровня рентабельности, сохранения и приумножения его активов необходим отлаженный механизм управления, важнейшим элементом которого выступает повседневный внутрихозяйственный контроль. Внутрихозяйственный контроль за деятельностью экономического субъекта возлагается на ревизионную комиссию. Она по собственной инициативе или по инициативе общего собрания участников общества, а также обязательно перед проведением годового общего собрания, осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности организации.
 По ее результатам ревизионная комиссия подтверждает достоверность данных, которые содержатся в отчётности, а также обнародует информацию, если выявлены нарушения порядка ведения бухгалтерского учёта и предоставления финансовой отчётности.

Порядок и сроки проведения инвентаризации устанавливаются руководителем Общества, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации установлено в обязательном порядке. График проведения инвентаризации имущества и обязательств представлен в приложении Б.

 Инвентаризация остатков по счетам бухгалтерского учета, не указанных в графике, проводится в сроки, утвержденные приказом о проведении годовой инвентаризации.
 Для оценки состояния внутрихозяйственного контроля организации необходимо составить тест, что бы оценить вероятность ошибок влияющих на достоверность бухгалтерской финансовой отчётности.

Таблица 2.5 – Оценка системы внутрихозяйственного контроля организации

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Критерий | Выполнение критерия в проверяемой организации | Примечание |
| 1 | Наличие обоснованно разработанных и утверждённых руководителем должностных инструкций для работы бухгалтерского персонала | + | Должностные инструкции разработаны для каждой из должностей бухгалтерского персонала |
| 2 | Наличие плана-графика распределения обязанностей по выполнению учётных работ между работниками бухгалтерии | - | Распределение учётных работ носит устный характер |
| 3 | Соблюдение необходимый требований оформления первичных документов (наличие в них обязательных реквизитов) | + | Все требования по оформлению первичных документов соблюдаются |
| 4 | Разработка и выполнение графика документооборота | +/- | График документооборота разработан не по всем участкам бухгалтерского учёта |
|  5 | Соблюдение организацией выбранных организационных, методологических и технических аспектов учётной политики  | + | Все аспекты соблюдаются |
| 6 | Профессиональная подготовка работников бухгалтерии | + | Большинство работников бухгалтерии имеет высшее образование и стаж работы более 5 лет |

Анализируя данные полученные в ходе выполнения теста оценки системы внутрихозяйственного контроля в ОАО «Гамбринус» можно сказать, что система внутрихозяйственного контроля по большинству из проверяемых критериев получила положительные оценки, что даёт основание полагать, что вероятность ошибок, влияющих на достоверность бухгалтерской финансовой отчётности, довольно низкая. На основании этого, следует определить содержание, масштаб и количество выполняемых процедур.

Состояние бухгалтерского учёта и внутрихозяйственного контроля организации можно охарактеризовать положительно. Учетная политика организации полностью отражает принципы и методику ведения всех участков бухгалтерского учета. Квалификация сотрудников бухгалтерии, а так же оснащенность организации программными продуктами даёт основание дать положительную оценку системе бухгалтерского учета.

# 3 УЧЕТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «ГАМБРИНУС»

## 3.1 Состояние первичного учёта продажи готовой продукции в организации

 Все хозяйственные операции, проводимые в ОАО «Гамбринус», оформляются оправдательными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учет. С помощью соответствующих бухгалтерских документов оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются.

Согласно учетной политике организации, первичные документы принимаются к учету, если заполнены все необходимые реквизиты соответствующего документа.
 Отгрузкой и отпуском продукции занимается отдел сбыта организации. Работники этой службы заключают договоры с покупателями, оформляют документы на отгружаемую продукцию, ведут оперативный учет движения продукции на складе, контролируют выполнение договорных обязательств, полноту и своевременность поступления средств от покупателей.

Основание для оформления накладной на отпуск готовой продукции является распоряжение руководителя ОАО «Гамбринус» или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.
 Производственные организации при отпуске готовой продукции со склада также оформляют товарную накладную (ф. № Торг 12).

Накладная составляется в двух экземплярах: первый остается в организации, сдающей товарно-материальные ценности, и является основанием для их списания, а второй передается в организацию, получающую ценности и является основанием для принятия ценностей на учет.

В ОАО «Гамбринус» используется следующая схема движения накладных на отпуск готовой продукции (Рисунке 3.1)

2.Все экземпляры накладной передаются в бухгалтерию для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером

1.На основании распоряжения руководителя и договора поставки выписывается накладная на отпуск готовой продукции в 4-х экземплярах

4.На складе (или в отделе сбыта) 1-й экземпляр накладной остается у МОЛ(кладовщика) как оправдательный документ; 2-ой экземпляр служит основанием для выписки счет-фактуры;3-й и 4-й экземпляры передаются получателю готовой продукции

3.Все подписанные экземпляры накладной передаются на склад (или в отдел сбыта)

5.При вывозе готовой продукции через проходную 4-ый экземпляр накладной остается у службы охраны

6.Служба охраны регистрирует накладные на вывоз готовой продукции в журнале регистрации грузов и передает в бухгалтерию по описи

 Рисунок 3.1 Схема движения накладных на отпуск готовой продукции в ОАО «Гамбринус»

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных документов отдел сбыта ОАО «Гамбринус» выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый который не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается покупателю, а второй остается у организации – поставщика для отражения в Книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

ОАО «Гамбринус» также ведет Книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур, составляемых при совершении операций, признаваемых объектами, которые облагаются НДС, в том числе не подлежащих налогообложению. Регистрация счетов-фактур в Книге продаж проводится в хронологическом порядке, т.е. в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

На продукцию, отправляемую специализированными транспортными организациями, выписывается товарно-транспортная накладная. У поставщика она заменяет приказ - накладную, а у покупателя - приходный ордер. Если покупатель вывозит продукцию со склада своим транспортом, то основанием для отпуска продукции со склада являются накладная или товарно - транспортная накладная, а также доверенность на право получения товарно - материальных ценностей, предъявленная представителем покупателя.

Все первичные документы на отгруженную продукцию, переданные работы и оказанные услуги передаются в бухгалтерию для выписки расчетных документов (платежных требований, счетов).

При продаже готовой продукции оформляются договора купли-продажи, товарные накладные, счета-фактура. Документы составляются в двух экземплярах, имеющие одинаковую юридическую силу. Один из экземпляров хранится у продавца, другой у покупателя. Формы договоров купли-продажи не противоречат законодательству РФ, содержат реквизиты обеих сторон, предмет договора, стоимость и порядок расчета, сроки договора, подкреплены печатями исполнителя и заказчика и подписями руководителей предприятий – участников договоров.
 Продажа готовой продукции регламентируется IV разделом «Купля- продажа» Гражданского кодекса РФ (часть вторая). По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену) (ГК РФ Ч.2 ст. 454).

Если иное не предусмотрено договором купли-продажи, обязанность продавца передать товар покупателю считается исполненной в момент:
 - вручения товара покупателю или указанному им лицу, если договором предусмотрена обязанность продавца по доставке товара (выписывается транспортная накладная)
 - предоставления товара в распоряжение покупателя, если товар должен быть передан покупателю или указанному им лицу в месте нахождения товара.
 Продавец отвечает за недостатки товара, если покупатель докажет, что недостатки товара возникли до его передачи покупателю или по причинам, возникшим до этого момента.

О выявленной недостаче и нарушении качества продукции составляется акт, являющийся юридическим документом для выставления претензий поставщику. При этом в сопроводительных документах производится запись об актировании. Акт составляется в пяти экземплярах и только на те товары, по которым установлены расхождения. По ценностям, поступившим в полном соответствии по количеству, качеству и комплектности с сопроводительными документами поставщика, делается отметка в конце акта: «По остальным товарно-материальным ценностям расхождений нет».

В акте отражается состав комиссии с обязательным указанием должности, фамилий и инициалов ее членов. В состав комиссии входят материально ответственные лица покупателя, представитель отправителя (поставщика) товара (возможно составление акта в одностороннем порядке при согласии поставщика или его отсутствии), а также представителя незаинтересованной стороны.
 В случае, когда в момент приемки продукции выявлено несоответствие веса брутто весу, указанному в транспортных или сопроводительных документах, покупатель не должен вскрывать тару и упаковку.

Акт должен быть подписан всеми лицами, участвовавшими в приемке продукции по количеству и качеству. Лицо, не согласное с содержанием акта, подписывает акт с оговоркой об этом и излагает свое мнение. До подписи лиц, участвовавших в приемке, в акте должно быть указано, что эти лица предупреждены об ответственности за подписание доку­мента, содержащего данные, не соответствующие действительности.

Рассмотрев первичный учет продажи готовой продукции ОАО «Гамбринус» можно сделать вывод, что все первичные документы в бухгалтерию предоставляются своевременно, что способствует оперативности ведения учета. На некоторых первичных документах отсутствуют расшифровки подписей лиц.

## 3.2 Аналитический и синтетический учет продажи готовой продукции

## в организации

Учет выпуска готовой продукции в ОАО «Гамбринус» ведут на счете 20 Основное производство», а для оприходования готовой продукции на склад используют счет 43 «Готовая продукция».

На счете 20 «Основное производство» систематизируются все затраты. Связанные с производством продукции. В частности на этом счете отражают материальные затраты, затраты на оплату труда производственных рабочих, а также начальников цехов, также данный счет используется для начисления амортизации основных средств.

Счет 20 «Основное производство» активный. По дебету данного счета отражаются все собранные затраты, которые впоследствии списываются в дебет счета 43 «Готовая продукция».

Аналитический учет в ОАО «Гамбринус» ведется:

1. по каждому виду продукции. Эту информацию можно увидеть в таком регистре бухгалтерского учета, как карточка счета 20/01.

2. по производственным участкам (цех розлива, цех упаковки и др.)

3. по элементам затрат (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие затраты);

Бухгалтерский учет продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» осуществляется на активно пассивном бессальдовом счете 90 «Продажи», а финансовый результат от продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» формируется на счете 99 «Прибыли и убытки».

Продажей продукции завершается кругооборот средств организации (предприятия), в результате чего создается возможность из полученной выручки произвести оплату приобретенных имущества, сырья и материалов, рассчитаться с работниками по оплате труда, с бюджетом по налогам и сборам, по платежам во внебюджетные фонды, с банком по кредитам. Продажа продукции молочного производства обеспечивает не только возмещение расходов на производство и сбыт, но и получение прибыли - одного из важнейших источников расширения производства, обновления, модернизации и реконструкции основных средств, увеличения объема выпуска продукции.

Счет 90 «Продажи» в ОАО «Гамбринус» служит 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» открыты следующие субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

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

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно заключительными оборотами списывается с субсчета 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Далее в таблице 3.1 сформируем журнал хозяйственных операций по учету выпуска и продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус».

Таблица 3.1- Журнал хозяйственных операций по учету готовой продукции в ОАО «Гамбринус»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Содержание хозяйственных операций | Сумма, тыс. руб. | Корреспондирующие счета | Документы на основании которых производятся записи |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Оприходована готовая продукция на склад по фактической себестоимости | 32942 | 43 | 20 | Приемо-сдаточная накладная |
| 2 | Списана себестоимость отгруженной продукции | 32942 | 90/2 | 43 | Бухгалтерская справка |
| 3 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ООО «Ашан» | 22957 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 4 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ООО «Лента» | 13588 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 5 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ООО «Агроторг» | 8744 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 6 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ООО «Мускат» | 3255 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 7 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ИП Сентякова Л.Н. | 6211 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 8 | Отражена выручка от продажи готовой продукции ООО «ТК Иващенко» | 11318 | 62 | 90/1 | Товарная накладная, договор |
| 9 | Начислен НДС по проданной продукции | 10079 | 90/3 | 68/2 | Счет-фактура |
| 10 | Начислен Акциз по проданной продукции | 20589 | 90/4 | 68/3 |  |
| 11 | Поступил аванс от ООО «ТК Иващенко»(30%) | 3395 | 51 | 62/2 | Договор, платежное поручение, выписка банка |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 12 | Поступили денежные средства от ООО «Лента» | 13588 | 51 | 62/1 | Договор, платежное поручение, выписка банка |
| 13 | Определен финансовый результат от продажи продукции | 2463 | 90/9 | 99 | Бухгалтерская справка |

На рисунке 3.2 отразим схему счета 90 «Продажи»

|  |
| --- |
| Дебет 90 «Продажи Кредит |
| 43 «Себестоимость продаж» - 3294268 «НДС» - 1007968 «Акцизы» - 20589 | 62 «Выручка от реализации продукции» - 66073 |
| Оборот по дебету = 63610 | Оборот по кредиту = 66073 |
| 2463 |  |

Рисунок 3.2 – Схема счета 90 «Продажи» в организации

В соответствии с первичными документами, работники бухгалтерии, посредством ввода данных в компьютерную программу, заполняют регистры синтетического учета, такие как: главная книга, оборотная ведомость по счету 90 «Продажи», анализ счета 90 «Продажи», журнал-ордер по счету 90 «Продажи», оборотно-сальдовая ведомость. Также на основании первичных документов заполняются и регистры аналитического учета: оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 «Продажи», анализ субконто, карточка счета 90 «Продажи» и др.

В таблице 3.2 представим информацию о регистрах синтетического и аналитического учета в ОАО «Гамбринус»

Таблица 3.2 – Описание регистров синтетического и аналитического учета в ОАО «Гамбринус»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Регистры синтетического учета | Описание | Регистры аналитического учета | Описание |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Обороты счета | Учитываются только текущие обороты за отчетный период | Оборотно сальдовая ведомость | Используются для контроля и систематизирования точного отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухучета |

Продолжение таблицы 3.2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Анализ счета | Анализ счета выводит начальное и конечное сальдо по счету учета, а также обороты в корреспонденции со счетами | Анализ субконто | Приводятся обороты по всем счетам, в которых используется это субконто, а также развернутое и свернутое сальдо. |
|  |  | Обороты между субконто | Позволяет узнать, например, сколько готовой продукции разного вида купил каждый покупатель, или, наоборот, – для каждого товара узнать суммарные объемы его закупок каждым покупателем. |
|  |  | Карточка субконто | Содержит все операции с конкретным объектом аналитического учета (субконто) в хронологической последовательности с указанием реквизитов проводок, остатков по субконто после каждой операции, на начало и конец периода. |
|  |  | Карточка счета | В отчет «Карточка счета» включаются все проводки с данным счетом или проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета - наименованию материала, организации-поставщику |

В бухгалтерии ОАО «Гамбринус» применяется автоматизированная форма учета с применением программы «1С: Предприятие».

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»

Рисунок 3.3 Автоматизированная схема учета продажи готовой продукции

Автоматизированная форма учета представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности. В программе «1С: Предприятие» по счету 90 «Продажи» ведутся такие регистры как анализ счета и оборотно- сальдовая ведомость. 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.

 Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету - расходы и убытки.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумму убытка списывают с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Месячные итоги журналов - ордеров записываются в Главную книгу по отдельным счетам, о чем в журнале - ордере делается отметка за подписью лица, производившего запись в Главную книгу. В Главной книге текущие обороты приводятся только по счетам первого порядка. Кредитовые обороты (сумма итогов) переносятся одной записью из соответствующего журнала - ордера; дебетовые обороты - отдельными суммами из разных журналов в корреспонденции с кредитуемыми счетами.

По тем счетам, по которым одновременно с журналом - ордером ведется и ведомость, итоги данной ведомости по каждой графе сверяются с Главной книгой. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам.

Исправление ошибок, обнаруженных в регистрах до проставления итогов, осуществляется в следующем порядке: ошибочная запись зачеркивается, а правильная сумма приводится над зачеркнутой. Если ошибка обнаружена в журнале - ордере после проставления в нем итогов, но до внесения их в Главную книгу, исправление должно быть сделано после строки итогов.

После записи в Главную книгу итогов журналов - ордеров никакие исправления в них не допускаются.

Необходимые уточнения оборотов оформляются специально составляемой бухгалтерской справкой, данные которой заносятся в Главную книгу обособленно.

Изменение оборотов в текущем месяце по операциям, относящимся к прошлым периодам, отражается в журналах - ордерах дополнительной записью (уменьшение оборотов - красным).

Таким образом, рассмотрев синтетический и аналитический учет продажи продукции, можно сделать вывод, что данный учет в ОАО «Гамбринус» организован в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» № 402 от 22.11.2011г. и не противоречит нормам действующего законодательства.

## 3.3 Рационализация учета выпуска и продажи готовой продукции в организации

В ходе изучения бухгалтерского учета продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» были выявлены следующие недостатки:

- в организации не разработан график документооборота по учету продажи готовой продукции;

- в организации не проводится внезапная инвентаризация готовой продукции.

В качестве рационализации учета продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» разработаем график документооборота (таблица 3.3).

Таблица 3.3- График документооборота по учету продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование документа | Ответственный исполнитель | Кому предоставляется на согласование | Кто подписывает (утверждает) | Срок исполнения | Место хранения |
| Договор на продажу готовой продукции | Юрист | Бухгалтерия  | Руководитель | До 10 дней для согласования | Бухгалтерия |
| Товарная накладная  | Бухгалтер | Бухгалтерия | Руководитель, гл. бухгалтер, зав. складом | В день отгрузки | Бухгалтерия |
| Товарно транспортная накладная  | Бухгалтер | Бухгалтерия | Руководитель, гл. бухгалтер, зав. складом | В день отгрузки | Бухгалтерия |
| Накладная на внутреннее перемещение | Бухгалтер | Бухгалтер | Начальник смены кладовщик | В день перемещения | Бухгалтерия |
| Счет | Бухгалтер | Главный бухгалтер | Руководитель | До 10 дней со дня получения | Бухгалтерия |
| Доверенность | Бухгалтер | Главный бухгалтер | Руководитель | В момент запроса | Бухгалтерия |
| Талон на погрузку | Отдел сбыта | Коммерческий директор | Руководитель | В момент отгрузки | Бухгалтерия |
| Платежное поручение | Кассир | Главный бухгалтер | Руководитель | - | Бухгалтерия |
| Приходный кассовый ордер (КО-1) | Кассир | Главный бухгалтер | Руководитель | - | Бухгалтерия |

Данный график документооборота в ОАО «Гамбринус» будет составляться главным бухгалтером и утверждаться руководителем организации как приложение к учетной политике.

Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации осуществляет главный бухгалтер. Целесообразно вручить каждому работнику выписку из графика документооборота, в которой перечислены документы, относящиеся к сфере его деятельности.

Также отрицательным моментом в учете продажи готовой продукции является то, что в организации не проводится внезапная инвентаризация готовой продукции.

Требования о проведении инвентаризации имущества и обязательств, предъявляемые бухгалтерским законодательством к организациям, в том числе и к торговым фирмам, содержатся в 402 ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.11.

Целью проведения инвентаризации является обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации ОАО «Гамбринус».

Порядок и сроки ее проведения определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации является обязательным.

Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;

- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

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

- при реорганизации или ликвидации фирмы;

- в других случаях, предусмотренных законодательством России.

Помимо обязательной инвентаризации, различают следующие виды инвентаризаций.

Плановая инвентаризация. Она проводится в заранее установленные сроки, утверждаемые руководителем торговой компании. К плановым инвентаризациям относится и инвентаризация, проводимая ОАО «Гамбринус» перед составлением годового отчета;

Внеплановая инвентаризация. Она проводится внезапно, вне графика. Как правило, она используется для дополнительного контроля над сохранностью отдельных видов имущества торговой фирмы.

Следует отметить, что инвентаризация может быть как полной, так и выборочной. При полной инвентаризации проверке подвергаются абсолютно все объекты инвентаризации (имущество и обязательства фирмы), при выборочной – проверяется один или несколько объектов.

Проводиться инвентаризация может как натуральным методом, так и документальным. В первом случае установление фактического наличия объектов инвентаризации производится путем подсчета, обмера, взвешивания и т.д., во втором – производится проверка документального подтверждения наличия объектов инвентаризации.

В качестве рационализация учета выпуска и продажи готовой продукции предлагаем ежемесячно проводить инвентаризацию готовой с целью предотвращения недостач и хищений.

Для проведения инвентаризации в ОАО «Гамбринус» создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой включаются представители администрации, бухгалтерии, материально-ответственные лица. Персональный состав постоянно действующей инвентаризационной комиссии утверждает руководитель. Осуществляя инвентаризацию готовой продукции, нужно, с одной стороны, сличить их количество в натуре с данными аналитического и синтетического учета по счету 43 «Готовая продукция».

Инвентаризация готовой продукции проводится по местам хранения и по материально-ответственным лицам, с помощью инвентаризационных описей (ИНВ-3). В процессе инвентаризации уточняются остатки готовой продукции, числящихся на счетах, на дату представления последнего товарного отчета. Инвентаризация готовой продукции, как правило, должна производиться в порядке расположения ценностей в данном помещении. Нельзя допускать во время инвентаризации беспорядочного перехода от одного товара к другому. Окончательные результаты инвентаризации определяются в бухгалтерии и оформляются сличительной ведомостью результатов инвентаризации готовой продукции (ИНВ-19).

После оформления всех необходимых документов бухгалтер отражает результаты инвентаризации в учете. Это делается в том месяце, в котором инвентаризация была закончена. Порядок отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции показан в таблице 3.4.

 Таблица 3.4 - Журнал регистрации хозяйственных операций по учету результатов инвентаризации готовой продукции.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/н | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | Документы на основании которых производятся записи |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Оприходованы излишки готовой продукции | 43 | 91/1 | Инвентаризационная опись, сличительная ведомость |

 Продолжение таблицы 3.4

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2 | Отражена в учете недостача готовой продукции | 94 | 43 | Инвентаризационная опись, сличительная ведомость |
| 3 | Списана недостача готовой продукции | 91/2 | 94 | Приказ руководителя организации |

ОАО «Гамбринус» проводилась инвентаризация готовой продукции на конец года. Приказом директора № 29 от 25.11.2015 была назначена комиссия, для проведения инвентаризации готовой продукции, в составе: заместителя директора, двух бухгалтеров.

По окончании проведения инвентаризации были составлены Акты инвентаризации №1 и №2 от 02.12.2015 г. и Сличительные ведомости результатов инвентаризации №1 и №2 от 03.12.2015 г. Результат инвентаризации: были выявлены излишки и недостачи по некоторым видам готовой продукции. По решению руководителя организации недостачи были списаны, а излишки готовой продукции оприходованы.

Таким образом, порядок отражения результатов инвентаризации на счётах бухгалтерского учёта осуществляется верно. Однако рекомендуется установить причины выявленных недостач готовой продукции. В случае установления виновных лиц сумма недостачи должна быть взыскана с материально ответственного лица, при этом с кладовщиком должен быть заключен договор о полной материальной ответственности. В таблице 3.5 отразим порядок отражения результатов инвентаризации при установлении виновных лиц.

Таблица 3.5 – Журнал регистрации хозяйственных операций по учету готовой продукции при установлении виновных лиц

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №п/н | Содержание хозяйственных операций | Корреспондирующие счета | Документы на основании которых производятся записи |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Недостача готовой продукции отнесена на материально от- | 73/2 | 94 | Инвентаризационная опись, сличительная ведомость |

 Продолжение таблицы 3.5

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|  | ветственное лицо |  |  |  |
| 2 | Удержано с заработной платы материально ответственного лица за недостачу готовой продукции | 70 | 73/2 | Инвентаризационная опись, сличительная ведомость, бухгалтерская справка |
| 3 | Материально ответственным лицом внесена недостача в кассу | 50 | 73/2 | Инвентаризационная опись, приходный кассовый ордер (КО-1) |

Таким образом, внедрение выше указанных мероприятий позволит ОАО «Гамбринус» более правильно вести учет продажи готовой продукции. При этом, организации следует учесть, что при внедрении графика документооборота и внедрение инвентаризации готовой продукции должно быть закреплено в учетной политике организации.

# АУДИТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В ОАО «ГАМБРИНУС»

## 4.1 Значение, задачи и источники аудита продажи готовой продукции в организации

Цель аудита продажи готовой продукции - сформировать мнение о достоверности данных по продаже готовой продукции, исходя из следующих критериев подлежащих проверке в ходе аудита: полноты, существования, прав и обязанностей, оценки, точности, ограничения учетного периода, представления и раскрытия.

Значение аудита продажи готовой продукции и подтверждение достоверности ее показателей определяются тем, что он используется для оценки деятельности организации с точки зрения заинтересованных пользователей для принятия решений:

- собственников, инвесторов и их представителей для суждения о рискованности и доходности предполагаемых инвестиций, способности организации выплачивать дивиденды;

- работников организации, заинтересованных в способнос- ти организации гарантировать не только оплату труда, но и осуществление социальных выплат;

- органов власти, заинтересованных в возможности организации уплачивать налоги, принимать участие в реализации общегосударствен- ной политики развития производства;

- поставщиков (подрядчиков) и покупателей (заказчиков) в оценке платежеспособности и продолжении деятельности организации; - заимодавцев для оценки возможности организации по погашению предоставленных им займов, предоставления им новых ссуд.
Задачи аудита продажи готовой продукции заключаются в установлении правильности определения и отражения в учёте выручки, расходов по обычным видам деятельности, прибыли (убытков) от продаж товаров, работ, услуг.

Информационная база:

- основные нормативные документы, регулирующие вопросы ведения бухгалтерского учёта;

- приказ об учётной политике организации;

- бухгалтерская отчётность;

- регистры синтетического и аналитического учёта продажи готовой продукции;

- первичные документы по отражению операций по реализации продукции.

**4.2 Планирование и программирование аудита продажи готовой продукции в организации**

Для проведения эффективной аудиторской проверки при минимальных трудозатратах аудитору необходимо оценить объем предполагаемых работ. Для этого, в первую очередь, должны быть оценены система бухгалтерского учёта продажи готовой продукции, а также уровень внутрихозяйственного контроля в данной части. Чем более эффективно организованы учёт и контроль, тем меньше требуется объём трудозатрат и выборки.

 Для оценки системы учёта продажи готовой продукции воспользуемся следующим вопросником (таблица 4.1).

Таблица 4.1 - Выписка из рабочего документа аудитора: тестирование системы учета продажи готовой продукции

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Направления и вопросы тестирования | Ответы | Примечание |
| да | нет | иное |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Закреплен ли участок ведения учета продажи готовой продукции за определенным лицом? | Х |  |  |  |

Продолжение таблицы 4.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 | Прописаны ли в Учетной политики положения о признании выручки и расходов по основным видам деятельности? | Х |  |  |  |
| 3 | Используются ли в учете унифицированные формы первичных документов? | Х |  |  |  |
| 4 | Соблюдается ли последовательность нумерации первичных документов? |  | Х |  |  |
| 5 | Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных накладных? | Х |  |  |  |
| 6 | Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур? | Х |  |  |  |
| 7 | Устанавливаются ли реализационные цены ниже себестоимости? |  | Х |  |  |
| 8 | Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, общей суммы, применении цен, наценок? | Х |  |  |  |
| 9 | Соответствуют ли данные первичного, аналитического и синтетического учета реализации продукции? | Х |  |  |  |
| 10 | Имеется ли классификатор по готовой продукции и ее реализации? |  | Х |  |  |
| 11 | Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета продажи готовой продукции и утверждаются ли ответственным бухгалтером? |  | Х |  |  |
| 12 | Датируются ли накладные и счета-фактуры за реализацию продукции днем отгрузки? | Х |  |  |  |

Таким образом, можно утверждать, что учёт продажи готовой продукции поставлен на достаточно высоком уровне.

 Приведем оценку внутрихозяйственного контроля по разделу учёта продажи готовой (Приложение В).

Проведенная оценка внутрихозяйственного контроля показала, что в обществе:

1) организован контроль законности совершения операций и создания первичного документа. Однако в данной части выявлены следующие недоставки системы внутрихозяйственного контроля:

- не проводятся систематические проверки первичной документации на наличие необходимых подписей;

- не проверяются соответствие хозяйственных операций действующему гражданскому законодательству;

- не заведена практика визирования юридических актов, в том числе договоров, главным бухгалтером;

2) проводится формальная проверка документации на наличие всех необходимых реквизитов;

3) проверяется соответствие первичной документации регистрируемым оперативным фактам;

4) контролируется полнота регистрации первичных документов в учетной системе;

5) не проводится систематический контроль точности и своевременности переноса данных из первичных документов в учетную систему;

6) отсутствует система наказания поощрения работников бухгалтерии за наличие или отсутствие недостатков в учетной работе;

7) в организации отсутствует контроль соблюдения сроков, установленных документооборотом, бухгалтерией принимаются документы, сданные не вовремя;

8) на достаточно высоком уровне организовано архивное хранение документов, однако не проверяются сроки хранения и не проводятся инвентаризации в архиве;

9) проверяются корреспонденции счетов на соответствие методологии бухгалтерского учета, однако не разработаны типовые бухгалтерские проводки на типовые операции общества.

 Отметим, что служба внутреннего контроля в качестве самостоятельного структурного подразделения в обществе отсутствует..

 Можно с достаточной степенью определенности оценить действующую в ОАО «Гамбринус» систему учета и внутреннего контроля применительно к разделу учета продажи готовой продукции, в целом, как «средний уровень».

 Существенность **-** качественная мера, это свойство информации, которое делает ее способной влиять на экономические решения квалифицированного пользователя. Существенным признается такое искажение информации, которое превышает уровень существенности.

Уровень существенности – количественная мера. Под уровнем существенности понимают такое предельное искажение бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе сделать правильные выводы и принять обоснованные экономические решения.

Под существенностью понимается величина пропусков, неточностей или неправильного трактования фактов бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт.

Аудиторы обычно обходятся без точных количественных оценок. Считается, что отклонение до 5% - незначительно, а более 5% - существенно.

Аудиторская фирма может установить в ходе проверки единый показатель уровня существенности и считать его предельным значением возможной ошибки для любых статей отчетности.

При этом уровень существенности предлагается оценивать с использованием показателя риска системы учета, установив его зависимость с качественным показателем существенности. Представляется, что это позволит более детально спланировать аудиторскую проверку и объективно снизить трудозатраты. Определим уровень существенности за 2016 г. в таблице 4.2.

Таблица 4.2 - Определение уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя, тыс.руб. | Доля, % | Значение для нахождения уровня существенности, тыс.руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. Прибыль до налогообложения | 23882 | 5 | 1194,1 |
| 2. Валовой объем реализации, без НДС | 868214 | 2 | 17364,28 |
| 3. Сумма собственного капитала | 100 | 10 | 10 |
| 4. Валюта баланса | 328016 | 2 | 6560,32 |
| 5. Общие затраты организации | 810753 | 2 | 16215,06 |

Исходя из таблицы 4.2, уровень существенности показателей составляет:

- среднее арифметические показатели уровня существенности:

(1194,1+17364,28+10+6560,32+16215,06)/ 5 = 8268,81 тыс. руб.

Наименьшее значение от среднего отличается на:

 (8268,81 -10) / 8268,81 × 100% = 99,9 %

Наибольшее значение от среднего отличается на:

 (17364,28-8268,81) / 8268,81 × 100% = 109,9%

Поскольку наименьшее и наибольшее значение существенно отличаются от среднего значения, так как эти значения больше 50 %, принимаем решение, отбросить значения их и не использовать их при дальнейшей усреднении.

Находим новую среднюю величину:

(1194,1+6560,32+16215,06) / 3 = 7989,8 тыс. руб.

Полученную величину допустимо округлить до 7990 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности в целом по ОАО «Гамбринус».

Различия между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(7990-7989,8) / 7989,8 \* 100 = 0,003 %, что находится в пределах 5%.

Далее определим уровень существенности конкретно в отношении участка учета продажи готовой продукции.

Прибыль от продаж составляет 57461 тыс. руб., тогда уровень существенности для аудита продажи продукции составит:

57461\*100/7990= 719,16 тыс. руб.

Таким образом, уровень существенности в отношении участка учета продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» составляет 719,16 тыс.руб.

Итак, ошибки и нарушения на сумму более, чем на 719,16 тыс..руб. будут признаваться существенными.

Далее определим аудиторский риск:

АР = НР × РСК × РН,

где НР – неотъемлемый риск;

РСК – риск средств контроля;

РН – риск необнаружения.

При проведении аудита продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» за 2016 год аудитор оценил составляющие аудиторского риска следующим образом:

- неотъемлемый риск составляет - 80 %;

-риск средств контроля – 40 %;

- риск необнаружения – 12 %

Аудиторский риск составит:

АР = 0,8 × 0,4 × 0,12 = 4 %.

После определения существенности и аудиторского риска были составлены общий план и программа аудита.

На этапе планирования составляется и документально оформляется общий план аудита (таблица 4.4). При разработке данного плана аудитором принято во внимание:

а) деятельность аудируемого лица;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) риск и существенность;

г) характер, временные рамки и объем процедур;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы.

Таблица 4.3 - Общий план аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности ОАО «Гамбринус»

Проверяемая организация ОАО «Гамбринус»

Период аудита 01.04.2016-10.04.2016

Количество человеко-часов 80

Руководитель аудиторской группы ОАО «Гамбринус»

Состав аудиторской группы: Иванов А.А.

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности 654,23 тыс. руб.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения | Исполнитель ФИО |
| 1 | Ознакомление с объектом аудита, оформление запросов | 01.04.2016-02.04.2016 | Иванов А.А. |
| 2 | Нормативная проверка достоверности отражения реализации продукции в бухгалтерской отчетности | 03.04.2016-05.04.2016 | Иванов А.А. |
| 3 | Арифметическая проверка достоверности отражения реализации продукции в бухгалтерской отчетности | 06.04.2016 | Иванов А.А. |
| 4 | Встречная проверка достоверности отражения реализации продукции в бухгалтерской отчетности | 07.04.2016 | Иванов А.А. |
| 5 | Аналитические процедуры оценки структуры и динамики показателей продажи продукции | 08.04.2016-09.04.2016 | Иванов А.А. |
| 6 | Подготовка письменной информации руководству организации по результатам аудита | 10.04.2016 | Иванов А.А. |

На базе общего плана аудита разрабатывают программу аудита, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

Программа аудита продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» представлена в таблице 4.4.

Таблица 4.4 - Программа аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности в ОАО «Гамбринус»

Проверяемая организация ОАО «Гамбринус»

Проверяемая организация ОАО «Гамбринус»

Период аудита 01.04.2016-10.04.2016

Количество человеко-часов 80

Руководитель аудиторской группы ОАО «Гамбринус»

Состав аудиторской группы Иванов А.А

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности 709,16 тыс. руб.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №п/п | Перечень аудиторских процедур | Период проведения | Количество человеко-часов | Исполнитель | Примечание  |
| 1 | Запросить документы (оформить в виде запроса стандартной формы) | 01.04.2016-02.04.2016 | 16 | Иванов А.А |  |
| 2 | Нормативная проверка достоверности отражения показателей по продаже готовой продукции в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж | 03.04.2016-05.04.2016 | 16 | Иванов А.А |  |
| 3 | Арифметическая проверка достоверности отражения реализации готовой продукции в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли и прибыли от продаж | 06.04.2016- | 8 | Иванов А.А |  |
| 4 | Встречная проверка достоверности отражения реализации готовой продукции в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков), а также правильность отражения бухгалтерских проводок | 07.04.2016 | 8 | Иванов А.А |  |
| 5 | Аналитические процедуры оценки структуры и динамики показателей реализации продукции; расчета и оценки показателей рентабельности продукции | 08.04.2016-09.04.2016 | 16 | Иванов А.А | В качестве дополнительной услуги по заказу ОАО «Гамбринус» |
| 6 | Подготовка письменной информации руководству организации по результатам аудита | 10.04.2016 | 8 | Иванов А.А |  |

Программа аудита продажи готовой продукции представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита, для сбора аудиторских доказательств.

Аудиторская организация, если сочтет это целесообразным, может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская организация является независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

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

## 4.3 Методика проведения аудита продажи готовой продукции в организации

Аудит продажи готовой продукции проведен в следующей последовательности:

1. Планирование. На данном этапе были использованы методы :

- экспертных оценок - при оценке уровня существенности и аудиторского риска;

- тестирования - при оценке надежности системы учета и внутрихозяйственного контроля;

- опроса - при изучении объекта аудита (опрошены по вопросам ведения и организации учета руководство и работники бухгалтерии);

2. Проведение аудита по существу.

Проверку продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» целесообразно начать с проверки договоров на наличие печатей, подписей руководителей, обязательных реквизитов и существенных условий сделки. Исходя из данных, полученных при изучении договоров, заключенных между поставщиком и покупателями, устанавливается момент перехода права собственности.

Особое внимание обращается на правильность оформления первичных документов. К ним относятся: накладные, товарно-транспортные накладные, и другие документы. В них проверяют: наличие порядковых номеров и дат выписки; наименования, адреса и ИНН покупателя; печатей, подписей и других реквизитов.

Данные проверки отразим в таблице 4.5

Таблица 4.5 - Рабочий документ «Проверка правильности оформления первичных документов по учету выпуска и продажи готовой продукции»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Документ | № и дата документа | Замечания аудитора |
| 1 | Договор | № 25/15 от 18.02.2016г. | Не верно указаны банковские реквизиты получателя денежных средств (в номере счета указано 19 цифр)  |
| 2 | Товарная накладная | № 975 от 23.11.2016г. | Нет печати грузополучателя |
| 3 | Платежное поручение | № 515 от 07.06.2016г. | Нет подписи бухгалтера |
| 4 | Счет на оплату | № 158 от 05.05.2016г. | Нарушений не обнаружено |

Таким образом, на данном этапе проверки выявили ряд замечаний в оформлении первичных документов.

Далее в ходе аудитор проверяет правильность отражения доходов и расходов по продаже готовой продукции на сч. 90 «Продажи». Для этого использована следующая методика:

Сверяются записи:

- по К-ту сч. 90/9 с Д-том сч. 90/1 и соответствие этого показателя данным строки «Выручка» «Отчета о финансовых результатах»;

- по К-ту 90/2 с Д-том 90/9 и соответствие этого показателя данным строки «Себестоимость продаж» «Отчета о финансовых результатах»;

- по К-ту 90/7 и 90/8 с Д-том 90/9 и соответствие этого показателями с данным строк «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы» «Отчета о финансовых результатах»;

Используя процедуру арифметических подсчетов, аудитор по главной книге по сч. 90 проверяет правильность определения следующих показателей:

1. Выручка (нетто) от продажи товаров , продукции, работ, услуг (за минусом НДС)

Алгоритм проверки

Сумма оборотов по К-ту сч. 90/1 за отчетный период минус сумма оборотов по Д-ту сч. 90/3 «НДС» за отчетный период в корреспонденции с К-том сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг

Алгоритм проверки

Сумма оборотов по Д-ту сч. 90/2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство».

3. Управленческих и коммерческих расходов

Алгоритм проверки

 Сумма оборотов по Д-ту сч. 90/7 «Управленческие расходы» и 90/8 «Коммерческие расходы» со сч. 44 «Расходы на продажу», сч. 26 «Общехозяйственные расходы».

При проверке показателей Отчета о финансовых результатов аудитор исходил из следующей логики:

По строке «Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок, изменений условий договора, расчетов не денежными средствами и т.п.).

 Доходы, признанные в бухгалтерском учете, как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности (больше 5% от выручки) или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к строке 2110 или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно). В обязательном порядке должна быть отражена сумма выручки, обязательства по которой прекращаются взаимозачетом или путем направления причитающихся организации средств по указанным должнику реквизитам третьих лиц (оплата со счета третьего лица). В основном сюда включаются обороты по кредиту счета 90 «Продажи», субсчета 90.1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По строке «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде. По этой строке отражается сумма оборотов по кредиту счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и дебету счета 90 «Продажи» субсчет 90.2 «Себестоимость продаж».

По строке «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения, которые в данные строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются. По строке «Управленческие расходы» отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с учетной политикой организации.

Основным методом проверки выступает документальная проверка.

Документальная проверка требует использования процедур:

- сверки с первичными документами (включая правильность расчета расходов, принимаемых к учету);

- проверки правильности отнесения расходов к тому или иному отчетному периоду;

- анализа данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов от продажи продукции.

Сверка с первичными документами применяется для выявления ошибок, связанных с реальностью операций, правильностью отражения и «полнотой» операций. Сверка с первичными документами является эффективной процедурой проверки при выявлении расходов, подлежащих покрытию за счет собственных источников финансирования. Также на данном этапе использован арифметический метод и метод сравнения (показателей в различных регистрах и первичных документах на предмет сопоставимости и соответствия между собой).

В ходе проведения проверки аудитор регистрирует результаты отдельных процедур в рабочих документах. В таблице 4.5 представлена выписка из рабочего документа аудитора в части сверки показателей выручки в учетных регистрах, главной книге и годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Таблица 4.6 - Рабочий документ «Проверка сопоставимости выручки от продажи готовой продукции данных первичных документов, учетных регистров, Главной книги (тыс. руб.)»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Выручка | Первичные документы | Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90/1 | Главная книга | Отклонение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Январь | 72 307 | 72 307 | 72 307 | - |
| Февраль | 69 701 | 69 701 | 69 701 | - |
| Март | 68 556 | 68 556 | 68 556 | - |
| Апрель | 73 634 | 73 634 | 73 634 | - |
| Май | 76 507 | 76 507 | 76 507 | - |

 Продолжение таблицы 4.6

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Июнь | 73 657 | 73 657 | 73 657 | - |
| Июль | 71 428 | 71 428 | 71 428 | - |
| Август | 72 881 | 72 881 | 72 881 | - |
| Сентябрь | 68 556 | 68 556 | 68 556 | - |
| Октябрь | 69 002 | 69 002 | 69 002 | - |
| Ноябрь | 72 248 | 72 248 | 72 248 | - |
| Декабрь | 75 619 | 75 619 | 75 619 | - |
| Итого | 868214 | 868214 | 868214 | - |

Таким образом, расхождений между данными первичных документов, регистров бухгалтерского учета и Главной книги в части отражения выручки от реализации готовой продукции выявлено не было.

В таблице 4.6 представлена аналогичная проверка в части расходов на реализацию продукции

Таблица 4.7 – Рабочий документ «Проверка сопоставимости выручки от продажи готовой продукции данных первичных документов, учетных регистров, Главной книги (тыс. руб.)»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Выручка | Первичные документы | Оборотно-сальдовые ведомости по счету 90/2, 90/7, 90/8 | Главная книга | Отклонение |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Январь | 45 019 | 45 019 | 45 019 | - |
| Февраль | 48 467 | 48 467 | 48 467 | - |
| Март | 49 336 | 49 336 | 49 336 | - |
| Апрель | 44 335 | 44 335 | 44 335 | - |
| Май | 47 254 | 47 254 | 47 254 | - |
| Июнь | 44 359 | 44 359 | 44 359 | - |
| Июль | 52 254 | 52 254 | 52 254 | - |
| Август | 53 731 | 53 731 | 53 731 | - |
| Сентябрь | 49 336 | 49 336 | 49 336 | - |

 Продолжение таблицы 4.7

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Октябрь | 44 709 | 44 709 | 44 709 | - |
| Ноябрь | 46 991 | 46 991 | 46 991 | - |
| Декабрь | 56 513 | 56 513 | 56 513 | - |
| Итого | 518 847 | 518 847 | 518 847 | - |

Общий свод проверки показателей Отчета о финансовых результатах в части продажи готовой продукции представлен в таблице 4.8.

Таблица 4.8 - Рабочий документ «Проверка правильности отражения показателей реализации продукции в Отчете о финансовых результатах»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  N п/п |  Объект аудита  |  По данным бухгалтерского учета  аудируемого  лица  |  По данным аудита  |  Причина  расхождений  (отклонений) |
| Сумма, тыс. руб. |  Учетный регистр | Сумма, тыс. руб. |  Выявленные  расхождения  (отклонения)  (гр. 5 - гр. 3)  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
|  1  | Выручка  | 868214 | Главная книга, ОСВ | 868214 | - |  |
| 2  | Себестоимость продаж  | 518847 | Главная книга, ОСВ | 518847 | - |  |
| 3  | Валовая прибыль  | 349367 | Главная книга, ОСВ | 34936 | - |  |
|  4  | Коммерческие расходы  | 231540 | Главная книга, ОСВ | 231540 | - |  |
|  5  | Управленческие расходы  | 60366 | Главная книга, ОСВ | 60366 | - |  |
|  6  | Прибыль (убыток)от продаж  | 57461 | Главная книга, ОСВ | 57461 | - |  |

В ходе проверки отклонений обнаружено не было.

Также аудитору следует провести анализ дебиторской и кредиторской задолженности, с целью выявления их состава, структуры и динамики. Соотношение собственных и заемных ресурсов охарактеризует степень финансовой устойчивости предприятия, его платежеспособность

Таблица 4.9 – Дебиторская и кредиторская задолженность ОАО «Гамбринус» за 2015,2016 год, (тыс.руб)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Период | Остаток на начало года | Поступило | Выбыло | Остаток на конец |
| Дебиторская задолженность краткосрочнаяВ том числе просроченная | 2015г2016г. | 5800079777 | 19034872414624 | 18817102431397 | 7977763004 |
| 2015г.2016г. | - | - | - | - |
| Дебиторская задолженность долгосрочнаяВ том числе просроченная | 2015г.2016г. | - | - | - | - |
| 2015г.2016г. | - | - | - | - |
| Кредиторская задолженность краткосрочнаяВ том числе просроченная | 2015г.2016г. | 127866135188 | 14764731817340 | 14679591792966 | 135188160874 |
| 2015г.2016г. | - | - | - | - |
| Кредиторская задолженность долгосрочнаяВ том числе просроченная | 2015г.2016г. | - | - | - | - |
| 2015г.2016г. | - | - | - | - |

Анализ таблицы 4.9 показал, что за анализируемый период просроченных задолженностей нет, общий остаток дебиторской задолженности уменьшился на 16773 тыс.руб, а кредиторской увеличился на 25686 тыс.руб. Увеличение кредиторской задолженности говорит о том, что у предприятия появились новые денежные обязательства. Также следует отметить, что кредиторская задолженность значительно превышает дебиторскую, что создает угрозу финансовой устойчивости предприятия. Для улучшения финансовой устойчивости предприятию необходимо пополнение собственных средств за счет распределения чистой прибыли, дальнейшего снижения дебиторской задолженности и сокращение запасов материальных ценностей. Эти мероприятия позволят улучшить финансовую устойчивость предприятия.

Подведение итогов и составления отчета. На данном этапе весь собранный в ходе аудита материал анализируется, выявленные недостатки и нарушения оцениваются на предмет их существенности. После такого анализа составляется письменный отчет о проделанной работе и даются рекомендации об устранении выявленных недостатках. Письменная информация экономическому субъекту по результатам аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев).

## 4.4 Оценка и оформление результатов аудита продажи готовой продукции в организации

После проведения аудиторских процедур в части проверки по существу, аудитор должен проанализировать и оценить выявленные нарушения. На данном этапе аудита все выявленные нарушения и ошибки оцениваются на предмет существенности, также разрабатываются предложения по их устранению. По возможности, выявленные нарушения устраняются в ходе аудита, о чем аудитор в письменной информации делает обособленную запись.

Таблица 4.10 - Выявленные нарушения в части учета финансовых результатов по обычным видам деятельности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Выявленное нарушение | Документ | Сумма, руб. | Примечания |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. На себестоимость продаж списана материальная помощь сотрудникам. Данные суммы являются прочими расходами, так как не относятся к основным видам деятельности и не входят в состав фонда оплаты труда | Бухгалтерс-кие справки № 33 от 16.01.2016, № 67 от 16.02.2016, № 97 от 16.03.2016, № 112 от 16.04.2016, № 126 от 17.05.2016, № 139 от 16.06.2016, № 148 от 17.07.2016, № 157 от 17.08.2016, № 171 от 16.09.2016, № 187 от 16.10.2016, № 193 от 16.11.2016, № 201 от 16.12.2016 | 94361 | Ошибка несущественна. В соответствии с п.3 ПБУ 22/2010, ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. При этом, существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. В соответсвии с учетной политикой ООО «Гамбринус» ошибка признается существенной, если она составляет более 5% от соответствующей статьи баланса или отчета о финансовых результатов. Выявленная сумма составляет менее 5% себестоимости продаж. Данная ошибка относится к предыдущему периоду, отчетность подписана и утверждена. соответствии с п.14 ПБУ 22/2010 такая ошибка исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.Внесены исправительные записи в учетную систему в ходе аудита |

 Продолжение таблицы 4.10

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 2. В составе коммерческих расходов отражены штрафные санкции за задержку оплаты поставщику. Данные расходы должны отражаться в составе прочих расходов | Договор 62/84 от 12.01.2016, претензия от 14.05.2016, бухгалтерская справка № 121 от 22.05.2016 | 5412 | Ошибка несущественна (см. п.1). Внесены исправительные записи в учетную систему в ходе аудита |
| 3. Не предъявлены подлинники первичных документов на отгрузку готовой продукции | Накладная № 12 от 11.01.2016 | 19200 | Документ восстановлен |
| 4. Нет печати грузополучателя в товарной накладной  | Товарная накладная №515 от 07.06.2016 | - | Ошибка несущественна (см. п.1). |
| 5. Неверно указаны банковские реквизит | Договор № 25/15 | - | Ошибка несущественна (см. п.1). Внесены исправительные записи в ходе аудита |
| Итого |  | 118973 |  |

Таким образом, в ОАО «Гамбринус» имеется проблема с правильной классификацией расходов по обычным видам деятельности (себестоимость продаж, коммерческие расходы, управленческие расходы) и прочим расходам.

После завершения предусмотренных аудиторской программой процедур аудитор провел тщательный их анализ для составления мнения о достоверности отчетности в части учета продажи готовой продукции. По результатам анализа руководству организации была представлена письменная информация о результатах проведенного аудита.

На основании письменной информации руководство аудируемого лица оценивает работу аудитора и принимает к сведению указанные замечания в части учета. Порядок составления и предоставления отчета руководству аудируемого лица регулируется стандартом аудиторской деятельности «Сообщение информации полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника».

Письменная информация или отчет по результатам проведения аудита представляется аудиторской организацией руководству или собственникам организации клиента в соответствии с правилами (стандартом) аудиторской деятельности. Этот документ необходим при обязательном аудите, а при инициативном аудите, если это предусмотрено договором.

В письменной информации должны содержаться следующие сведения.

Обязательные:

1.Реквизиты аудиторской организации, а также перечень и специализация всех аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите, их фамилии, инициалы, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов, указание обязанностей в ходе проведения аудита.

2.Реквизиты проверяемого экономического субъекта, тоже аналогично вводной части аудиторского заключения, а также перечень должностных лиц (фамилии, инициалы, должности), ответственных за составление бухгалтерской отчетности юридического лица.

3.Период, к которому относится проверенная документация, дата подписания письменной информации.

4.Выявленные существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бухучета и составления отчетности, которые влияют или могут повлиять на ее достоверность.

5.Результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и состояния СВК экономического субъекта.

Дополнительные:

Особенности проведения аудиторской проверки, обусловленные договором или возникшие в результате проверки, данные о штате бухгалтерии, перечень областей или направлений проверки, сведения о ее методике, результаты проверки представительств, филиалов и дочерних фирм и влияние частных результатов на итоги проверки всего экономического субъекта в целом и т.д.

Сведения, содержащиеся в письменной информации, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях должны быть представлены обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на законодательные документы.

Обязательно следует указать, какие замечания являются существенными, какие – нет. В случаях подготовки аудиторского заключения в форме, отличной от безоговорочно положительного, должна быть приведена развернутая аргументация этого.

Письменная информация составляется в двух экземплярах. Один передается лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, или прямо указанному в тексте этих документов в качестве получателя этой информации, а также другому лицу в случае письменного указания об этом от лица, подписавшего договор (контракт, письмо-обязательство). Второй экземпляр остается у аудиторской организации.

Письменная информация руководству по учету продажи готовой продукции за 2016 г.

Аудиторская фирма: АО «ИКС»

Юридический адрес: 426052 УР, город Ижевск, ул. Пушкинская, 234.

Аудитор: Иванов А.А.

Аудируемое лицо:

Полное наименование Общества: Открытое Акционерное Общество «Гамбринус»

Краткое наименование Общества: ОАО «Гамбринус»

Юридический адрес: Удмуртская Республика, город Ижевск, улица Салютовская, 77

В процессе аудита проверены операции по учету продажи готовой продукции. Аудит проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность аудирируемого лица в части указанного раздела учета не содержат существенных искажений, а порядок ведения бухгалтерского учета по данному разделу соответствует действующему законодательству РФ.

Результаты проведенной проверки показывают, что операции по учету продажи готовой продукции осуществлялись субъектом хозяйствования во всех существенных отношениях в соответствии с действующим законодательством.

Считаем, что проведенный аудит дает достаточные основания для вывода о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ в части отражения в ней операций по продаже готовой продукции общества.

Обращаем Ваше внимание, что в ходе проведения аудита были выявлены нарушения классификации расходов по видам деятельности, а также отсутствие оригинала первичного документа, печатей и неверное отражение реквизитов в договоре, что является нарушением методологии бухгалтерского учета. Все выявленные нарушения были устранены в ходе аудита

Рекомендуем подробно расписать в учетной политики классификацию доходов и расходов по видам деятельности, а также усилить контроль первичного учета.

# ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Одним из важных и трудоемких участков бухгалтерского учета в организациях является учет продажи готовой продукции. Продажа выпущенной готовой продукции – это конечная цель деятельности организации, заключительный этап кругооборота ее средств, по завершении которого определяются результаты хозяйственной деятельности и эффективности производства. Продажа продукции должна обеспечить не только возмещение расходов на производство и сбыт, но и получение прибыли, одного из важнейших источников расширения производства, увеличения объема выпуска продукции. Правильность определения финансовых результатов, и, соответственно, налога на прибыль и размера прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, также напрямую зависит от того насколько точно отражены в бухгалтерском учете и отчетности реализационных операций.

Аудит правильности и достоверности отнесения текущих затрат на производство продукции имеет большое значение, так как полная себестоимость является одним из основных оценочных показателей, определяющих эффективность работы сельскохозяйственных организаций.

Цель выполнения выпускной квалификационной работы состояла в том, чтобы на примере конкретной организации исследовать состояние учета и аудита продажи готовой продукции, разработать рекомендации по ее рационализации.Объектом исследования было выбрано открытое акционерное общество «Гамбринус» г. Ижевска Удмуртской Республики, основным видом деятельности которого является производство пива. Предмет исследования – учет и аудит продажи готовой продукции в организации, предъявляемые к ним требования и их документальное и бухгалтерское оформление.

Анализ основных показателей деятельности организации свидетельствует о том, что за период с 2014 по 2016 гг. производство продукции увеличилось. Наблюдается увеличение себестоимости продукции в 1,5 раза, из - за увеличения затрат общества на производство и сбыт товарной продукции.

Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации свидетельствуют о том, что организация ОАО «Гамбринус» не имеет достаточное количество средств, чтобы погасить текущие обязательства по кредитам и займам.

 Для ОАО «Гамбринус», специализирующегося на производстве пива, особую значимость имеет учет продажи готовой продукции. Данный участок бухгалтерского учета в целом ведется в соответствии с требованиями нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета. Документальный учет продажи готовой продукции осуществляется согласно унифицированным формам. Методология бухгалтерского учета не нарушается.

В ходе изучения бухгалтерского учета продажи готовой продукции в ОАО «Гамбринус» были выявлены следующие недостатки:

- в организации не разработан график документооборота по учету продажи готовой продукции;

- в организации не проводится внеплановая инвентаризация готовой продукции.

Цель аудита продажи готовой продукции - сформировать мнение о достоверности данных по продаже готовой продукции, исходя из следующих критериев подлежащих проверке в ходе аудита: полноты, существования, прав и обязанностей, оценки, точности, ограничения учетного периода, представления и раскрытия.

Аудит осуществляется на основании общего плана и программы аудиторской проверки продажи готовой продукции. Уровень существенности составил 719,16 тыс.руб., аудиторский риск 4%.

Анализируя данные, полученные после проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета продажи готовой продукции можно сделать вывод о том, что наряду с положительными моментами имеются и следующие нарушение в связи с неправильной классификацией расходов по обычным видам деятельности (себестоимость продаж, коммерческие расходы, управленческие расходы) и прочим расходам; не заполнением в первичных документах всех обязательных реквизитов.

На основании изучения темы выпускной квалификационной работы можно сделать следующие предложения по рационализации учета продаж готовой продукци:

- применять разработанный нами график документооборота в организации, что позволит сократить трудозатраты на обработку документов, предотвратить несвоевременное отражение операций, снизить налоговые риски

- подробно расписать в учетной политике классификацию доходов и расходов по видам деятельности, для предотвращения ошибок в будущем;

- проводить внеплановую инвентаризацию готовой продукции, чтобы

Вынесенные выше предложения на наш взгляд, позволят формировать точную информацию об объемах произведенной и реализованной продукции.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30.11.1994г. № 51-ФЗ, принят ГД ФС РФ 21 октября 1994г. (ред. от 31.01.2016г.). Часть вторая от 26.01.1996г. № 14-ФЗ, принят ГД ФС РФ 22 декабря 1995г. (ред. от 29.06.2015г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998г. № 146-ФЗ, принят ГД ФС РФ 16.07.98г. (в ред. от 26.04.2016) и часть вторая от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ, принят ГД ФС РФ 19.07.2000г. (ред. от 05.04.2016г.).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 04.11.2014г.).
4. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ. (в ред. от 01.12.2014г.)
5. Постановление Правительства Российской Федерации от 23.09.2002г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
6. Постановление Правительства Российской Федерации от 4 июля 2003г. № 405 «О внесении дополнений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности».
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (утвержден Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000г. № 94н) (ред. от 08.11.2010г.).
8. Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации (утв. Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 944).
9. Приказ Минфина России от 29.07.1998г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (в ред. от 24.12.2010г.).
10. Приказ Минфина России от 09.12.1998г. № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»ПБУ 1/98» (в ред. от 27.04.2012г.).
11. Приказ Минфина России от 06.07.1999г. № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99» (в ред. 08.11.2010г.).
12. Приказ Минфина России от 09.06.2001г. № 44н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (в ред. от 25.10.2010г.).

13. Приказ Минфина России от 06.05.1999г. № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации»ПБУ 9/99» (в ред. от 06.04.2015г.).

1. Приказ Минфина России от 06.05.1999г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (в ред. от 06.04.2015г.).
2. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина РФ от 13.06.95г. № 49.
3. Алборов Р.А. Учет продукции ( готовой продукции), доходов и расходов и финансовых результатов / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая - М.: ЗАО «Издательство Экономика», 2007. - 130с.
4. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство «Дело и Сервис», 2004.-464с.
5. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский учет: Учебник / С.Р. Богомолец, Г.И. Алексеева, Т.П. Алавердова; Под ред. С.Р. Богомолец. - М.: МФПУ Синергия, 2013. - 720 c.
6. Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет. Учебное пособие, издание 5-е перераб. и доп. - М.: Издательство «Юрайт», 2011. - 955с.
7. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: учеб. / Ю.А. Бабаев (и др.). - М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2010. - 384с.
8. Богатая И. Н. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. - М. : КноРус - 2011. - 580 с.
9. Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: Учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. - Рн/Д: Феникс, 2013. - 510 c.
10. Береснева Н.В. Что должен знать бухгалтер об изменениях в исчислении НДС // Бухгалтерский учет. - 2010. - № 24.

# Бондина Н.Н., Зубкова Т.В., Павлова И.В., Бондин И.А., Лаврина О.В. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие. Гриф МО РФ - М.: Инфра-М, 2016г. – 418 с.

1. Бреславцева, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие / Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. - Рн/Д: Феникс, 2012. - 318 c.
2. Бухгалтерский учёт./ Е.П. Козлова, Н.В. Парашутин, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина.- М.: Финансы и статистика - 2010.-464 с.
3. Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. Бухгалтерский учет и анализ М.: Питер, 2015 г.-528с.;
4. Врублевский Н.Д., Рендухов И.М. Учет выпуска и продажи продукции в промышленности. - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2010. - 96с.
5. Гетьман В.Г. Финансовый учет: Учебник 5-е изд.перераб. и доп. - (Высшее образование) (ГРИФ) / Под ред. проф. В.Г. Гельтмана. - М.: Инфра-М, 2012. - 784с.
6. Горячих, С.П. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах: Учебное пособие / А.В. Зонова, С.П. Горячих, Р.В. Зонова; Под ред. А.В. Зонова. - М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 224 c.
7. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М. Аудит. Учебное пособие. - 2-е изд, дополненное и переработанное. - М.: ФБК - ПРЕСС, 2010. - 410с.
8. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для бакалавров / И.М. Дмитриева. - М.: Юрайт, 2013. - 306 c.

|  |
| --- |
| 1. Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. Аудит в 2- томах. Том 1. Учебник и практикум для академического бакалавриата М. : Юрайт, 2016г., 353 с.
 |
|  |

1. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] / В. Э. Керимов. – М. : Дашков и К°, 2013г., 512 с.
2. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: Учебник – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2015г. – 720 с.

# Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие – М.: Инфра-М, 2016г. – 352 с.

1. Лебедева Е.М. Аудит. Учебник/Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2013. —  176 с.
2. Лишиленко А. В. Бухгалтерский учет: Учебник. 3-е узд. Перед. и . доп. - К.: Центр учебной литературы, 2011. — 736 с.
3. Мельник М.В., Рогденко В.Г. Методика проверки учета готовой продукции и ее продажи // Аудиторские ведомости. - 2014. - № 8.
4. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и К, 2013. - 592 c.
5. Пошерстник Н.В. Самоучитель по бухгалтерскому учету: учеб.-практ. пособие. – 15-е изд., перераб. и доп. – М.: Питер, 2011г. – 416 с.
6. Рогуленко Т.М. Аудит. Учебник/Т.М. Рогуленко. – М.:  КноРус, 2014. — 432 с.
7. Подольский В.И., Савин А.А. Аудит. - 4-е изд., дополненное и переработанное. - М.: Юрайт, 2013г. – 592 с.
8. Поленова С.Н. Учет готовой продукции: оценка, выпуск из производства, продажа. // Все для бухгалтера. - 2015. - № 23.
9. Полякова М.С. Что нужно знать о счет-фактуре продавцу и покупателю // Российский налоговый курьер. – 2012г. – №3, с. 21.

# Садыкова Т.М., Церпенто С.И. Бухгалтерский учет и анализ. Учебник М.: [Инфра-М, РИОР](http://my-shop.ru/shop/producer/4974/sort/a/page/1.html), 2016г., 256 с.

1. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник 2-е изд., перераб. и доп. М.: Кнорус, 2014г.. 456 с.

# Филипьев Д.Ю., Пислегина Н.В. Аудит. Учебное пособие. Гриф МО РФ - М.: [Инфра-М, РИОР](http://my-shop.ru/shop/producer/4974/sort/a/page/1.html), 2016г., 179 с.

1. Хозяева С.Г. Учет продажи собственного производства // Бухгалтерский учет. - 2012. - № 19.
2. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 6-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2014г. - 410с.