

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой
д.э.н., профессор
Р.А. Алборов
«___» _____ 20__ г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: «Учёт и аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности (на примере ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» Алнашского района Удмуртской республики)»

Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

В.И. Веретенникова

**Научный руководитель,
ст. преподаватель**

А.В. Владимирова

**Рецензент,
к.э.н., доцент**

Н.Б. Пименова

Ижевск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	7
1.1 Теоретические основы учета финансовых результатов.....	7
1.2 Теоретические основы аудита финансовых результатов.....	16
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ»	22
2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации	22
2.2 Организационное устройство и структура управления	25
2.3 Основные экономические показатели деятельности организации.	27
2.4 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля	31
3 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ».....	36
3.1 Состояние первичного учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности	36
3.2 Состояние синтетического и аналитического учета доходов расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности	40
3.3 Формирование и учет конечного финансового результата	47
3.4 Пути совершенствования учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности	50
4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ».....	51
4.1 Планирование аудита финансовых результатов	52
4.2 Проведение аудиторской проверки финансовых результатов	59
4.3 Оценка и оформление результатов аудита финансовых результатов	70
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	72
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	75
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В условиях рыночной экономики значение прибыли огромно. Стремление к получению прибыли ориентирует товаропроизводителей на увеличение объема производства продукции, нужной потребителю, снижение затрат на производство. При развитой конкуренции этим достигается не только цель предпринимательства, но и удовлетворение общественных потребностей. Для предпринимателя прибыль является сигналом, указывающим, где можно добиться наибольшего прироста стоимости, создает стимул для инвестирования в эти сферы. Свою роль играют и убытки. Они высвечивают ошибки и просчеты в направлении средств, организации производства и сбыта продукции.

Важной составляющей проводимой реформы бухгалтерского учета в России является учет финансовых результатов деятельности организаций всех отраслей народного хозяйства.

Таким образом, очевидна актуальность исследования порядка учета и аудита финансовых результатов предприятия. Поскольку прибыль является показателем, наиболее полно отражающим эффективность производства, объем и качество произведенной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости, изучение данного вопроса актуально при любых экономических условиях.

Цели и задачи исследования. Цель настоящей выпускной квалификационной работы состоит в разработке теоретических основ учета и аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности в коммерческой организации для повышения эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

Реализация поставленной цели выпускной квалификационной работы обусловлена определением и необходимостью решения следующих задач:

- исследовать теоретические основы учета и аудита финансовых результатов обычных видов деятельности;

- дать организационно-экономическую и правовую характеристику объекта исследования;
- изучить порядок ведения первичного, синтетического и аналитического учета доходов и расходов денежных средств от обычных видов деятельности;
- рассмотреть аудит финансовых результатов в объекте исследования;
- сделать выводы, разработать предложения и рекомендации.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования выпускной работы является учет и аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Объектом исследования была выбрана коммерческая организация, основным видом деятельности которой является комплекс услуг по лечению, оздоровлению и отдыху населения, ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» Алнашского района Удмуртской Республики.

Основные результаты исследования, выносимые на защиту:

- оценка экономического и финансового состояния изучаемой организации;
- оценка состояния бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности;
- пути совершенствования учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы являются труды экономистов, а также нормативные, законодательные акты, регулирующие бухгалтерский учет и аудит финансовых результатов, бухгалтерской отчетности организации, труды Алборова Р.А., Безруких П.С., Карповой Т.П. и др.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская отчетность ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» за 2013-2015 гг.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1 Теоретические основы учета финансовых результатов

Бухгалтерский учет, как отмечает Р.А. Алборов [13, с. 179], представляет собой сложную организованную (искусственную) систему, для которой характерны «системные эффекты» - появление новых свойств в условиях глобальной экономики, возникающих в результате взаимодействия ее элементов (это следствие), причиной которых являются потребности различных пользователей и системы управления информацией нового качественного содержания. Поэтому в современных условиях возникает необходимость сделать более активные, но разумные шаги к дальнейшему осуществлению дифференциации бухгалтерского учета на подсистемы финансового и управленческого учета, а также интеграции его функций с другими функциями управления. Вместе с тем, как нам представляется, развитие этих подсистем бухгалтерского учета должно происходить в единстве и во взаимосвязи в прогрессивном направлении.

В условиях рыночной экономики основополагающей целью деятельности любой предпринимательской структуры является получение прибыли. Однако для принятия многих управленческих решений организациям и лицам, заинтересованным в конечных результатах деятельности предприятия, да и самим предприятиям, необходимо знать не только размер полученной прибыли предприятия, но и его доходы. Осуществление предпринимателем эффективной организации и управления не возможно без полной, объективной и оперативной информации о результатах деятельности хозяйства.

Учет финансовых результатов, по словам М. И. Собяниной и И. Ф. Пильниковой [46, с.219], является одним из наиболее важных вопросов в системе бухгалтерского учета. Главными функциями бухгалтерского учета являются определение и отражение финансовых результатов организации.

Финансовый результат бывает двух видов – прибыль и убыток, – нужно дать определения двум этим экономическим понятиям. Прибыль — это конечный финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий абсолютную эффективность его работы. Убыток же – это конечный финансовый результат деятельности предприятия, который характеризует неэффективность деятельности данного предприятия[28].

Е.А. Кузьмина [34, с. 284] подчеркивает, что согласно п. 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» в бухгалтерском учете доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Согласно п.5 ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Как пишет А. Х. Ибрагимова [30, с. 55], конечный финансовый результат деятельности предприятий является предметом исследования многих авторов. Их понимание сущности этого понятия далеко неоднозначно. Под финансовым результатом понимается разница между доходами и затратами организации. Однако, как нам видится, данное определение недостаточно отражает сущность финансового результата. Финансовый результат деятельности предприятия характеризуется суммой полученной прибыли, и уровнем рентабельности. Финансовый результат определяется как прирост или уменьшение стоимости имущества при постоянном капитале на начало и конец периода.

Основными задачами учета и анализа финансового результата деятельности, как считает М. К. Мамедова [38, с. 175], являются:

1. Определение воздействия объективных и субъективных факторов на финансовые результаты;
2. Повседневный оперативный контроль за формированием финансовых результатов;
3. Регулярный контроль выполнения планов оказания услуг и получения прибыли;
4. Постоянное выявление получаемых финансовых результатов;
5. Выявление резервов увеличения размера прибыли и рентабельности;
6. Систематический контроль за внереализационными доходами и расходами;
7. Разработка мероприятий по использованию выявленных резервов;
8. Постоянный контроль отчислений от прибыли;
9. Оценка работы организации по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности.

А. Х. Ибрагимова [30, с. 58] отмечает, что для целей бухгалтерского учета понятие доход и их классификация установлены Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» – ПБУ 9/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 6.05.1999 №32н. [7]. А понятие расходов и их классификация установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» – ПБУ 10/99, утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н. [8]. Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности, а также формирование финансового результата по этим видам деятельности осуществляется на счете 90 «Продажи».

А.Д. Аюшиев [15, с. 287] предоставляет нашему вниманию следующую классификацию доходов и расходов:

1. Доходы от обычной (основной) деятельности. Выручка от продажи продукции и товаров, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Выручка отражается в системе учета в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

2. Расходы по обычным видам деятельности. Расходы, связанные с изготовлением (или приобретением) и продажей продукции, а также возмещение стоимости амортизируемых активов (например, основных средств и нематериальных активов) в виде амортизационных отчислений.

Данные расходы, как отмечает А.Д. Аюшиев[15, с. 288], принимаются к бухгалтерскому учету:

- в сумме, равной оплате и (или) кредиторской задолженности, связанной с приобретением сырья, материалов и иных материально-производственных запасов (МПЗ), предназначенных в обычном виде деятельности;

- в сумме расходов, возникающих непосредственно в процессе переработки МПЗ, для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, формирующих себестоимость продукции, работ и услуг.

По мнению В.Н. Лапина [35, с. 233], нужно заметить, что в бухгалтерском учете доход (выручка) от реализации по обычным видам и предметам деятельности организации показывается в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления), т.е. по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления расчетных документов к оплате. При этом по мере отгрузки товаров, продукции, работ и услуг и предъявления к оплате расчетных документов производятся записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 90 «Продажи» - отражается договорная (продажная) стоимость ценностей;

Дебет 90 «Продажи» Кредит 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция» - списывается себестоимость производства;

Дебет 90 «Продажи» Кредит 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу» - списываются стоимость проданных товаров и сумма издержек обращения.

По словам Е. А. Ильиной [29, с. 87], в бухгалтерском учете под финансовым результатом понимается бухгалтерская прибыль или убыток, выявленный за отчетный период. Финансовый результат представляет собой сумму прибыли/убытка от продажи продукции (работ, услуг) по основной деятельности и прибыли/убытка от прочей деятельности организации. Финансовый результат формируется в процессе учета доходов и расходов.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности. Большую роль здесь играет выбранный метод учета затрат и калькулирования себестоимости. «Независимо от особенностей производства метод характеризуется способами обобщения затрат по составу, содержанию, назначению, местам возникновения и центрам ответственности, по видам продукции, однородным группам, полуфабрикатам и т.д.» [32].

По мнению К. М. Гарифуллина и М. Ф. Мусаллямовой [22, с. 3], отечественная система учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, а также финансовых результатов отвечает всем требованиям рыночной экономики и по своим конечным результатам не противоречит положениям по формированию финансовой отчетности, а следовательно, и требованиям МСФО. К тому же вопросы признания отдельных видов доходов и расходов сегодня решаются в соответствии с требованиями МСФО. По мнению авторов, отечественная система учета затрат и калькулирование себестоимости продукции, а также финансовых результатов отвечает всем требованиям рыночной экономики и по своим конечным результатам не противоречит положениям по формированию финансовой отчетности, а следовательно, и требованиям МСФО. К тому же вопросы признания отдельных видов доходов и расходов сегодня решаются в соответствии с требованиями МСФО.

Рассматривая мнение таких авторов, как: Г.В. Савицкая, О.В. Ефимова, В.В. Бочаров, Н.Н. Селезнева и А.Ф. Ионова, можно прийти к выводу, что

«Финансовый результат определяется как прирост или уменьшение стоимости имущества при постоянном капитале на начало и конец года».

Одной из важнейших задач бухгалтерского учёта финансовых результатов, по мнению Е.М. Дусаевой [24, с. 185], является обеспечение пользователей информацией для систематического контроля над качеством продукции, анализа влияния факторов на размеры выручки от продажи продукции и принятия управленческих решений. Это – предпосылка формирования достоверной информации о финансовых результатах по отраслям, видам продукции.

Финансовый результат хозяйственной деятельности любого предприятия (прибыль или убыток), отмечает Л. К. Никандрова [41, с. 2], складывается постепенно в течение отчетного периода. Прежде всего, это – результат от обычных видов деятельности, или прибыль от продаж, который выявляется на счете 90 «Продажи». Понятие «обычные виды деятельности» дано в положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и «Доходы организации» ПБУ 10/99 через характеристику состава соответствующих доходов и расходов. На наш взгляд, это понятие можно приравнять по смыслу к понятию «основная деятельность», которое более привычно для российских специалистов.

Т.Ю. Дружиловская [25, с. 2] пишет, что в ПБУ 9/99 указывается, что доходами от обычной деятельности является выручка от продажи готовой продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг. Однако, на взгляд авторов, нельзя не согласиться, что ПБУ 9/99 не дает ответа, можно ли считать понятия «доход от обычной деятельности» и «выручка» синонимами. Кроме того, в упомянутой регламентации не уточняется, считается ли доходом от обычной деятельности выручка, включая налог на добавленную стоимость (НДС), или его следует вычесть и только потом признавать выручку соответствующим доходом.

По мнению Т.Ю. Дружиловской, еще сложнее обстоит дело с понятием «расход от обычной деятельности». Согласно ПБУ 10/99 расходами по обыч-

ным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ и оказанием услуг. С учетом такой регламентации неясно, подразумевает ли данный стандарт под расходами от обычной деятельности все расходы, связанные с производством (т.е. вошедшие в себестоимость готовой продукции и незавершенного производства), или только ту их часть, которая признана в себестоимости проданной продукции; все расходы по продаже, начисленные за период, или только часть, учтенную в составе коммерческих расходов при продаже продукции. [25]

По словам Т. А. Мирошниченко [37, с. 248], аналитические счета по продаже могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным в двух вариантах (вариант выбирается организацией самостоятельно в ее учетной политике). При первом — типовом (общем) варианте группировки аналитических счетов к счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета: 90-1 «Выручка»; 90-2 «Себестоимость продаж»; 90-3 «Налог на добавленную стоимость»; 90-4 «Акцизы»; 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

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

Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». [37]

О.О. Сковородкина [47, с. 82] предлагает рассмотреть практические проблемы учета доходов, расходов и финансовых результатов в деятельности

российских организаций. На практике наблюдается тенденция к сближению (по возможности) выбираемых способов учета в системах финансового учета и налогового учета. Однако, в данных системах наблюдается существенные отличия как в трактовке понятий «доходы» и «расходы», так и отсутствие единства в признании тех или иных видов доходов и расходов. Бухгалтерский учет требует принятия к учету всех доходов и расходов, которые имели место в отчетном периоде, обеспечивая тем самым достоверность формирования показателя финансовых результатов, то налоговый учет предполагает возможность искажения при признании доходов и расходов для формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В условиях развивающихся рыночных отношений принципиально изменилось положение организаций. Получив юридическую и экономическую самостоятельность, они полностью отвечают за финансовые результаты своей деятельности. Поиск и реализация резервов увеличения прибыли позволяют организациям выжить в условиях конкурентной борьбы. Особую актуальность приобретает совершенствование учета операций, формирующих финансовые результаты. Проблемы учета финансовых результатов организаций в настоящее время заключаются в несовпадении их бухгалтерского и налогового учета. В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль», организация должна отразить начисление условного расхода при исчислении налога на прибыль [50].

По мнению С. Д. Надеждина, В.М. Лукьяненко [39, с.99], при отражении в бухгалтерском учёте и бухгалтерской отчётности отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно применение варианта с использованием счёта 99 «Прибыли и убытки» как наиболее полно удовлетворяющего требованиям действующих в настоящее время нормативных документов, регламентирующих порядок составления бухгалтерской отчётности.

Из вышесказанного можно сделать вывод: отрицательным моментом в организации бухгалтерского учёта является его «нестыковка» с налоговым

учетом. Разработчики главы 25 «Налог на прибыль» Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) видят в налоговом учете существенно отличающуюся от бухгалтерского учета и не совместимую с последним систему учета операций налогоплательщика [2]. К сожалению, Федеральный закон от 29.05.2002 г. № 57 ФЗ закрепил налоговый учет уже не в качестве отдельного и самостоятельного от бухгалтерского учета, а как дополняющий последний.

На взгляд С. Д. Надеждина, В.М. Лукьяненко [39, с. 99], проблема состоит в том, что бухгалтерский и налоговый учет отличаются существенно, и хозяйствующим субъектам приходится вести «двойную бухгалтерию», что совершенно нерационально и требует дополнительных временных и материальных затрат. В результате исследования нами выявлены общие черты бухгалтерского финансового и налогового учета:

- обязательность ведения: бухгалтерский учет определен Федеральным законом от 6.12.2011 г. №402 – ФЗ [4], налоговый - Налоговым кодексом Российской Федерации [2]; используемые измерители - денежное выражение (рубли); объект учета - организация в целом (более точно определение дано в налоговом учете);

-периодичность составления в предоставлении отчетности; обязательное документальное подтверждение всех хозяйственных операций; «исторический» характер, т.е. отражение результатов прошлых периодов; пользователи информации как внутренние, так и внешние.

Цели ведения бухгалтерского финансового и налогового видов учета приблизительно одинаковые - формирование полной и достоверной информации для внутренних и внешних пользователей. Однако методики ведения - совершенно разные. [43]

В.Н. Лапин [35, с. 241] делает вывод, что бухгалтер должен особое внимание уделять вопросу формирования и учета финансовых результатов на предприятии. Ведь именно от их правильного учета формируется в последующем налогооблагаемая база по налогу на прибыль организаций, создают-

ся стимулы для дальнейшего поступательного развития хозяйствующего субъекта.

По словам А. А. Садовникова [44, с. 456], ещё на этапе регистрации предприятия необходимо анализировать будущую деятельность, предполагаемый доход для определения учётной политики. От выбранных методов начисления амортизации основных средств зависит, как будут влиять амортизационные отчисления на себестоимость выпускаемой продукции и финансовый результат деятельности предприятия в целом.

При организации упрощенной системы бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством, пишет А. А. Паталетта [42], субъектам малого предпринимательства предоставлена возможность выбора ведения учета по упрощенному или полным планом счетов бухгалтерского учета, формы организации учета и ведения его по упрощенной или полной форме. Кстати, на наш взгляд, есть предложение по ведению учета доходов, расходов и определение финансовых результатов СМП в зависимости от вида экономической деятельности. При составлении Отчета о финансовых результатах упрощенной формы № 2-м СМП целесообразно вести учет затрат деятельности с использованием счетов класса 8 «Расходы по элементам», поскольку названия и экономическое содержание этих счетов и статей затрат по элементам упрощенной формы № 2-м «Отчет о финансовых результатах» тождественны. Не последнее место в процессе учета доходов, расходов и финансовых результатов СМП следует уделить его автоматизации, позволит значительно облегчить работу бухгалтерии в целом и каждого бухгалтера отдельно.

1.2 Теоретические основы аудита финансовых результатов

Для установления правильности определения и отражения финансовых результатов деятельности организации, по мнению Р.А. Алборова [12, с.

344], применяется один из эффективных видов контроля финансово – хозяйственной деятельности экономических субъектов – аудит.

В России, по словам А.Р. Закировой [26, с. 28], аудит появился сравнительно недавно, как отдельный вид предпринимательской деятельности. За данный временной интервал поменялись определенные подходы к аудиту, роль аудиторской деятельности в создании имиджа компаний, а также в увеличении финансовых и инвестиционных показателей.

Л.Н. Булавина [18, с. 35] пишет, что аудит – это главный источник информации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансовом состоянии хозяйствующих субъектов. В этой связи качество аудита является одним из основных требований, предъявляемых к аудиторам государством, профессиональными организациями, пользователями бухгалтерской (финансовой) отчетности. Недостатки и упущения в работе аудиторов могут привести к принятию неправильных управленческих решений на макро и микроуровнях.

Основная цель контроля качества работ в аудите – обеспечение разумной уверенности в том, что они:

- соответствуют требованиям Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» [3] и других нормативных актов Российской Федерации, Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, внутренних правил (стандартов), стандартов, разрабатываемых саморегулируемыми организациями аудиторов;

- гарантируют высокое качество выполнения всех заданий.

Л.Н. Булавина [19, с. 58-61] отмечает, что при аудите финансовых результатов от обычных видов деятельности к основным направлениям относятся:

- аудит формирования валовой прибыли;
- аудит формирования прибыли (убытка) от продаж.

В процессе аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности решается комплекс взаимосвязанных задач:

— анализируется учетная политика организации (предприятия) в части признания выручки, а также способов установления готовности работ, услуг, продукции, товаров, выручка от продажи которых определяется по степени их готовности. Также при разработке учетной политики в области продаж организации должны учитывать такие моменты, как переход права собственности, порядок (схему) расчетов за товары, признание продажи для целей налогообложения;

— изучаются договоры на отгрузку продукции (работ, услуг);

— проверяется правильность документального оформления операций по продаже продукции (работ, услуг);

— изучается и оценивается организация бухгалтерского учета продаж товаров (работ, услуг);

— проверяется правильность отражения финансовых результатов от продажи товаров (работ, услуг) в бухгалтерской отчетности.

На первоначальном этапе проверки, Л.Н. Булавина [18, с. 35-44] пишет, что следует ознакомиться с учетной политикой организации (предприятия) в части признания выручки от продаж, а также способов установления готовности работ (услуг).

Целью аудита, как считает А.Р. Закирова [27, с. 33], является предоставление возможности аудитору выразить свою точку зрения в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность, согласно установленным базам финансовой отчетности. Таким образом, главной задачей, которая стоит перед аудитором, заключается в том, чтобы он мог дать верное аудиторское заключение.

О.В. Буткова [20, с. 4] пишет, что целью аудита, согласно Федеральному закону, является выражение мнения аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта. Необходимо помнить, что целями аудита не являются: – поиск ошибок и злоупотреблений; – проверка правильности налоговых расчетов или налоговые консультации; – разоблачение мошеннических действий. Та-

ким образом, цель аудиторской деятельности – это конкретная задача, определяемая законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента, на решение которой направлена деятельность аудитора.

Задачами аудита является установление следующего:

- фактического наличия по состоянию на отчетную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (наличие прав и обязательств);

- принадлежности аудируемому лицу (проверяемому предприятию или организации) по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности (наличие прав и обязательств);

- отношения к деятельности аудируемого лица хозяйственной операции или события, имевшего место в течение соответствующего отчетного периода (возникновение);

- отсутствия не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета (полнота);

- отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства (стоимостная оценка);

- точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени (точное измерение и правильная периодизация);

- характера классификации и описания актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности (представление и раскрытие).

Е.А. Сафронова [45, с. 89] высказывает в своей статье, что план аудита, можно рассматривать, как критерии (предпосылки) аудита, а программу, как соблюдение (не соблюдение) этих критериев, которые применяются аудитор-

ской фирмой или аудитором, работающим в качестве индивидуального аудитора, при планировании аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Международные стандарты аудита (МСА), как пишет О.В. Буткова [21, с. 193], представляют собой единые базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы в процессе своей профессиональной деятельности и при соблюдении которых обеспечивается соответствующий уровень качества аудита и сопутствующих ему услуг. Основными целями международных стандартов аудита являются:

1. развитие аудита в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового;
2. унификация подходов к проведению аудиту в международном масштабе.

По мнению Р.А. Алборова [11, с. 130], для того, чтобы установить достоверность показателей конечного результата аудитор должен проверить правильность затрат на производство (издержек обращения) и исчисление себестоимости продукции (работ, услуг), платежей наличными и в форме безналичных расчетов, расчетов по оплате труда, с финансовыми органами по внебюджетным платежам, с дебиторами и кредиторами. Такие операции должны быть подтверждены первичными документами. Изучая все основные реквизиты первичных документов, аудитор должен убедиться в достоверности этих документов и оправданности (законности) проведенных хозяйственных операций.

Далее аудитору следует проверить: правильность учета и формирования полной (коммерческой) себестоимости реализованной продукции (работ, услуг); правильность учета и полноту отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг); правильность оценки реализованной продукции (работ, услуг); обоснованность и правильность учета прочих доходов; соответствие данных аналитического учета финансовых результатов с данными синтетического учета в журнале – ордере №15, Главной книге и отчетности «Отчет о финансовых результатах».

Р.А. Алборов отмечает, что аудитору необходимо обратить внимание на то, что доходы, полученные в отчетном периоде, должны быть отражены в бухгалтерском балансе организации отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ И ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ»

2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации

«Санаторий Варзи-Ятчи» - это современный лечебно-диагностический комплекс высшей категории расположенный в Удмуртской республике, в 150 км. южнее от города Ижевска, на берегу реки Большая Варзи. Адрес: Российская Федерация, Республика Удмуртия, Алнашский район, с. Варзи-Ятчи, улица Курортная, дом № 4.

Санаторий «Варзи-Ятчи» функционирует более века. Его воды и грязи стали известны еще в 1840-е годы. В 1885 году елабужский купец П.К.Ушков взял в аренду у местных крестьян 7 десятин земли с лечебными источниками и грязевым болотом. Ушков построил там больницу (на 30 коек), ванный и грязевой павильоны, передав в 1888 году курорт Елабужскому земству. В 1914 году грязелечебницу посетили 545 человек, 70 % из них - крестьяне, лечившиеся бесплатно за счет земства. В 1894 году на 1 Всероссийской гигиенической выставке грязи и минеральные воды санатория «Варзи-Ятчи» были удостоены Бронзовой медали.

Общество с ограниченной ответственностью «Санаторий Варзи-Ятчи» руководствуется в своей деятельности Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом от 8.02.1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», действующим законодательством, является правопреемником предприятия «Санаторий Варзи-Ятчи» [11].

Хозяйственная деятельность санатория «Варзи-Ятчи» является сложной и многообразной. Основной вид деятельности – комплекс услуг по лечению, оздоровлению и отдыху – оформляется бланками строгой отчетности, утвержденными приказами Министерства финансов РФ от 10 декабря 1999г. № 90н «Об утверждении бланков строгой отчетности». К ним относятся:

- санаторно – курортная путевка;
- путевка (ф. №1 и 2);

- курсовка (ф. №3)

Услуги предприятия можно разделить на две основные группы услуг:

А. Санаторно-курортное обслуживание (путевки, курсовки)

Б. Прочие услуги (реализация грязи, минеральной воды, платные медицинские услуги и др.).

Основными видами услуг предприятия являются:

- диагностика с целью уточнения показаний для лечения;
- организация лечения больных преимущественно природными лечебными факторами в сочетании с лечебной физкультурой, физиотерапией, лечебным питанием, другими методами, в том числе нетрадиционными;
- обеспечение отдыхающих лечебно-оздоровительным питанием и создание необходимых санитарно-гигиенических условий для их проживания;
- обеспечение медицинского контроля в процессе проведения лечебных и оздоровительных мероприятий;
- эксплуатация горных производств и объектов разрабатывающих месторождения минеральных и пресных вод, месторождения лечебной грязи;
- организация детского оздоровительного отдыха;
- оказание медико-оздоровительных услуг населению;
- организация культурно-массовой и физкультурно-оздоровительной работы.

К медико-оздоровительным процедурам относятся: грязевые процедуры; водные процедуры; массаж; физиопроцедуры; лабораторные и биохимические анализы; косметические услуги; прочие (консультации врачей, ЛФК и другие).

Предприятие предлагает своим клиентам разнообразные варианты проживания:

*Однокомнатные двухместные номера.

*Однокомнатные одноместные номера.

*Однокомнатные одноместные номера « Полу-Люкс»

*Номера «Люкс».

Продаваемые путевки разделены по типам:

- «Мать и дитя», ребенку 3-7 лет.
- «Мать и дитя», ребенку 8-15 лет.
- «Семейная путевка», 2 взрослых+1ребенок (до 7 лет бесплатно)
- «Семейная путевка», 2 взрослых+1ребенок(свыше 7лет 50% от стоимости)
- Путевка на 1 человека

Предлагаемые курсовки так же разделены по типам:

* «Лечение»

* «Лечение и питание»

По длительности путевок и курсовок они делятся на группы: 10 дней, 12 дней, 14 дней, 16 дней, 18 дней , 21 день, 24 дня.

Для успешной реализации всего комплекса услуг основного вида деятельности санаторий развивает сеть сопутствующих и дополнительных услуг, входящих и не входящих в стоимость путевки. Это следующие услуги и виды деятельности:

- медицинские и лечебные процедуры, в том числе стоматологические;
- косметологические;
- парикмахерские;
- предоставление бильярдных столов, тренажерных залов;
- чайные комнаты, бар;
- магазин розничной торговли;
- сауна с бассейном;
- услуги прачечной;
- пункт проката, в том числе лодок и водных велосипедов;
- услуги автостоянки; услуги транспорта;
- коммунальные услуги населению и предприятиям (вода, отопление, канализация);
- экскурсии;

- кино и видео-зал, дискотеки и т.д.

Санаторий имеет ремонтные группы, автомобильный парк на 8 машин и 3 трактора, газовую котельную, очистные сооружения, прачечную, жилые дома.

Таким образом, в санатории функционируют вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, каждое из которых предоставляет самостоятельную отрасль со свойственными ей закономерностями развития. Оказание сопутствующих и дополнительных услуг позволяет не только получать доход, но и улучшать качественные стороны процесса отдыха и лечения, поднимая его на более высокий уровень современного сервиса.

2.2 Организационное устройство и структура управления

Многообразие задач, стоящих перед современной здравницей, и комплексность предлагаемого потребителю продукта обуславливают сложность хозяйственной структуры санатория и наличие в его составе многочисленных специализированных подразделений.

На промышленных предприятиях применяются четыре основные организационные структуры систем управления: линейная, функциональная, линейно-функциональная (штабная) и матричная.

Для ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» характерна линейная структура управления. Во главе производственного звена любого уровня стоит руководитель - единоначальник, который осуществляет все функции управления и подчиняется по всем вопросам вышестоящему начальнику. Так складывается соподчиненность руководителей различных уровней по вертикали (линия), которые одновременно, осуществляют административное и функциональное управление.

Эта структура имеет ряд преимуществ, что позволяет оперативно и эффективно управлять. Она наиболее простая: имеет один канал связи (по вер-

тикали), каждый подчиненный имеет только одного начальника. Это способствует четкому и оперативному управлению, повышению ответственности руководителя за эффективность работы возглавляемого им звена.

Для реализации основной производственной деятельности по оказанию санаторно-курортных услуг предприятие обладает необходимым персоналом. Также на предприятии сформирована эффективная структура управления. Исполнительным органом управления является Директор, который назначается Учредителем сроком на три года.

Основными структурными подразделениями санатория являются медицинские отделения по основной деятельности и отделы по вспомогательным подразделениям. Каждое медицинское отделение возглавляется заведующим. Кроме него в штате каждого отделения - старшая медицинская сестра, сестра-хозяйка, врачи, медицинские сестры и младшие медицинские сестры. По своим функциональным обязанностям заведующий отделением является типичным линейным руководителем и отвечает за все вопросы работы отделения.

Организационная структура другого важного звена - пищеблока, выстроена таким образом, что за работу службы питания отвечает старшая диетическая медсестра. Непосредственно весь пищеблок подчиняется заместителю главврача по медицинской части, который осуществляет руководство питанием через шеф-повара (заведующего производством), сестру-хозяйку и диетическую службу. Снабжение продуктами питания и организация их хранения находится в ведении другого заместителя — по административно-хозяйственной работе. Заместитель по медицинской части через диетическую службу обеспечивает санитарно-гигиенический режим и соблюдение норм диетического питания.

Прием и размещение отдыхающих осуществляется в приемном отделении, подчиненном менеджеру службы приема и являющемся по своему статусу медицинским отделением.

За организацию досуга отвечает отдел культурно-массовой работы, замыкающийся непосредственно на заведующим клуба.

Вспомогательные службы представлены отделами электриков, сантехников, автохозяйством, ремонтно-строительной группой, садово-парковым хозяйством, отделом охраны и отделом снабжения. Из них инженерно-технические подразделения находятся в подчинении заместителя главврача по технической части, остальные подчиняются заместителю по административно-хозяйственной части.

Бухгалтерия, планово-экономический отдел и отдел реализации путевок находятся в подчинении директора (главного врача) Санатория.

2.3 Основные экономические показатели деятельности организации

Деятельность предприятия характеризуют следующие основные экономические показатели: выручка от реализации, полная себестоимость реализованной продукции, прибыль от реализации продукции, рентабельность. Рассмотрим, каких успехов достигло предприятие ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» в своей деятельности, используя для этого основные экономические показатели в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Основные экономические показатели деятельности «Санатория Варзи-Ятчи»

Показатели	Ед. измерения	Годы			Отношение 2015г. к 2013г.
		2013	2014	2015	
Количество путевок	штук	5606	6174	6239	111,3
Обслужено к/дней	к/дней	102027	105121	106403	104,3
Выручка от продажи	т. руб.	218328	254737	262858	120,4
в т.ч. от реализации путевок	т. руб.	195065	229540	236346	121,1
от реализации медицинских услуг	т. руб.	14924	16855	17659	118,3
Себестоимость продаж	т. руб.	141416	180895	179687	127,1
в т.ч. от реализации путевок	т. руб.	125860	163167	161538	128,3
от реализации медицинских услуг	т. руб.	9899	11939	12039	121,6

Прибыль (убыток) от реализации	т. руб.	41196	35740	42916	104,2
Прибыль (убыток) до налогообложения	т. руб.	44084	37525	44997	102,1
Чистая прибыль (убыток)	т. руб.	35263	29527	36482	103,5
Уровень рентабельности	%	18,9	14	16,3	-

Анализируя данные вышеприведенной таблицы видно, что в организации в 2015 году повысилась продажа путевок на 11,3%, в сравнении с 2013 годом, а также увеличилось обслуживание койко-мест на 4,3 %. Выручка от продаж возросла на 20,4%. Себестоимость продаж в 2015 году составила 179687 т. руб., что на 27,1% больше, чем в 2013. Прибыль от реализации повысилась на 4,2 %. Уровень рентабельности в 2015 году составил 16,3 %, что на 2,6 процентных пункта меньше, в сравнении с 2013 годом. В целом по организации наблюдается положительная динамика повышения экономических показателей.

В таблице 2.2 представлено движение денежных средств организации за исследуемый период с 2013 по 2015 годы.

Таблица 2.2 – Движение денежных средств организации, тыс. руб.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	2015 г. в % к 2013 г.
1. Поступление денежных средств – всего	225097	261754	266045	118,2
в том числе:				
а) от текущей деятельности	222847	259413	262921	119,4
б) от инвестиционной деятельности	60	52	24	40
в) от финансовой деятельности	2190	2289	3100	141,6
2. Расходование денежных средств – всего	-228287	-265503	-272397	119,3
в том числе:				
а) в текущей деятельности	-188320	-239991	-238119	126,4
б) в инвестиционной деятельности	-39967	-25512	-34278	85,8
в) в финансовой деятельности	-	-	-	-
3. Сальдо денежных потоков	-3190	-3749	-6352	199,1
а) от текущей деятельности	34527	19422	24802	71,8
б) от инвестиционной деятельности	-39907	-25460	-34254	85,5
в) от финансовой деятельности	2190	2289	3100	141,6
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	37737	33989	27635	73,2

Анализируя данные таблицы 2.2 видно, что основные поступления денежных средств были от текущей деятельности организации. Поступления с

каждым годом увеличиваются, в 2015 году они составили 266045 тыс. руб., что больше в сравнении с 2013 годом на 18,2 %. В свою очередь поступления денежных средств от инвестиционной деятельности снизились на 60 %. Расходование денежных средств также увеличиваются, в 2015 году они выше, чем в 2013 году на 26,4 %. Расходы в инвестиционной деятельности уменьшились на 14,2 %.

В таблице 2.3 представлен состав работников в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»

Таблица 2.3 - Состав работников в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»

Наименование подразделения, должностей	Количество штат. единиц	%
Аппарат управления	8	3
Руководители и специалисты	22	9
Врачебный персонал	11	4
Водогрязелечебница	40	16
в т.ч. средний медперсонал	21	х
младший медперсонал	19	х
Поликлиника	7	3
Спальные корпуса	36	14
Прачечная	4	1
Клуб	8	3
Очистные сооружения	6	2
Котельная	17	7
Гараж	12	5
Хозяйственно-механический	32	13
Столовая	31	12
Воспитатели	20	8
ИТОГО	254	100

Проводя анализ данных таблицы 2.3 видно, что наибольший удельный вес в структуре работников ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» занимают служащие водогрязелечебницы 40 человек (16 %). Аппарат управления составляет 3 %, руководители и специалисты - 9 % (22 чел.), врачебный персонал – 4%. Всего в организации задействовано 254 человек.

В таблице 2.4 приведены показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации.

Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2015 г. в % к 2013 г.
		2013	2014	2015	
Коэффициент автономии	$\geq 0,5$	0,87	0,88	0,89	102,3
Удельный вес заемных средств в стоимости имущества	$\leq 0,4$	0,13	0,12	0,11	84,6
Коэффициент соотношения заемных и собств. средств	≤ 1	0,15	0,13	0,13	86,7
Удельный вес дебиторской задолженности в стоимости имущества	$\leq 0,4$	0,04	0,06	0,02	50
Удельный вес дебиторской задолженности в оборотных активах	$\leq 0,7$	0,12	0,18	0,07	58,3
Коэффициент обеспеченности материальных запасов собственными оборотными средствами	$\geq 0,5$ ≤ 1	2,3	2,38	1,37	59,6
Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	$\geq 0,1$	0,6	0,62	0,51	85
Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,23	0,22	0,14	60,9
Коэффициент реальной стоимости имущества	0,5-0,6	0,09	0,08	0,09	100
Коэффициент текущей ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	2,61	2,69	2,11	80,8
Коэффициент срочной ликвидности	$\geq 0,8$	1,94	1,92	1,19	61,3
Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq 0,2$	1,63	1,44	1,06	65
Коэффициент общей платежеспособности	≥ 1	6,79	7,66	7,91	116,5

Таким образом, анализируя и оценивая финансовую устойчивость ООО «Санаторий Варзи-Ятчи», можно сказать, что предприятие находится в устойчивом финансовом состоянии. Коэффициент автономии в 2015 году увеличился на 2,3%, в сравнении с 2013 годом, удельный вес заемных средств в стоимости имущества снизился на 15,4 %.

Все показатели соответствуют критическому значению, кроме коэффициента маневренности и коэффициента реальной стоимости имущества. Он

на протяжении всего периода ниже нормы ($\geq 0,5$ и $0,5-0,6$ соответственно). Наблюдается снижение коэффициента маневренности, в 2013 году он составлял $0,23$, в 2015 году $-0,14$, т.е. покрытие производственных запасов и пополнение оборотных активов за счет собственного капитала ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» происходило не полностью- коэффициент ниже допустимого ограничения. Это связано с тем, что большая часть средств вложена во внеоборотные активы.

Коэффициент текущей ликвидности в 2015 году уменьшился на $19,2\%$, в сравнении с 2013 годом. Коэффициент срочной ликвидности снизился на $38,7\%$, а коэффициент абсолютной ликвидности на 35% . В свою очередь увеличился коэффициент платежеспособности организации на $16,5\%$, то есть предприятие способно погасить всю внешнюю задолженность за счет собственных средств.

Анализ финансового состояния показал, что в целом работу ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» можно считать достаточно эффективной:

- в балансе предприятия наблюдается рост его валюты, что свидетельствует об активизации деятельности предприятия;
- за анализируемый период предприятие улучшило свое финансовое положение:
 - коэффициенты критической и абсолютной ликвидности выше нормы;
 - предприятие имеет абсолютное финансовое положение и обладает высоким уровнем платежеспособности;
 - рост прибыли от реализации $4,2\%$ и рост чистой прибыли $3,5\%$;

2.4 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

Организация бухгалтерского учета – это комплекс мер по упорядочению учетной работы, проводимых администрацией предприятия, направленных

ных на обеспечение финансового контроля за деятельностью персонала и способствующих повышению эффективности труда счетных работников.

ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» бухгалтерский учет ведет в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организация для осуществления постановки учета в бухгалтерии, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, самостоятельно формирует учетную политику, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 № 34н, ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» устанавливает организационную форму бухгалтерской службы с учетом конкретных условий своей финансово-хозяйственной деятельности:

- бухгалтерская служба является самостоятельным структурным подразделением;
- Общество ведет учет в бухгалтерии, 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 соответствии с Законом ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдения законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации.

В ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» организована бухгалтерская служба как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером. В бух-

галтерскую службу входят: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, бухгалтера, бухгалтер-кассир, кассир и администратор компьютерной сети.

Главный бухгалтер утверждает график документооборота, формы и сроки сдачи учетных регистров, устанавливает перечень должностных обязанностей и ответственность бухгалтеров, систему разделения их труда, обеспечивает сохранность бухгалтерских документов и др.

Задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации;
- обеспечение контроля за движением и наличием имущества предприятия, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;
- своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно-финансовой деятельности организации, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» ведет централизованный бухгалтерский учет. Централизованная организация учета предполагает, что учетный персонал организации осуществляет сбор первичной учетной информации, которая передается в бухгалтерию, которая ведет синтетический и аналитический учет и составляет бухгалтерскую отчетность организации.

Организационная структура бухгалтерского аппарата – функциональная. При функциональной организации структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы.

В целях обеспечения сохранности имущества организации с рядом работников заключается договор о полной либо частичной материальной ответственности.

В целях обеспечения контроля за сохранностью имущества в организации проводится инвентаризация, т. е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому состоянию активов и пассивов.

В целях недопущения злоупотреблений в организации отделены функции по ведению учета от функций по осуществлению хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет ведется автоматизированным способом с использованием персональных компьютеров и бухгалтерской программы «1С: Предприятие».

Хозяйственные операции в бухгалтерском учете оформляются типовыми первичными документами, составленными по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а также формами, разработанными предприятием самостоятельно и утвержденными приказом директора. В первичные документы, в зависимости от характера операций, требований нормативных актов, методических указаний по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации, помимо обязательных могут быть включены дополнительные реквизиты.

Для составления бухгалтерской финансовой отчетности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» применяет формы отчетности, разрабатываемые и рекомендуемые Минфином РФ.

Организация предоставляет числовую информацию в бухгалтерской финансовой отчетности в тысячах рублей без десятичных знаков. Бухгалтерская финансовая отчетность предоставляется на бумажных носителях.

Высшим органом Общества является общее собрание участников Общества, которое руководит деятельностью Общества в соответствии с законодательством и Уставом. Общее собрание может принимать к своему рассмотрению и решать любые вопросы, связанные с деятельностью общества. Решения по вопросам, отнесенным к компетенции общего собрания участников Общества, принимаются единственным участником единолично и оформляется письменно.

Руководство текущей деятельностью организации осуществляет единоличный исполнительный орган – директор – Главный врач. Он избирается общим собранием участников Общества.

Руководство текущей деятельностью общества осуществляет директор, избранный учредителями. Директор руководит текущей деятельностью Общества и решает все вопросы, которые не отнесены к компетенции Общего собрания участников Общества.

Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества осуществляет ревизор. Он вправе в любое время проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности организации и иметь доступ ко всей документации, касающейся деятельности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». По требованию ревизора директор, а также работники организации обязаны давать необходимые пояснения в устной или письменной форме.

Ревизор в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов до их утверждения общим собранием участников Общества. Общее собрание не вправе утверждать годовые отчеты и бухгалтерские балансы при отсутствии заключений ревизора.

Для проверки и подтверждения правильности годовой финансовой отчетности организация вправе привлекать профессионального аудитора.

Директор и главный бухгалтер Общества несут личную ответственность за соблюдением порядка ведения, достоверности учета и отчетности.

Таким образом, организация бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» соответствуют законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете.

3 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ»

3.1 Состояние первичного учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года, все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. [4]

Для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» применяются следующие первичные документы: приходный кассовый ордер, расходный кассовый ордер, товарно-транспортные накладные, счет-фактура, накладная, акт приема-передачи, договор поставки, карточка складского учета, журнал регистрации пациентов, акт о списании товарно-материальных ценностей, платежные поручения, выписки банков.

Из Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций (утверждена приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, далее - Инструкция к Плану счетов) и п. 3.40 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49, далее - Методические указания) следует, что путевки, в том числе на санаторно-курортное лечение, являются денежными документами. В качестве косвенного подтверждения данного вывода можно также привести п. 169 Инструкции, утвержденной приказом Минфина России от 01.12.2010 N 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета» [10].

Конкретный порядок учета денежных документов для коммерческих организаций не регламентирован. В Инструкции к Плану счетов указано только на необходимость ведения аналитического учета данных документов

по их видам. В связи с этим в анализируемом случае ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» самостоятельно разрабатывает порядок учета и хранения денежных документов, в частности, путевок. Организация заводит специальный журнал (книгу) учета путевок и в данный журнал заносить все имеющиеся значения сведения: дату получения и номер путевки и т. д.

Основанием для внесения в журнал записей о поступлении путевок будут являться договоры на приобретение путевок, накладные, копии путевок (отрывные талоны), платежные документы (кассовый чек, квитанции, счета), иные документы.

Поскольку путевки являются денежными документами, а в настоящее время унифицированные формы по учету движения денежных документов в коммерческих организациях отсутствуют, то факт выдачи путевки оформляют расходным кассовым ордером или квитанцией, в которой проставляется подпись получателя путевки. Если одновременно выдается несколько путевок, вместо квитанций используют соответствующие ведомости выдачи путевок (по аналогии с ведомостями на выдачу зарплаты). Данные документы (квитанции, ведомости) составлены с обязательным указанием реквизитов, поименованных в ч. 2 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»[4]. Разработанная форма первичного учетного документа закреплена в учетной политике организации (п. 4 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»).

В соответствии с главой 30 «Купля-продажа», параграф 1 «Общие положения о купле-продаже» Гражданского кодекса Российской Федерации путевка не является товаром. Под санаторно-курортной путевкой (проживание, диетическое питание, курортное лечение, курортно-досуговое обслуживание) следует понимать комплекс услуг, предоставляемый санаторно-курортной организацией (учреждением), имеющим лицензию, с соответствующим профилем заболевания, согласованной продолжительностью, сроками и стоимостью, оформленной бланком строгой отчетности с номером, серией, подписями и печатью продавца.

Несовпадение даты продажи путевок, сроков лечения, наступления оплаты за путевки и даты, по которой исчисляется доход, а также освобождение санаторно-курортной путевки от налога на добавленную стоимость (ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации), обусловили особенности выписывания счетов-фактур. [2]

На отпущенные непосредственным потребителям и турагентам путевки, сроки заезда по которым не наступают в месяце продаж, счета-фактуры, форма которых утверждена постановлением Правительства Российской Федерации «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» и Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации, не должны выписываться, так как при передаче путевки не наступает факт оказания услуги.

При передаче путевок выставляют счет-фактуру и выписывают накладную с указанием номеров и серий путевок, согласованием графиков заездов, являющихся неотъемлемой частью договора на распространение путевок.

Счета-фактуры выписываются санаторно-курортной организацией только при наступлении срока заезда по путевке, так как доход определяется по отработанным (обслуженным) койко-дням, а сам счет-фактура является подтверждением факта оказания услуги или предоставления комплекса услуг.

Первичные документы составляются в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтер-

ском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Документы составляются на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов. Если некоторые реквизиты не заполнены, то свободное место прочеркивают.

Запись в документах делают чернилами, шариковой ручкой или на пишущих и счетных машинах. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью. Если в тексте или цифрах допущена ошибка, то ее зачеркивают и пишут сверху правильный текст. Затем правильный текст или сумму повторяют на полях документа и заверяют подписью лица, оформляющего документ.

После отражения данных документов на счетах бухгалтерского учета их подбирают в хронологическом порядке, подшивают в тома и сдают в архив, где они хранятся в течение установленных законодательством сроков.

Составление годового отчета является одной из сложных работ в бухгалтерской службе организации. Все организации на основе синтетического и аналитического учета по итогам финансово-хозяйственной деятельности составляют бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями Федерального закона от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и представляют ее учредителям, в налоговую инспекцию и территориальный орган государственной статистики.

Согласно п.15. Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным на предприятии графиком документооборота. Документооборот – это движение документов от момента их составления до сдачи в архив. В ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» график документооборота разработан главным бухгалтером, которым он обязывает ответственных лиц правильно составлять все первичные документы и своевременно представлять их в бухгалтерию.

Состояние первичного учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» носит удовлетворительный характер. Документы по первичному учету заполняются своевременно и без каких-либо серьезных ошибок и подчисток.

3.2 Состояние синтетического и аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности

В ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» основную часть прибыли получают от оказания лечебно-оздоровительных услуг. Прибыль от оказания услуг определяют как разницу между выручкой от реализации в действующих ценах без НДС и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее производство и продажу.

Аналитический учет доходов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» ведется по счету 90 «Продажи» по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказанных услуг. Он организован:

1. По каждому покупателю. Учет доходов ведется не только по каждому покупателю, но и в разрезе каждого договора.
2. По реализованным услугам (медицинские, косметические и т.д.)
3. По регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Аналитический учет расходов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» организован

1. По экономическим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты. Они связанные с приобретением продуктов питания, медикаментов, материалов и иных материально-производственных запасов;
2. По себестоимости, возникающие непосредственно в процессе оказания услуг и их продажи, в том числе расходы по содержанию и эксплуатации

основных средств и иных внеоборотных активов, по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие и др.

Недостатком аналитического учета расходов по обычным видам деятельности не может быть рассчитан отдельно по каждому заказчику или оказанным услугам, к сожалению настройки программы не позволяют этого сделать.

Регистрами аналитического учета являются оборотно-сальдовая ведомость по счету 90, анализ счета 90 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 90, карточка счета 90 по субконто.

Аналитический учет путевок ведется по их видам, количеству и номинальной стоимости. Аналитический учет путевок ведется в карточке учета средств и расчетов, которым обобщается в Журнале по прочим операциям.

Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим. Он ведется только в денежном выражении.

Любой хозяйственный процесс требует знания его содержания, способов управления им, контроля за результатами, сравнения с запланированными величинами (объем, цена, доход, расход, финансовый результат) в соответствии с нормами, нормативами и сметами.

Для формирования финансовых результатов по основной производственной деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи».

Согласно пункту 5 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 доходы санаторно-курортных организаций от реализации путевок относятся к доходам от обычных видов деятельности.

В бухгалтерском учете такие доходы будут учитываться на счете 90 «Продажи» субсчет «Выручка» [7].

Довольно часто у бухгалтеров санаторно-курортных организаций возникает вопрос, в какой момент возникает реализации путевки: в момент ее передачи покупателю, при начале лечения, либо по окончании лечения? Пунктом 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» установлено, что: Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила 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.

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в устав-

ных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в подпунктах «а» «б» и «в» настоящего пункта».

Таким образом, путевка считается реализованной после того, как закончится срок лечения клиента в санаторно-курортной организации.

Если срок лечения клиента не совпадает с окончанием отчетного периода, то, для определения доходов применяется понятие «койко-день». Доход текущего месяца санаторно-курортной организации определяется исходя из количества койко-дней, проведенных каждым клиентом в санатории, а также из продажной цены каждой санаторно-курортной путевки.

Счет 90 «Продажи» - активно-пассивный и финансово-результатный по назначению. На этом счете ведется синтетический учет ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». Согласно Учетной политике рабочим планом счетов в организации утверждены следующие субсчета к счету 90 «Продажи»:

- 90-1 «Выручка» - для учета выручки от продаж;
- 90-2 «Себестоимость продаж» - для учета себестоимости продаж
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость» - для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика)
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» - для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операций по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» осуществляется следующим образом:

- записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость» производятся накопительно в течение отчетного года;

- финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка»;

- ежемесячно заключительными оборотами финансовый результат от продаж списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»;

- синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Поступления активов, признаваемые выручкой от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг (с учетом скидок, суммовых разниц, расчетов неденежными средствами) отражается следующей корреспонденцией счетов:

Кредит субсчета 90-1 «Выручка»

- Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
- Дебет счета 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»
- Дебет счета 98 – 04 «Доходы будущих периодов».

Дебет субсчета 90-1 «Продажи»

- Кредит субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Одновременно себестоимость проданной продукции, товаров, работ, услуг списывается:

Дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж».

• Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг), 42 «Торговая наценка», 41 - 02 «Товары в розничной торговле», 44 - 01 «Издержки обращения в организации», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит субсчета 90-2 «Себестоимость продаж»

- Дебет субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

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

По дебету счета 90 «Продажи» отражают расходы по обычным видам деятельности, а также налоги, начисляемые в бюджет от доходов от обычных видов деятельности. По кредиту счета 90 «Продажи» отражают выручку от продажи продукции от обычных видов деятельности.

В течение года записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость» ведутся нарастающим итогом в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно с заключительными проводками списывают 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 все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» и записываются следующими проводками:

Дебет счета 90, субсчет 09 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 90, субсчет 03 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 90, субсчет 02 «Себестоимость продаж»;

Дебет счета 90, субсчет 01 «Выручка»

Кредит счета 90, субсчет 09 «Прибыль/убыток от продаж».

Таким образом, остатки по субсчетам, открытым к счету 90, будут закрыты на конец года. Счет 90 «Продажи» закрывается, и сальдо не имеет.

Следует отметить, что субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», облегчают составление «Отчета о финансовых результатах», так как отражают его основные позиции.

В таблице 3.1 отражены операции по оказанию санаторно-курортных услуг за 2015 год.

Таблица 3.1 - Отражение основных операций по оказанию санаторно-курортных услуг за 2015 год.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета	
			дебет	кредит
1	Получен аванс в счет оплаты стоимости санаторно-курортных услуг	11075	51	62 субсчет «Авансы, полученные от организации»
2	Внесение заказчиком аванса в счет оплаты стоимости санаторно-курортных услуг в кассу учреждения	2327	50	62
3	Отражена сумма НДС	47314	90.3	68
4	При окончании срока, указанного в путевке, и выдаче талона, подтверждающего количество оказанных услуг (полностью, частично), со счета учета производственных затрат списывается себестоимость оказанных санаторно-курортных услуг пропорционально использованным заказчиком койко-дням	179687	90.2	20
5	Списана себестоимость реализованных товаров	161538	90.2	41
6	Включены в себестоимость продаж общехозяйственные расходы	34554	90.2	26
7	Списана себестоимость реализованных работ (услуг) обслуживающего производства	141	90.2	29
8	Списаны расходы на продажу	922	90.2	44-1
9	Отражается выручка от оказанных услуг в корреспонденции со счетом учета задолженности заказчика	310172	62 субсчет «Расчеты с заказчиком»	90.1
10	Отражается зачет ранее полученного аванса от организации	13402	62 субсчет «Авансы полученные»	62 субсчет «Расчеты с заказчиком»
11	Получена прибыль от обычных видов деятельности	42916	90.9	99

Из таблицы 3.1 видно, что синтетический учет в организации ведется без каких-либо отклонений, а благодаря регистрам бухгалтерского учета применяемым в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» организация владеет информацией о хозяйственных операциях в динамическом и статическом порядке.

3.3 Формирование и учет конечного финансового результата

Т.М. Гусева и Т.Н. Шеина» [24, с. 467] считают, что конечный финансовый результат деятельности организации формируется из финансового результата от обычных и прочих видов деятельности, доходов будущих периодов и отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». На величину конечного финансового результата влияет начисленный налог на прибыль, отражаемый непосредственно на счете 99. Счет 99 «Прибыли и убытки» является активно-пассивным с односторонним сальдо; сальдо по кредиту счета показывает прибыль, по дебету - убыток, полученные с начала года до отчетного периода. По дебету счета 99 отражают потери, расходы, а по кредиту – доходы организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает конечный финансовый результат. Сальдо определяют как разницу между суммами оборотов. В бухгалтерском балансе конечный финансовый результат отражают в пассиве, при этом убыток показывают в круглых скобках. [39]

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций - в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» (рис. 1).

2. Списание убытков от обычных видов деятельности

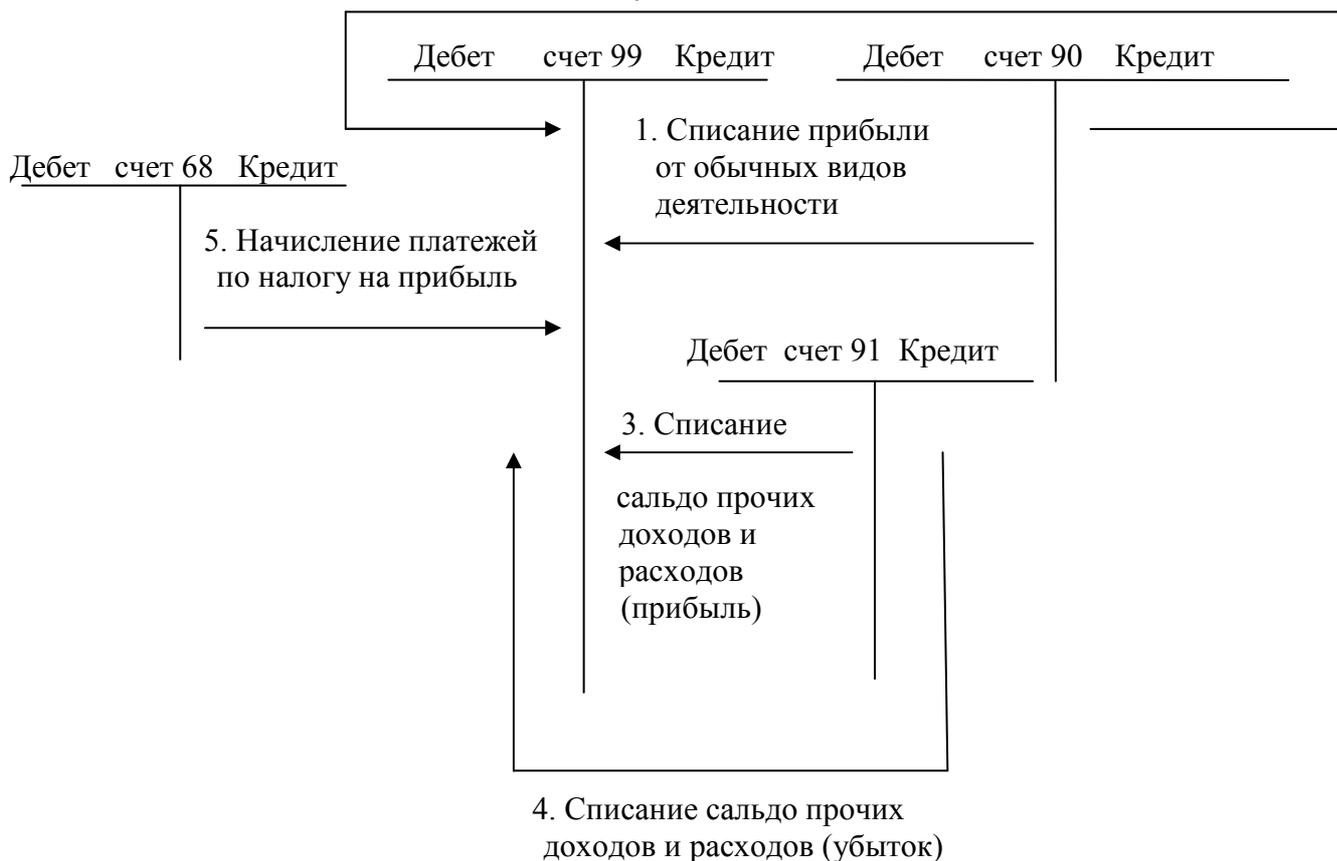


Рисунок 3.1 – Учет формирования финансового результата в течение года

В ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты следующие субсчета:

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Записи по субсчетам 1 и 2 счета 91 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 1 и кредитового оборота по субсчету 2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно списывается со счета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

Таблица 3.2 - Регистрационный журнал хозяйственных операций за 2015 г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
СЧЕТ 90 «ПРОДАЖИ» Операции по дебету счета					
1	Закрит субсчет 90.1 по окончании 2015 года	310172	90.1	90.9	Бухгалтерская справка-расчет
2	Закрит субсчет 90.2 по окончании 2015 года	179687	90.9	90.2	
3	Закрит субсчет 90.3 по окончании 2015 года	47314	90.9	90.3	
4	Закрытие счета 44	1135	90.2	44	
5	Закрытие счета 41	2688	90.2	41	
6	Закрытие счета 20	138742	90.2	20	
7	Закрытие счета 26	34554	90.2	26	
8	Закрытие счета 29	141	90.2	29	
4	Получена прибыль от обычных видов деятельности	42916	90.9	99	
СЧЕТ 91 «ПРОЧИЕ ДОХОДЫ И РАСХОДЫ» Операции по дебету счета					
5	Закрит субсчет 91.1 «Прочие доходы»	1423	91.1	91.9	Бухгалтерская справка-расчет
6	Закрит субсчет 91.2 «Прочие расходы»	2431	91.9	91.2	
7	Получена прибыль от прочих видов деятельности	44997	91.9	99	
СЧЕТ 99 «ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ» Операции по кредиту счета					
8	Начислен налога на прибыль	8632	99	68	Бухгалтерская справка-расчет
9	Отражена сумма чистой прибыли за 2015 год	36482	99	84	

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Синтетический учет ведется в оборотных ведомостях к счетам 84 «Не-распределенная прибыль (непокрытый убыток)», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

По данным синтетического и аналитического учета операций, отраженных на счете 99 «Прибыли и убытки», составляют квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность [39].

3.4 Пути совершенствования учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности

Учет финансовых результатов и распределения прибыли является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета. При этом главной функцией бухгалтерского учета является определение и отражение в отчетности финансовых результатов организации за отчетный период. С профессиональной точки зрения бухгалтера базовым значением является разница между доходами и расходами организации. В свою очередь, если расходы превышают доходы, то говорят о понесенном убытке. [32]

Основываясь на результатах проведенной оценки состояния бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи», можно рекомендовать к использованию ряд мероприятий, направленных на совершенствование данного участка работы.

1. Необходимо разработать учетную политику организации, руководствуясь ПБУ 1/08, правилами ведения бухгалтерского учета. Организация должна отразить в ней все моменты ведения учета, такие документы, как рабочий план счетов, формы первичных учетных документов, правила документооборота, порядок контроля за хозяйственными операциями. Необходи-

мо дополнить учетную политику приложениями о порядке проведения инвентаризации активов и обязательств организации, о формах регистров бухгалтерского учета. Подробные инструкции о проведении инвентаризации активов и обязательств предприятия и оформлении ее результатов содержатся в «Методических указаниях об инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденных приказом Минфина РФ от 13.06.1995г. №49 (ред. от 08.11.2010).

2. В целях своевременного формирования документированной систематизированной информации об объектах учета и усиления контрольных функций бухгалтерского учета необходимо разработать график документооборота. В нем указывается название документа, количество экземпляров, кто составляет, кто подписывает и срок исполнения.

График документооборота как средство повышения качества работы службы бухгалтерского учета и других работников, связанных с предоставлением информации, обеспечивает:

- своевременное составление и представление бухгалтерской и статистической отчетности;
- своевременное получение учетной информации для оперативного руководства организацией [13, с. 193].

3. Для каждого работника бухгалтерии необходимо разработать свою должностную инструкцию, в которой должны быть отражены особенности того раздела бухгалтерского учёта, который он ведёт.

4. К сожалению, расходы организации по путевкам ведутся в общем объеме, так как программа учета не позволяет рассмотреть расходы от каждого заказчика в отдельности. Предлагаю разработать новую программу учета, которая позволит более детально все это изучить и проанализировать.

5. Направить сотрудников бухгалтерии на курсы повышения квалификации с целью усовершенствования знаний, применения новых методов в своей работе, а также выполнения возложенных на них обязанностей с учетом предъявляемых к ним требований.

4 АУДИТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «САНАТОРИЙ ВАРЗИ-ЯТЧИ»

4.1 Планирование аудита финансовых результатов

Планирование является начальной стадией проведения аудита, в ходе которой определяются объемы и сроки аудита, разрабатывается план и программа аудита. Большую помощь при этом могут оказать беседы с руководителем и специалистами организации, проведения экспресс аудита, путем устного тестирования. Необходимо ознакомиться также с отчетностью, ее основными показателями, чтобы выявить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период. Аудиторская проверка ограничена во времени. Поэтому для того чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне-продуманное планирование аудита. Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку аудиторской программы.

Контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества осуществляет ревизор. Он вправе в любое время проводить проверки финансово-хозяйственной деятельности организации и иметь доступ ко всей документации, касающейся деятельности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». По требованию ревизора директор, а также работники организации обязаны давать необходимые пояснения в устной или письменной форме.

Ревизор в обязательном порядке проводит проверку годовых отчетов и бухгалтерских балансов до их утверждения общим собранием участников Общества. Общее собрание не вправе утверждать годовые отчеты и бухгалтерские балансы при отсутствии заключений ревизора.

Для проверки и подтверждения правильности годовой финансовой отчетности организация вправе привлекать профессионального аудитора.

Планирование аудита должно обеспечивать: получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета, отчетности и эффективности

внутреннего контроля; определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению.

Планирование включает: разработку графиков; определение сроков и обсуждение их с клиентом; проведение инструктажа с аудиторами; организацию связи с подразделениями клиента; обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом.

Аудитор может обсудить свой план с руководством и специалистами, проверяемой организации, что позволит повысить доверие, действенность проводимого аудита и скоординировать аудиторские процедуры с деятельностью персонала клиента.

По существу программа аудита является более детальным развитием плана аудита для полного сбора информации, достаточной для составления обоснованного и объективного заключения о проверяемых субъектах в соответствии с договором. Программа аудита составляется в виде производственного задания и утверждается руководителем аудиторской фирмы. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки. В программе определяются также предельные сроки обработки и предоставление материалов для составления заключения, численность необходимого для аудита персонала, объем последовательность и содержание работы каждого аудитора и ассистента, график их работы. Программа служит одновременно в качестве базового документа для контроля выполнения заданий отдельными аудиторами и ассистентами в аудиторской группе.

Аудиторские программы могут быть в виде: программы тестов контроля, которые содержат процедуры для сбора информации о функционировании системы внутривозвратного контроля организации; программы проверки оборотов и остатков на счетах, которые содержат процедуры для сбора информации непосредственно об оборотах и остатках на счетах.

Перед планированием аудиторской проверки необходимо провести тест на состояние внутреннего контроля и системы учета операций по фор-

мированию финансовых результатов от обычных видов деятельности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». Процедуры контроля - это специальные проверки, проводимые персоналом, направленные на предотвращение, выявление и исправление ошибок и искажений информации в системе бухгалтерского учета. В таблице 4.1 проведено тестирование внутреннего контроля по учету формирования финансовых результатов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи».

Таблица 4.1 - Вопросник для проверки состояния внутреннего контроля и системы учета операций по формированию финансовых результатов от обычных видов деятельности

№ п/п	Содержание вопроса	Ответы			Количественные параметры
		Нет ответа	Да	Нет	
А	Внутренний контроль				
1.	Имеется ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия, постоянно действующая инвентаризационная комиссия		+		
2.	Проводится ли инвентаризация ценностей?		+		1 раз в год
3.	Имеются ли акты инвентаризации ценностей?		+		В наличии
4.	Проверяются ли сроки возникновения дебиторской и кредиторской задолженности?		+		
5.	Анализируются ли и выявляются ли причины неплатежей?		+		
6.	Имеется ли доступ к печати организации, бланкам и первичной учетной документации кому-либо, кроме ответственных лиц?			+	Документы и печать хранятся в сейфе, первичная документация в закрытых стеллажах и архиве
7.	Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов, учета труда и производственных отчетов (ведомостей)?		+		
8.	Правильно ли классифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции?		+		
9.	Контролируется ли учет доходов за наличный расчет		+		На предприятии автоматизированный учет поступления наличных денежных

Б	Система учета				
11.	Имеется ли в организации нормативная база данных?		+		Последнее обновление 12.11.15
12.	Имеются ли образцы заполненных типовых расчетно-платежных документов?			+	
13.	Разработан ли примерный проект организации и постановки учета формирования финансовых результатов деятельности организации?		+		
14.	Наличие регистрационных журналов		+		
15	Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости услуг?		+		Закреплено в учетной политике предприятия
16.	Ведется ли аналитический учет по каждому виду расчетов?		+		
17.	Систематически ли производятся записи в регистрах бухгалтерского учета?		+		
18	Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета реализации и утверждаются ли главным бухгалтером?		+		
19.	Правильно ли составляются корреспонденции счетов по расчетным операциям?		+		

Из данных тестирования следует, что внутрихозяйственный контроль операций по учету финансовых результатов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» отвечает современным требованиям, а бухгалтерский учет этих операций организован так, что можно выполнять поставленные перед ним задачи, соблюдается выполнение отдельных принципов и требований учета. Из тестирования общих вопросов организации внутреннего контроля и постановки бухгалтерского учета в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» можно констатировать, что вероятность пропуска ошибок невелика.

Изучив и оценив систему внутреннего контроля ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» можно установить, что неотъемлемый риск (НР) составит 80%), риск контроля (РК) - 50% и риск не обнаружения (РН) - 10%, тогда приемлемый аудиторский риск (АР) можно определить по формуле:

$$AP = NR * PK * RN$$

$$AP = 0,8 * 0,5 * 0,1 = 0,04 (4\%)$$

Так как большинство аудиторов считает, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%, то в данном случае можно считать этот план приемлемым.

Для нахождения уровня существенности используем следующую таблицу:

Таблица 4.2 - Определение уровня существенности формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»

Наименование базового показателя	Значение базового показателя, тыс. руб.	Доля (%)	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб.
Прибыль до налогообложения	44997	5	2250
Валовой объем реализации без НДС	262858	2	5257
Валюта баланса	237784	2	4756
Сумма собственного капитала	210873	10	21087
Общие затраты организации	179687	2	3594

Определяем среднее арифметическое значение уровня существенности:

$$(2250+5257+4756+21087+3594) / 5 = 7389 \text{ тыс. руб.}$$

Находим процентное отклонение наименьшего и наибольшего значения показателя, применяемого для нахождения уровня существенности, от среднего арифметического:

$$(7389-2250) / 7389 * 100\% = 70\%;$$

$$(7389-21087) / 7389 * 100\% = 185\%;$$

Поскольку наибольшее значение 21087 тыс. руб. значительно отличается от среднего, почти что в 4 раза, а наименьшее значение 2250 тыс. руб. больше чем в 2 раза, примем решение отбросить при дальнейших расчетах эти значения. Затем определим новое значение среднего арифметического:

$$(5257+4756+3594)/3= 4536 \text{ тыс. руб.}$$

После округления определяем уровень существенности в размере 4600 тыс. руб. Значение 4600 тыс. руб. означает, что если обнаруженная в ходе ау-

дита ошибка по величине не превышает 4600 тыс. руб., то бухгалтерская отчетность достоверна.

Программа аудита может реализовываться на следующих этапах аудиторской проверки:

- Предварительное планирование;
- сбор сведений о проверке;
- ознакомление с системой внутреннего контроля;
- оценка уровня существенности;
- анализ рисков;
- разработка общего плана и программы аудита

Аудиторская программа является средством обслуживания рабочего места и средством повышения качества работы каждого члена аудиторской группы. Поэтому программу аудита необходимо рассматривать как производственное задание, а ее нарушение - как нарушение трудовой и производственной дисциплины.

Таблица 4.3 - План аудита учета формирования финансового результата деятельности организации.

Проверяемая организация	ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»
Период аудита	2015 год
Количество человеко-часов	70 чел\час
Руководитель аудиторской группы	Федосеева Н.Б.
Состав аудиторской группы	Федосеева Н.Б., Веретенникова В.И.
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4600 тыс. руб.

№ п/п	Планируемые виды работ	Методика проведения (сплошная, выборочная и т.д.)	Исполнитель
1	Правовая оценка учетной политики, учредительных документов, договоров с покупателями, поставщиками	Сплошная по учетной политике, учредительных документов, по договорам – выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.

2	Аудит организации первичного учета	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.
3	Проверка правильности формирования и учета доходов организации	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.
4	Проверка правильности формирования и учета расходов организации	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.
5	Проверка правильности формирования и учета финансового результата	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.
6	Аудит состояния дебиторской и кредиторской задолженностей	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.
7	Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета доходов и расходов аудируемого лица	выборочная	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.

На основе плана аудита, разрабатывается программа аудита учета формирования финансового результата деятельности организации, представленная в таблице 4.4.

Таблица 4.4 – Программа аудита учета формирования финансового результата деятельности организации

№ п/п	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения аудита	Исполнитель	Рабочие документы аудитора
1	Правовая оценка учетной политики, учредительных документов, договоров с покупателями, поставщиками	01.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Учетная политика, учредительные документы договора, контракты, соглашения,
2	Аудит организации первичного учета	01.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Первичные документы, договоры, данные складского учета, данные бухгалтерского учета, книга покупок и продаж, графики документооборота.
3	Проверка правильности формирования и учета доходов организации	02.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Регистры бухгалтерского учета, первичные документы, договоры
4	Проверка правильности формирования и учета расходов организации от обычных видов деятельности	02.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Регистры бухгалтерского учета, первичные документы, договоры

5	Проверка правильности формирования и учета финансового результата деятельности организации	02.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Оборотно-сальдовая ведомость по 90 счетам, Главная книга по счету 99
6	Аудит состояния дебиторской и кредиторской задолженности	03.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	
7	Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета доходов и расходов аудируемого лица	03.11.2015	Федосеева Н.Б. Веретенникова В.И.	Регистры аналитического учета, регистры синтетического (сводного) учета, отчетность

В данной таблице представлены перечни аудиторских процедур и по разделам аудита, представлены рабочие документы аудитора. Период проведения аудита составил три дня. В течении этого времени проверена организация первичного учета, правовая оценка учетной политики, учредительных документов. Проведен аудит состояния дебиторской и кредиторской задолженности, проверка правильности формирования и учета финансового результата деятельности организации.

4.2 Проведение аудиторской проверки финансовых результатов

Информационная база, используемая при проведении аудита финансовых результатов деятельности организации, включает:

1. основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской отчетности;
2. приказ об учетной политике организации;
3. Главная книга;
4. декларация по налогу на прибыль;
5. протоколы собрания учредителей;
6. учетные регистры по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 68 «Расчеты с бюджетом»;
7. расчеты бухгалтерии, бухгалтерские справки;

8. отчет о финансовых результатах.

Аудит финансовых результатов деятельности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» включает в себя проверку на выборочной основе подтверждения числовых данных и пояснений, содержащихся в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. Работа аудитора состоит в том, чтобы оценить использование принципов ведения бухгалтерского учета и допущения, сделанные руководством организации при их применении на практике, влияющие на степень точности, а также целостность и достоверность представленной бухгалтерской отчетности.

При проверке финансовых результатов целесообразно использовать аналитические процедуры. На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных расходов и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах. Для этого можно сравнить суммы, аккумулированные на счете 99 «Прибыли и убытки», с показателями, установленными для текущего периода, и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлого года.

В ходе проверки финансовых результатов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» аудитором проверяются следующие рабочие и аналитические процедуры:

1. обзор оборотов по счетам синтетического учета с целью выявления некорректных проводок, с дальнейшим выяснением и уточнением их содержания, а также классификацией их последствий;
2. анализ соответствия данных баланса, Главной книги и учетных регистров первичными документами (выборочно);
3. анализ формирования бухгалтерской отчетности организации, проверка правильности взаимной увязки отдельных показателей;
4. обзор распорядительной документации, договоров, переписки, актов сверки взаиморасчетов;
5. проведение аналитических процедур в отношении показателей бухгалтерской отчетности, а также произведенных учетных записей;

6. оценка существующей системы бухгалтерского учета;
7. анализ действующей учетной политики.

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

Используя процедуру арифметических подсчетов, аудитор по Главной книге по счету 99 «Прибыли и убытки» определяет правильность определения показателей, отраженных в отчете о финансовых результатах:

Стр.2110 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)»;

Стр.2120 «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг»;

Стр.2210 «Коммерческие расходы»;

Стр. 2220 «Управленческие расходы».

Для проверки формирования показателей отчета о финансовых результатах в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» использовался тест, приведенный ниже таблице.

Таблица 4.5 - Тест проверки формирования показателей отчета о финансовых результатах

Показатели отчетной формы		Данные регистров синтетического и аналитического учета	
1	2	3	4
Код строки	Показатель	Заполнение по данным синтетического и аналитического учета	Отклонения
2110	1. Доходы и расходы по обычным видам деятельности Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом НДС, акцизов и т.п. налогов и обязательных платежей	Сальдо счета 90-1 минус сальдо счета 90-3	Отклонений не выявлено
2120	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	Сальдо счета 90-2 (кроме коммерческих расходов)	Отклонений не выявлено
2210	Коммерческие расходы	Сальдо субсчета 90-5 «Расходы на продажу»	Нарушений не обнаружено
2320	Проценты к получению	По данным аналитического учета счета 91-1	Нарушений нет

2330	Проценты к уплате	По данным аналитического учета счета 91-2	Нарушений нет
2310	Доходы от участия в других организациях	По данным аналитического учета счета 91-1	В организации таких доходов нет
2340	Прочие доходы	По данным аналитического учета счета 91-1	Отклонений не выявлено
2350	Прочие расходы	По данным аналитического учета счета 91-2	нет
2450	Отложенные налоговые активы	Разница за год суммарных бухгалтерских проводок Дебет 09 Кредит 68 и Дебет 68 Кредит 09 (т.е. сальдо начисленных погашенных в отчетном периоде отложенных налоговых активов)	Нарушений нет
2430	Отложенные налоговые обязательства	Разница за год суммарных бухгалтерских проводок Дебет 68 Кредит 77 и Дебет 77 Кредит 68 (т.е. сальдо начисленных и погашенных в отчетном периоде отложенных налоговых обязательств)	Отклонений не обнаружено
2410	Текущий налог на прибыль	Суммарный оборот проводок по счету 68 в частности формирования текущего налога на прибыль в корреспонденции со счетами 99, 09, 77	Нарушений не обнаружено

Данная таблица дает представление о том, что Отчет о финансовых результатах в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» сформирован без каких – либо нарушений и отклонений; информация, отраженная в нем является достоверной.

Аудит финансовых результатов деятельности ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» проводился в период с 1 января по 31 декабря 2015 г.

Аудит финансовых результатов организации проведен в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ, внутренними правилами (стандартами) аудиторской организации, а также нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица. Основанием для прове-

дения аудита являются договор об оказании аудиторских услуг и письмо – обязательство аудиторской организации.

Планирование аудита проводилось таким образом, чтобы получить уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи (без НДС и акцизов) и фактической себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). Для установления достоверности прибыли (убытка) от продажи проводится проверка правильности экономического субъекта, с первичными документами и наоборот.

Аудиторскую проверку учета доходов и расходов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» целесообразно начать с проверки документооборота. Аудитор пришел к выводу, что при учете доходов и расходов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» в нарушение требований Федерального закона от 6.11.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», допускает случаи неправильного оформления первичных документов.

Таблица 4.6 - Аудит оформления первичных документов по учету кассовых и банковских операций ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»

№ п/п	Наименование проверяемого документа	Дата (период) составления документа	Номер документа	Содержание хозяйственной операции	Заключение аудитора об отсутствии или характере нарушений
1	Расходный кассовый ордер	14.02.15	4	Выдача в подотчет на хозяйственные нужды	Отсутствует подпись руководителя
2	Приходный кассовый ордер	31.03.15	473	Возврат неизрасходованной денежной суммы подотчетником	Отсутствуют подписи главного бухгалтера и кассира

3	Приходный кассовый ордер	14.02.15	10	Принята выручка от реализации продукции	Отсутствуют подписи главного бухгалтера и кассира
4	Платежное поручение	13.01.15	1	Оплата по договору	

При проверке оформления первичных документов были обнаружены незаполненные реквизиты, а именно отсутствие подписей главного бухгалтера и кассира на первичных кассовых документах, что противоречит Федеральному закону.

При проверке достоверности отражения сумм от продажи продукции следует выборочно проанализировать последующие платежи, полученные от данного покупателя, и на основании этого сделать заключение о реальности сделки, отраженной на счете 90 «Продажи».

Проверка полноты учета продаж может быть осуществлена путем выборочной сверки кассовой книги и отчета кассира-операциониста за сентябрь 2015 года (таблица 4.7).

Таблица 4.7 - Проверка достоверности отражения сумм от продажи продукции ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» за период с 1 сентября по 15 сентября 2015 года

Дата	Книга кассира-операциониста	Отчет кассира-операциониста	Выручка за проверяемый период, отраженная в кассовом терминале	Заключение аудитора об отсутствии или характере нарушений
02.09.	60549	60549	60549	Нарушений не установлено
04.09.	55284	55284	55284	
05.09.	42586	42586	42586	
06.09.	57225	57225	57225	
08.09.	39158	39158	39158	
09.09.	46254	46254	46254	
11.09.	67459	67459	67459	
12.09.	54128	54128	54128	
13.09.	52197	52197	52197	
15.09.	45476	45476	45476	

При проверке выяснилось, что каждому приходному кассовому ордеру за определенный день соответствует сумма в книге кассира-операциониста, а также сумма в отчете кассира и в регистре по 50 счету.

Далее аудитор осуществил проверку правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию доходов и расходов на предприятии ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» (таблица 4.8).

Таблица 4.8 - Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию доходов и расходов на предприятии ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» за 9 месяцев 2015 года

Дата	Содержание хозяйственной операции	Основание хозяйственных операций	Корр. счетов		Сумма	Вывод аудитора
			дебет	кредит		
01.01.	Поступили продукты от поставщика	Товаро-транспортная накладная	41	60	28740	Корреспонденция счетов верна
28.02	Оплачен счет поставщика	Выписка с банка	60	51	28740	
23.03	Выданы денежные средства подотчет	Расходный кассовый ордер	71	50	2847	
24.04	Перечислены на расчетный счет денежные средства	Платежный ордер на поступление денежных средств на расчетный счет	51	62	36000	

Как видно из таблицы 4.8, ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» отражает на счетах бухгалтерского учета записи по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, утвержденным Приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000 г., за исключением первой операции, где явно видно нарушение.

Следующим этапом аудита является проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета доходов и расходов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». Для этого необходимо сверить записи:

- по кредиту субсчета 90-1 «Выручка» в главной книге и карточке по субсчету 90-1;

-по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» в главной книге и карточке по субсчету 90-2;

Результаты приведены в таблице 4.9.

Таблица 4.9 - Проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета доходов и расходов от продажи продукции ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» за 9 месяцев 2015 года

Субсчет	Главная книга	Анализ счета	Оборотно-сальдовая ведомость	Карточка по субсчету	Вывод аудитора
Кредит 90-1	19465	19465	19465	19465	Нарушений не установлено
Дебет 90-2	7432	7432	7432	7432	
Дебет 90-9	10561	10561	10561	10561	
Кредит 99-1	10316	10316	10316	10316	

В ходе проверки было установлено соответствие аналитического учета доходов и расходов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» синтетическому, что соответствует требованиям законодательства.

На заключительном этапе проверки учета доходов и расходов от обычных видов деятельности аудитор должен определить правильность их отражения в «Отчете о финансовых результатах»

Используя процедуру арифметических подсчетов, по Главной книге по счету 90 «Продажи» и сумме, отраженной в «Отчете о финансовых результатах»

Результаты проверки обобщены в рабочем документе аудитора (таблица 4.10).

Таблица 4.10 - Проверка правильности отражения доходов и расходов ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» от продажи продукции в Отчете о финансовых результатах за 2015 год

Код строки	Название строки	Сумма, тыс. руб.		Отклонение
		В отчете о финансовых результатах	В оборотно-сальдовой ведомости	
2110	Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг	262858	262858	-

2120	Себестоимость проданных товаров, продукции	179687	179687	-
2210	Коммерческие расходы	922	922	-
2220	Управленческие расходы	39333	39333	-
2200	Прибыль от продаж	42916	42916	-

В ходе проверки аудитор установил, что финансовый результат ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» отражен согласно требованию положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Аудиторская проверка финансовых результатов деятельности организации началась с правовой оценки учредительных документов, учетной политики и договоров, их содержание и законность в соответствии с Гражданским Кодексом, Налоговым Кодексом РФ. Также обращалось особое внимание на совершенные операции и их соответствие названию договора с содержанием. Выбирался каждый 4-тый документ.

Отношения с поставщиками носят, как правило, долгосрочный характер, поэтому договора заключаются на длительный период. Контроль за выполнением договорных обязательств ведется директором и главным бухгалтером.

Таблица 4.11 - Рабочий документ «Правовая оценка учетной политики, учредительных документов, договоров»

Проверяемая организация	ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»
Период аудита	2015 год
Количество человеко – часов	70
Аудитор	Н.Б. Федосеева
Ассистент аудитора	В.И. Веретенникова
Состав аудиторской группы	2
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4600 тыс. руб.

Виды нарушений, выявленных в документах	Документ	Сумма, тыс.руб.	Нарушение
1 .Не заполнение обязательных реквизитов	Договор купли-продажи мониторов Samsung с фирмой ЗАО «Комп» от 05.10.15 г.	163	Отсутствует подпись лица от ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»

2.Исправления	Договор купли-продажи ТМЦ с фирмой ООО «Денд» от 24.06.15 г.	125 на 135	Исправлена сумма договора
3.Отсутствие отметки о дате записи в учетный регистр и подписи лица, отвечающего за обработку документа	Договор поставки расходных материалов с фирмой ООО «Формат» от 29.09.15 г.	5	Отсутствие подписи главного бухгалтера, визирующего все договора
4.Подчистки, помарки	-		-
5.Несоответствие содержание договора его названию	-		-
6. Отсутствие существенных условий договора	Договор поставки № 12 дизельного топлива с фирмой ОАО «АСПЭК» от 29.09.15г.	11	Не зафиксирована цена

Аудитор

Н.Б. Федосеева

Далее был проведен аудит организации первичного учета с поставщиками. Здесь анализировалось:

-Достоверность (полноты и точности) фактов оприходования ТМЦ, принятия к учету работ, услуг;

-Оперативность регистрации фактов поступления материалов и товаров, оказания услуг;

-Законность первичной учетной документации (ПУД);

-Соблюдение графика документооборота;

-Полнота и точность регистрации документов в учетных регистрах;

-Организация доступа к ПУД.

При осуществлении проверки по поступлению выручки и ТМЦ были проверены следующие первичные документы:

- Приходные-кассовые ордера;

- Выписки из банка;

-Накладные;

- Счет-фактуры;

-Книга покупок и продаж;

-Учетная политика.

Таблица 4.12 - Рабочий документ аудитора «Выявленные недостатки первичного учета»

Проверяемая организация	ООО «Санаторий Варзи-Ятчи»
Период аудита	2015 год
Количество человеко – часов	70
Аудитор	Н.Б. Федосеева
Ассистент аудитора	В.И. Веретенникова
Состав аудиторской группы	2
Планируемый аудиторский риск	4%
Планируемый уровень существенности	4600 тыс.руб.

Наименование поставщика	Документ	Дата	Сумма, тыс.руб.	Нарушения
ООО «Денд»	Акт выполненных работ № 3	11.05.15г.	19,5	Отсутствует документ

Аудитор

Н.Б. Федосеева

Сумма выявленного нарушения составила 19500 руб., что в несколько раз меньше уровня существенности. Характер выявленных ошибок единичен. Поэтому выявленные ошибки, не влияют на достоверность бухгалтерского учета по формированию финансового результата деятельности организации.

По итогам проверки согласно аудиторскому стандарту «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» и статьей 10 ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторы обязаны составлять аудиторское заключение, которое представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности.

В ходе проверки аудитор установил, что финансовый результат ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» отражен согласно требованию положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Однако, есть некоторые недочеты, при проверке оформления первичных документов были обнаружены незаполненные реквизиты, а именно отсутствие подписей главного бухгалтера и кассира на первичных кассовых документах, что противоречит Федеральному закону. Эти ошибки носят единичный характер, поэтому они не влияют на достоверность бухгалтерского учета.

4.3 Оценка и оформление результатов аудита финансовых результатов

Аудитор: Наименование: ЗАО «Независимое Информационно - Консалтинговое Агентство» (ЗАО «НИКА»)

Членство в СРО аудиторов: ЗАО «НИКА» является членом саморегулируемой организации аудиторов «Некоммерческое партнерство «Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров», Сертификат № 010888, протокол М 6/10 от 26 февраля 2010 года, ОРНЗ 11004019391.

Аудируемое лицо:

Полное наименование организации: Общество с ограниченной ответственностью «Санаторий Варзи-Ятчи». Сокращенное наименование организации: ООО «Санаторий Варзи-Ятчи».

Место нахождения организации в соответствии с Уставом: 427896, РФ, Удмуртская Республика, Алнашский район, село Варзи-Ятчи, улица Курортная, дом № 4.

В аудите принимали участие следующие специалисты Аудитора: Федосеева Н.Б. – аудитор; Веретенникова В.И. – ассистент аудитора.

Аудит проводился в отношении организации, бухгалтерская отчетность которой подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке в соответствии со статьей 5 Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и включал период времени с 01 января 2015 г. по 31 декабря 2015 г.

Аудит бухгалтерской отчетности Общества проводился в период с 1.11.2015 г. по 03.11.2015 года.

Источники информации: учетная политика Общества на 2015 год в целях бухгалтерского и налогового учета, Главная книга Общества за 2015 год, регистры бухгалтерского и налогового учета, первичные учетные документы.

При планировании и проведении аудита нами рассмотрено состояние внутреннего контроля у Организации. Оценка состояния внутреннего кон-

троля делалась исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности. Прделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля Организации с целью выявления всех возможных недостатков. В связи с ограничением времени аудита аудиторская проверка проводилась выборочным методом на основе анализа рисков, выявленных по критерию существенности. Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет генеральный директор Организации.

Аудиту были подвергнуты следующие документы:

- Учетная политика Организации;
- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Главная книга;
- Ведомости аналитического учета по счетам учета финансовых результатов;
- Договоры;
- Первичные документы.

По мнению Аудитора, с учетом замечаний, изложенных в предыдущем пункте, финансовая (бухгалтерская) отчетность достоверно отражает наличие и оценку финансовых результатов.

Нами не обнаружены никакие настолько серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности. Однако, по отдельным хозяйственным операциям, осуществленным в течение 2015 года, аудиторы имеют замечания.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Целью написания выпускной квалификационной работы являлось подробное изучение темы «Учет и аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности на примере ООО «Санаторий Варзи-Ятчи». В ходе выполнения выпускной квалификационной работы была проанализирована финансово-хозяйственная деятельность организации за 2013-2015 годы. Изучив вопросы данной работы можно сделать следующие выводы.

Финансовый результат представляет собой прирост (уменьшение) капитала организации, вызванный ее предпринимательской и иной деятельностью. Превышение доходов над расходами формирует финансовый результат в виде прибыли, а превышение расходов над доходами – убыток.

Цель аудиторской проверки финансовых результатов является установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков, а также законности распределения и использования чистой прибыли.

Объектом исследования была выбрана коммерческая организация ООО «Санаторий Варзи-Ятчи», основной целью которой является осуществление коммерческой деятельности для получения прибыли, основным видом деятельности - комплекс услуг по лечению, оздоровлению и отдыху.

В соответствии со ст. 7 Закона N 402-ФЗ ответственность за организацию ведения бухгалтерского учета и хранения бухгалтерской документации в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» несет ее руководитель (директор). Бухгалтерский учет в организации ведется бухгалтерской службой, возглавляемой главным бухгалтером. Организация ведет учет с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С.

В ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» основную часть прибыли получают от оказания санаторно-курортных услуг. Прибыль от оказании услуг определяют как разницу между выручкой от реализации в действующих ценах без

НДС и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

В данной организации была проведена проверка учета финансовых результатов от обычных видов деятельности. В ходе проверки в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» не обнаружены никакие настолько серьезные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтерской отчетности. Однако, по отдельным хозяйственным операциям, осуществленным в течение 2015 года, аудиторы имеют замечания.

Бухгалтерская отчетность ООО «Санаторий Варзи-Ятчи» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 2015 г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 2015 г. включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки бухгалтерской отчетности: Федеральному закону от 06.11.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и «Положению по ведению бухгалтерского учета».

Основными экономическими показателями является выручка и себестоимость продаж. Выручка от продаж в 2015 г. возросла на 20,4%, себестоимость продаж на 27,1% больше, чем в 2013. Прибыль от реализации повысилась на 4,2 %. Уровень рентабельности в 2015 году составил 16,3 %.

Основываясь на результатах проведенной оценки состояния бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Санаторий Варзи-Ятчи», можно рекомендовать к использованию ряд мероприятий, направленных на совершенствование данного участка работы.

1. Необходимо разработать учетную политику организации, руководствуясь ПБУ 1/08, правилами ведения бухгалтерского учета. Организация должна отразить в ней все моменты ведения учета, такие документы, как рабочий план счетов, формы первичных учетных документов, правила документооборота, порядок контроля за хозяйственными операциями. Необходимо дополнить учетную политику приложениями о порядке проведения инвентаризации активов и обязательств организации, о формах регистров бухгалтерского учета.

2. В целях своевременного формирования документированной систематизированной информации об объектах учета и усиления контрольных функций бухгалтерского учета необходимо разработать график документооборота

3. Для каждого работника бухгалтерии необходимо разработать свою должностную инструкцию, в которой должны быть отражены особенности того раздела бухгалтерского учёта, который он ведёт. Обязанность по разработке должностных инструкций возложить на главного бухгалтера.

4. Направить сотрудников бухгалтерии на курсы повышения квалификации с целью усовершенствования знаний, применения новых методов в своей работе, а также выполнения возложенных на них обязанностей с учетом предъявляемых к ним требований.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ, Часть I, утвержден Государственной Думой РФ 21 октября 1994 г.
2. Налоговый кодекс РФ, Часть 2, утвержден Государственной Думой РФ 19 июля 2000 г.
3. Федеральный Закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 04.03.2014) «Об аудиторской деятельности»
4. Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 08.02.1998г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
6. Международный стандарт финансовой отчетности №18 «Выручка», утвержден Приказом Минфина РФ от 25.11.2011 №160-н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 6.05.1999 №32н. (ПБУ 9/99).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н. (ПБУ10/99)
9. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. N 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями).
10. Приказ Министерства финансов РФ от 31.10.2000г. №94н. «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».
11. Алборов Р.А. Учет продукции (товаров), доходов, расходов и финансовых результатов / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий, С.М. Концевая. – М.: ЗАО Изд-во «Экономика», 2002. – 130 с.
12. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов. - М.: КНОРУС, 2008. – 344 с.

13. Алборов Р.А. Развитие бухгалтерского учета как сложной информационной системы / Р.А. Алборов, Б.Н. Хасиев // Известия Горского государственного аграрного университета. – 2014. - № 2. – С. 179-183
14. Алексеева Г.И. Бухгалтерский учет / Г.И. Алексеева, С.Р. Богомолец, И.В. Сафронова. - М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013.-720с.
15. Аюшиев А.Д. Финансы предприятия и организации / А.Д. Аюшиев. - Иркутск, 2007. – с. 287
16. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник /Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, М.В. Мельник. – М.: Проспект, 2013. – 430 с.
17. Бреславцева Н.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие /Михайлова Н.В., Гончаренко О.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие – Ростов н/Д:Феникс, 2012. - 318 с.
18. Булавина Л.Н. Аудит финансовых результатов от обычных видов деятельности / Л.Н. Булавина, М.В. Булавин // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 45. – С. 35-44
19. Булавина Л.Н. Внутренний контроль качества в аудите: этапы развития / Л.Н. Булавина, Р.В. Булавин // Kant. – 2013. - №1. – С. 58-61
20. Буткова О.В. Международные стандарты аудита / О.В. Буткова. – зерноград, 2010. – с.4
21. Буткова О.В. Основы аудита и аудиторской деятельности / О.В. Буткова. – зерноград, 2011. – с. 193
22. Гарифуллин К.М. Учет финансовых результатов в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности / К.М. Гарифуллин, М.Ф. Мусаллямова // Все для бухгалтера. – 2013. - № 4. – С. 3-7
23. Гусева Т.М. Бухгалтерский учет: учебно-практическое пособие / Т. М. Гусева, Т. Н. Шеина, Х. Ш. Нурмухамедова. – М.: Изд-во «Проспект», 2010.-576с.
24. Дусаева Е.М. Управленческие решения на основе учёта финансовых результатов / Е.М. Дусаева, С.Н. Коршикова, Т.Г. Тажибов // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2012. - № 6. – С. 185-187

25. Дружиловская Т.Ю. Показатели доходов, расходов и финансовых результатов в учете и отчетности: теоретический и практический аспекты / Т.Ю. Дружиловская, С.М. Ромашова // Международный бухгалтерский учет. - 2014. - № 31. - С. 2-11.
26. Закирова А.Р. Аудит управленческого учета в сельскохозяйственных организациях/ А.Р. Закирова // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2007. - № 3. – С. 28-30.
27. Закирова А.Р. Внутрифирменные стандарты оценки аудиторского риска / А.Р. Закирова, Р.Г. Харисова // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. – 2014. - № 5. – С. 33-36
28. Зонова А.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие. Стандарт третьего поколения/А.В. Зонова, И.Н. Бачуринская, С.П. Горячих. - М.: Изд-во «Питер», 2011.- 482с.
29. Ильина Е.А. Учет финансовых результатов коммерческой организации / Е.А. Ильина // Наука сегодня: глобальные вызовы и механизмы развития, материалы международной научно-практической конференции. - 2016. - С. 87-90.
30. Ибрагимова А.Х. Сущность и учет прибыли как финансового результата деятельности / А.Х. Ибрагимова // Современные тенденции развития науки и технологий. - 2016. - № 3-9. - С. 55-58.
31. Изотова Е.А. Учет и аудит финансовых результатов деятельности предприятия / Е.А. Изотова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. - №43
32. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет/ В.Э. Керимов. - М.: Изд-во «Дашков и К», 2014.-583С
33. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет/ Н.П. Кондраков. - М.: Изд-во «ИНФРА-М», 2014.-681с.
34. Кузьмина Е.В. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету / Е.В. Кузьмина, В.Ф. Трунина. – Волгоград, 2015. – с. 354

35. Лапин В.Н. Формирование и учет финансовых результатов на предприятии / В.Н. Лапин // Материалы международной научно-практической конференции . - 2014. - С. 233-241.
36. Мельник Е.А. Экономика и предпринимательство // А.Е. Мельник, Н.Г. Чикваная. – 2014. - №11. – С. 52
37. Мирошниченко Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность / Т.А. Мирошниченко, О.А. Зубарева, И.М. Бортникова. – Персиановский, 2015. – с. 316
38. Муравицкая Н.К. Бухгалтерский учёт: учебник / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2009. – 576 с.
39. Надеждина С.Д. Экономика АПК / С.Д. Надеждина, В.М. Лукьяненко // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. – 2009. № 7. – С.99
40. Невешкина Е.В. Стандарты по аудиторской деятельности. Сборник нормативных актов./Е.В. Невешкина – М.: Омега-Л, 2015 г. с. 136
41. Никандрова Л.К. Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов организации: проблемы и решения / Л.К. Никандрова // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2006. - № 8. – С. 2-4
42. Паталета А.А. Учет доходов, расходов, финансовых результатов субъектов малого предпринимательства / А.А. Паталета // Сборник научных докладов «Научные работы, практика, разработки, инновации».
43. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета/ С.Н. Поленова. - М.: Изд-во «Дашков и К», 2013.-465с.
44. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет/ Н.Г. Сапожникова. - М.: Изд-во «КНОРУС», 2014.-456с.
45. Сафронова Е.А. Формирование плана и программы аудита финансовых результатов Е.А. Сафронова // В сборнике: Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством сборник научных трудов по материалам III Международной научно-

- практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. - 2015. - С. 89-100.
- 46.Собянина М.И. Бухгалтерский учет формирования финансовых результатов / М.И. Собянина, И.Ф. Пильникова // Молодежь и наука. - 2016. - № 5. - С. 219.
- 47.Сковородкина О.О. Показатели доходов, расходов и финансовых результатов в бухгалтерском учете / О.О. Сковородкина // Аналитические и финансово-экономические аспекты развития региональной экономики Сборник научных трудов по материалам 80-й ежегодной научно-практической конференции молодых ученых. Ставропольский государственный аграрный университет. - 2015. - С. 82-86.
- 48.Чая В.Т. Бухгалтерский учет/ В.Т. Чая, О.В. Латыпова. – М.: Изд-во «КНО-РУС», 2010.-494с.
49. Шишкеедова Н.Н. Санаторно-курортные услуги: документальное оформление и бюджетный учет / Н.Н. Шишкеедова // Советник бухгалтера в здравоохранении. – 2009. - №6. – С. 26
- 50.Экономика предприятия: учебник для вузов /под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. – 4-е изд. – М: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.-670 с.