

**АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

**ANALYTICAL PROCEDURES IN AUDIT OF FINANCIAL RESULTS**

**С.А. КАСЬЯНОВА**, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет и анализ», РЭУ им. Г.В. Плеханова, Краснодарский филиал  
*e-mail: kassamer@mail.ru*

**Н.В. КЛИМОВА**, доктор экономических наук, профессор кафедры «Экономика и внешне-экономическая деятельность», Кубанский государственный аграрный университет г. Краснодара  
*e-mail: nv\_klimova@mail.ru*

**Kasyanova S.A.**, candidate of economic Sciences, associate Professor of Department Accounting and analysis", REU them. G.V. Plekhanov, the Krasnodar branch  
*E-mail: yourname@yourmail.ru*

**Klimova H.V.**, doctor of Economics, Professor of Department "Economy and foreign economic activity", the Kuban state agrarian University, Krasnodar  
*E-mail: nv\_klimova@mail.ru*

**Аннотация**

В статье рассмотрены аналитические процедуры получения аудиторских доказательств для выражения обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Разработанный комплексный методический подход к применению аналитических процедур позволит повысить результативность проведения аудиторской проверки.

**Abstract**

The article describes the analytical procedures to obtain audit evidence about the expression informed opinion on the reliability of the accounting (financial) statements. Developed a comprehensive methodological approach to the use of analytical procedures will improve the effectiveness of the audit.

**Ключевые слова:** *финансовый результат, прибыль, аналитические процедуры, аудиторские доказательства.*

**Keywords:** *financial result, profit, analytical procedures, the audit evidence*

Прибыль является важнейшим экономическим показателем финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, поскольку с одной стороны, она

отражает конечный финансовый результат, а с другой является источником финансовых ресурсов при формировании собственного капитала организации и направлений ее инвестирования. Имея стратегическое значение для нашей страны, прибыль поступает в бюджеты всех уровней в виде налога на прибыль организаций, обеспечивая выполнение различных государственных программ.

В ходе аудита процессу формирования и распределения прибыли должно быть уделено особое внимание и в рамках аналитических процедур аудитору необходимо решить следующие задачи:

- проанализировать динамику изменений показателей прибыли;
- оценить состав и структуру нераспределенной прибыли;
- провести факторный анализ прибыли от продажи продукции, работ, услуг;
- дать оценку влияния факторов на величину прочих доходов и расходов;
- проанализировать порядок распределения прибыли на предприятии;
- оценить показатели рентабельности;
- рассчитать резервы роста доходности организации.

Аналитические процедуры позволят получить аудиторские доказательства и выразить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Мы предлагаем комплексный методический подход к применению аналитических процедур с целью повышения результативности проведения аудиторской проверки.

Доказательной базой для осуществления аудиторских процедур при проверке прибыли является бухгалтерская (финансовая) отчетность, и в первую очередь, отчет о финансовых результатах, который содержит данные о размере выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг без НДС и акцизов; себестоимости проданных товаров; коммерческих и управленческих расходах; прочих доходах и расходах; чистой прибыли.

Для аудитора отчет о финансовых результатах во многих отношениях документ более важный, чем бухгалтерский баланс, поскольку в нем содержится информация о тенденциях развития предприятия, его финансовых и производственных возможностях.

Себестоимость продукции и прибыль находятся в обратной зависимости: снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли и наоборот.

Повышение цены при неизменных других факторах всегда приводит к увеличению финансового результата. Цена реализации является интенсивным фактором роста прибыли, однако темпы ее увеличения не должны приводить к опережающему темпу сокращения объемов продаж.

Факторная модель прибыли от продажи продукции (П) по отечественной методике имеет следующий вид:

$$П = К \times (Ц - С), \tag{1}$$

где  $K$  - количество проданной продукции, ц;

$\Pi$  - цена реализации, руб.;

$C$  - себестоимость единицы продукции, руб.

Алгоритм расчета количественного влияния факторов методом абсолютных разниц:

$$\Delta\Pi_{\text{общ}} = \Pi_{\text{ф}} - \Pi_{\text{пл}} \quad (2)$$

в том числе изменение прибыли за счет:

$$\text{- объема продаж } \Delta\Pi_{\text{к}} = (K_{\text{ф}} - K_{\text{пл}}) \times (\Pi_{\text{пл}} - C_{\text{пл}}); \quad (3)$$

$$\text{- цены реализации } \Delta\Pi_{\text{ц}} = K_{\text{ф}} \times (\Pi_{\text{ф}} - \Pi_{\text{пл}}); \quad (4)$$

$$\text{- себестоимости продукции } \Delta\Pi_{\text{с}} = K_{\text{ф}} \times (C_{\text{пл}} - C_{\text{ф}}). \quad (5)$$

Факторная модель прибыли от продажи продукции ( $\Pi$ ) по системе директ-костинг (маржинальная методика):  $\Pi = K \times (\Pi - В) - А$ , (6)

где  $K$  - количество проданной продукции, ц;

$\Pi$  - цена реализации, руб.;

$В$  - удельные переменные затраты и условно-переменные (в расчете на единицу продукции), руб.;

$А$  - сумма постоянных и условно-постоянных затрат, руб.

Факторный анализ проводится методом цепных подстановок.

$$\Delta\Pi_{\text{общ}} = \Pi_{\text{ф}} - \Pi_{\text{пл}} \quad (7)$$

$$\Pi_{\text{усл1}} = K_{\text{ф}} \times (\Pi_{\text{пл}} - В_{\text{пл}}) - А_{\text{пл}}, \quad (8)$$

$$\Pi_{\text{усл2}} = K_{\text{ф}} \times (\Pi_{\text{ф}} - В_{\text{пл}}) - А_{\text{пл}}, \quad (9)$$

$$\Pi_{\text{усл3}} = K_{\text{ф}} \times (\Pi_{\text{ф}} - В_{\text{ф}}) - А_{\text{пл}}, \quad (10)$$

Изменение прибыли за счет факторов:

$$\text{- объема продаж } \Delta\Pi_{\text{к}} = \Pi_{\text{усл1}} - \Pi_{\text{пл}}; \quad (11)$$

$$\text{- цены реализации } \Delta\Pi_{\text{ц}} = \Pi_{\text{усл2}} - \Pi_{\text{усл1}}; \quad (12)$$

$$\text{- удельных переменных затрат } \Delta\Pi_{\text{в}} = \Pi_{\text{усл3}} - \Pi_{\text{усл2}}; \quad (13)$$

$$\text{- суммы постоянных затрат } \Delta\Pi_{\text{а}} = \Pi_{\text{ф}} - \Pi_{\text{усл3}} \quad (14)$$

Результаты расчета количественного влияния факторов на изменение прибыли от продажи товара  $C$  по отечественной и зарубежной методике находят отражение в таблице 1.

Расчет условных показателей:

$$\Pi_{\text{усл1}} = 19823 \cdot (75,15 - 173,45) - 380,79 = -2329,39 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Pi_{\text{усл2}} = 19823 \cdot (191,34 - 173,45) - 380,79 = -26,16 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Pi_{\text{усл3}} = 19823 \cdot (191,34 - 92,91) - 380,79 = 1570,39 \text{ тыс. руб.}$$

*Вывод.* Расчетные данные позволяют констатировать, что в отчетном году сравнению с прошлым годом, прибыль от продажи продукции увеличилась на 2479 тыс. руб. На

её увеличение существенное влияние оказали рост цены реализации и снижение себестоимости единицы продукции. Эти факторы увеличили прибыль на 2303 тыс. руб. и 1740 тыс. руб. соответственно. За счет количества проданной продукции прибыль снизилась на 1564 тыс. руб. Так как при продаже анализируемой продукции в базисном году был получен убыток, то увеличение объема продаж в расчетных данных способствует не росту, а сокращению дохода.

Если проводить анализ расчетных значений показателей по зарубежной методике, то прослеживается, что увеличение суммы постоянных затрат оказывает отрицательное влияние, а сокращение переменных издержек приводит к росту прибыли на 1596,55 тыс. руб. Важно отметить, что увеличение доли постоянных затрат снижает порог рентабельности и повышает финансовый риск предприятия.

Таблица 1 - Исходные и расчетные данные факторного анализа прибыли от продажи товара С

Показатели	Базисный год	Отчетный год	Абсолютное отклонение отчетного года к базисному году
Объем продаж, ц.	8782	19823	11041
Цена реализации, руб.	75,15	191,34	116,19
Себестоимость 1 ц. руб.	216,81	129,04	-87,77
в том числе удельные переменные затраты, руб.	173,45	92,91	-80,54
Сумма постоянных затрат, тыс. руб.	380,79	716,20	335,41
Прибыль (убыток), тыс. руб.	-1244	1235,0	2479
Изменение прибыли (убытка) - всего, тыс. руб.			2479
в том числе за счет:			
<i>по отечественной методике</i>			
- объема продаж			-1564
- цены реализации			2303
- себестоимости продукции		x	1740
<i>по маржинальной методике</i>			
- объема продаж			-1085,40
- цены реализации			2303,23
- удельных переменных затрат			1596,56
- постоянных затрат			-335,41

Таким образом, расчетные данные доказательно свидетельствуют о необходимости организации управленческого учета на предприятии, направленного на обособленный учет постоянных и переменных затрат. Эффективность методики подтверждает и ниже приведенный пример по использованию маржинального анализа (CVP) в стратегическом анализе финансовых результатов, когда требуется обосновать управленческие решения по

увеличению объемов продаж отдельных видов товаров в зависимости от величины маржинального дохода и размера получаемой прибыли. Пример. Предполагаемая компания планирует увеличить объемы реализации товара А и В, однако при этом произойдут изменения в структуре товарной продукции и соответственно в структуре затрат. Эффективна ли данная стратегия фирмы? Исходные и расчетные данные отражены в таблице 2.

Таблица 2 - Обоснование стратегического решения по увеличению объемов продаж

Показатели	Товар А	Товар В	ИТОГО
2	3	4	5
Фактический объем продаж, ед.	600	200	x
Прогнозируемый объем продаж, ед.	750	500	x
Цена реализации, руб.	80	140	x
Фактический удельный вес товара в общей выручке от продажи товаров (работ, услуг), %	30	15	x
Прогнозируемый удельный вес товара в общей выручке от продажи товаров (работ, услуг), %	27	29	x
Фактическая выручка, тыс. руб. (1 · 3)	48	28	76
Прогнозируемая величина выручки, тыс. руб. (2 · 3)	60	70	130
Переменные затраты на единицу товара, руб.	65	110	x
Фактическая сумма переменных затрат, тыс. руб. (1 · 8)	39	22	61
Прогнозируемая сумма переменных затрат, тыс. руб. (2 · 8)	48,75	55	103,75
Сумма постоянных затрат, тыс. руб.	5	3	8
Фактическая себестоимость, руб. (9 + 11) / 1	73,33	125,0	x
Прогнозируемая себестоимость, руб. (10 + 11) / 2	71,67	116	x
Доля маржинального дохода, руб. (3 – 8) / 3	0,19	0,21	x
Фактическая прибыль, тыс. руб. (6 – 9 – 11)	4	3	7
Прогнозируемая прибыль, тыс. руб. (7 – 10 – 11)	6,25	12	18,25
Фактическая рентабельность продаж, % (3 – 12) / 3 · 100% или (15 / 6 · 100%)	8,3	10,7	9,2
Прогнозируемая рентабельность продаж, % (3 – 13) / 3 · 100% или (16 / 7 · 100%)	10,4	17,1	14,0

*Вывод:* Стратегия компании по преимущественному увеличению объемов реализации товара В в 2, 5 раза относительно товара А – на 25% следует признать правомерной,

поскольку обеспечивает наибольший финансовый результат в следствии роста продаж более рентабельного товара. В целом за счет этих двух товаров прибыль возрастет в 2,6 раза, а рентабельность продаж – на 4,8%. Если в дальнейшем фирма будет придерживаться такой ассортиментной стратегии (повышение объемов производства товаров с наибольшей долей маржинального дохода), то будет иметь место наращивание прибыли.

При факторном анализе прибыли от продажи продукции (работ, услуг) в целом по организации в расчет включают структуру реализованной продукции, которая может оказывать как положительное, так и отрицательное влияние на сумму прибыли. Если увеличится доля более рентабельных видов товаров в общем объеме ее продажи, то сумма прибыли возрастет, и, наоборот, при увеличении удельного веса низкорентабельных или убыточных товаров общая сумма прибыли уменьшится.

При условии ведения организацией раздельного учета постоянных и переменных затрат факторная модель прибыли от продажи продукции (работ, услуг) будет следующей:

$$\Pi = \text{ТП} \times \sum_{i=1}^n (\text{УдТП}_i \times \text{ДМД}_i) - \text{А} \quad (15)$$

где  $\Pi$  – величина прибыли от продажи продукции (работ, услуг);

ТП – стоимость товарной продукции (выручка от продажи);

УдТП<sub>i</sub> - удельный вес в общей сумме выручки i-го вида товара;

ДМД<sub>i</sub> - доля маржинального дохода i-го вида товара в выручке;

$$\text{ДМД}_i = \frac{(\text{Ц}_i - \text{В}_i)}{\text{Ц}_i} \quad (16)$$

$\text{Ц}_i$  – цена реализация i-го вида товара;

$\text{В}_i$  – удельные переменные затраты i-го вида товара;

А - сумма постоянных расходов.

Методика учета затрат одновременно повлияет и на обобщающий показатель результативности деятельности организации – рентабельность, особенно на рентабельность деятельности организации и рентабельность производства.

Рентабельность функционирования предприятия исчисляется делением прибыли до налогообложения или чистой прибыли на полную себестоимость, результат умножается на 100%. Расчетное значение показывает, какую величину прибыли до налогообложения имеет фирма с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции.

Рентабельность производства находится делением прибыли от продажи на полную себестоимость, результат умножается на 100%. Она может рассчитываться в целом по предприятию, отдельным его подразделениям и видам продукции.

Эффективность предпринимательской деятельности должна включать оценку результативности использования прибыли. Контроль за распределением прибыли на практике осуществляется посредством представления соответствующей отчетности. Однако календарный год, за который представляется отчетность является частью общего периода развития организации. Поэтому внешнее проявление показателей может искажать реальную действительность. Бухгалтерская отчетность из-за отсутствия ее полноты отражения не позволяет сделать подробный анализ распределения прибыли. Между тем, можно выделить следующие направления использования прибыли: отчисления в бюджет в виде налогов, в резервный или аналогичные по назначению фонды, выплата доходов участникам организации и на развитие бизнеса. Последнее включает расширение производства, обновление основных средств, техническое перевооружение, внедрение инноваций, материальное стимулирование работников организации, социальное развитие коллектива и т.д.

В процессе анализа использования прибыли необходимо установить обоснованность структуры ее распределения по каждому направлению во взаимосвязи с показателями: рентабельность производства и продаж, величина прибыли и инвестиций на одного работника и на один рубль основных средств.

Распределение прибыли должно сочетать два разных подхода: с точки зрения государства и коммерческих организаций. Законодательные акты Российской Федерации направлены на регламентацию одних сторон хозяйственной деятельности организаций, а результат их исполнения зачастую имеет совершенно другой характер. В полной мере это выражается в противоречиях между нормативным регулированием бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательством по налогообложению прибыли.

Распределение прибыли возможно при ее наличии в составе собственного капитала организации. Поэтому основным методологическим принципом учета нераспределенной прибыли должен стать принцип ограничения в распределении прибыли.

Сложность отражения распределения прибыли в бухгалтерском учете, в части ее реинвестирования в хозяйственную деятельность, вызвана отсутствием методики отражения в учете направления части капитала на производственное развитие организации. В нормативном регулировании бухгалтерского учета нет четкого понятия "расходы, связанные с производственным развитием организации". Средства чистой прибыли направленные на развитие бизнеса представляет собой капитализацию прибыли в активы предприятия, соответственно их отражение в учете осуществляется записями на счетах активов, поэтому сумма собственного капитала организации не изменяется.

Таким образом, совершенно очевидно, что управление прибылью зависит от степени детализации экономического анализа, организации бухгалтерского финансового и управленческого учета. Менеджмент финансовых результатов предполагает экономически

обоснованное воздействие на факторы, способствующие повышению доходов и снижению расходов. Например, увеличение коммерческих расходов оправдано при условии роста товарооборота и активным продвижением товаров на рынки сбыта.

### ***Список литературы***

1. *Касьянова С.А.* Метод взаимодействия финансового, управленческого и налогового учетов на примере организаций, реализующих пищевое сырье // Касьянова С.А. Известия высших учебных заведений. Пищевая технология. 2006. № 6. С. 9-12.

2. *Касьянова С.А., Мадатова О.В.* Аудит запасов в организациях ресторанно-гостиничного бизнеса // Касьянова С.А., Мадатова О.В. Все для бухгалтера. 2014. № 4 (280). С. 37-41.

3. *Кузнецова И.М.* Методика формирования бюджета движения денежных средств // Молодой ученый. 2015. № 11 (91). С. 883-887.

4. *Кузнецова И.М.* Расчетные операции между контрагентами: бухгалтерский и налоговый учет // Политика, экономика и социальная сфера: проблемы взаимодействия. 2016. № 2. С. 110-118.

5. *Лактионова Н.В., Касьянова С.А.* Модернизация, реконструкция и ремонт полностью амортизированных объектов основных средств // Лактионова Н.В., Касьянова С.А. Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2008. № 9. С. 18-23.

6. *Лактионова Н.В.* Новации в учете расчетов будущих периодов Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2011. № 7. С. 6-10.

7. *Лактионова Н.В., Касьянова С.А.* Порядок учета расчетов по договору займа и пути его оптимизации Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. 2009. № 3. С. 6-11.

### **References**

1. *Kasyanov S.A.* the Method of communication of financial, managerial and tax accounting, for example, organizations implementing food raw // Kasyanov S. A. news of higher educational institutions. Food technology. 2006. No. 6. P. 9-12

2. *Kasyanov C.A., Madatov O.V.* Audit of reserves in the organizations of hotel and restaurant business // Kasyanov, S. A., Madatov O. V. Everything for the accountant. 2014. No. 4 (280). P. 37-41.

3. *Kuznetsova I.M.* Methodology of formation of the budget cash flow // Young scientist. 2015. No. 11 (91). P. 883-887.

4. Kuznetsova I.M. transactions between counterparties: accounting and accounting lugovy // Policy, economy and the social sphere: problems of interaction. 2016. No. 2. P. 110-118.

5. Laktionova, N.V., Kasyanov S.A. Modernization, reconstruction and repair of fully depreciated property, plant and equipment // Laktionova, N. In. Kasyanov S. A. Accounting in publishing and printing. 2008. No. 9. S. 18-23.

6. Laktionova, N. V. Innovations in account for the calculation of deferred Accounting in publishing and printing. 2011. No. 7. P. 6-10.

7. Laktionova, N.V., Kasyanov S.A. the Order of the account of calculations under the loan agreement and the ways of its optimization Accounting in publishing and printing. 2009. No. 3. S. 6-11.