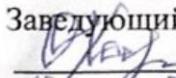


Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования

Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
 О.Н. Харченко  
«18»  2020 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

38.03.01 – Экономика

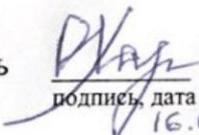
38.03.01.01.01. – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит

(в коммерческих организациях)

**ВЫЯВЛЕНИЕ И ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И  
ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

(на примере Общества с ограниченной ответственностью Финансово-  
Строительной компании «Готика»)

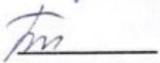
Руководитель

  
подпись, дата  
16.06.2020

канд. эконом. наук, профессор

Харченко О.Н.

Выпускник

  
подпись, дата

Байкалова Е.И.

Красноярск 2020

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1 Организационно-правовые аспекты выявления и исправления ошибок в учете и отчетности организации .....	6
1.1 Понятие ошибок и их классификация.....	6
1.2 Методика выявления и исправления ошибок в бухгалтерском учете.....	15
1.3 Нормативное регулирование исправления ошибок и ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета.....	21
1.4 Сравнительный анализ требований к признанию ошибок в учете и отчетности национального законодательства и МСФО.....	26
2 Влияние отраслевых особенностей на учетный процесс.....	32
2.1 Особенности строительной отрасли.....	32
2.3 Организация бухгалтерского учета в строительных организациях.....	43
3 Применение методических подходов к исправлению существенных ошибок в отчетности организации (ООО ФСК «Готика») .....	50
3.1 Выявление и исправление бухгалтерских ошибок совершенных в отчетном периоде .....	50
3.2 Анализ финансового положения и финансовых результатов (на основе бухгалтерской отчетности после исправления ошибок).....	64
3.3 Сравнительный анализ финансовой отчетности до и после исправления ошибок.....	86
Заключение .....	91
Список использованных сокращений .....	94
Список использованной литературы.....	95
Приложение А – К.....	101 - 124

## ВВЕДЕНИЕ

Немаловажное значение при принятии решений в целях эффективного управления, делового сотрудничества и вложения инвестиций играет информация о деятельности организации представляемая в рамках бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это повышает значение бухгалтерских ошибок, погрешностей, искажений и допущений.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования, поэтому отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Ни одна организация не застрахована от совершения ошибок в бухгалтерском учете и бухгалтерской финансовой отчетности. Полностью уберечь организацию от ошибок в учете практически невозможно, а значит нужно предпринимать меры к своевременному выявлению и устранению последствий ошибок в учете и отчетности. Умение правильно читать и обрабатывать первичную документацию, а также знание законов и стандартов помогут не допускать ошибок. Таким образом, бухгалтерский учёт и бухгалтерская финансовая отчетность являются основой контроля деятельности любой организации.

Ошибки, встречающиеся в бухгалтерском учете, могут затрагивать не только технику оформления хозяйственных операций, но и возникать в неправильном отражении экономической информации в учете и отчетности.

Поскольку совершенные ошибки могут действительно оказать влияние на оценку финансового состояния организации, то каждая организация должна находить способы выявления и исправления, которые обязаны не противоречить действующему законодательству Российской Федерации (РФ). Исправление

ошибок в бухгалтерском учете и отчетности производится в зависимости от их характера и момента выявления.

На основании Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) все организации, являющиеся юридическими лицами, должны руководствоваться правилами исправления ошибок и порядком раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности.

Процедура выявления ошибок подразумевает их локализацию и идентификацию.

Исходя из вышеперечисленного можно сказать, что данная тема достаточно актуальна в современное время.

Целью написания выпускной квалификационной работы является оценка методических подходов к выявлению и исправлению ошибок в бухгалтерском учете, а также анализ влияния ошибок на содержание отчетных форм.

В соответствии с поставленной целью, необходимо решить следующие задачи:

1. Составить классификацию бухгалтерских ошибок;
2. Проанализировать влияние ошибок на содержание отчетных форм;
3. Дать оценку основным нормативным документам, регулирующим ошибки в бухгалтерском учете и отчетности в российской и международной практике;
4. Провести сравнительный анализ методик исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности;
5. Выявить ошибки при ведении бухгалтерского учета в финансово-строительной организации (на примере ООО ФСК «Готика»);
7. Определить влияние выявленных бухгалтерских ошибок на показатели отчетности;
8. Разработать порядок исправления бухгалтерских ошибок с использованием учетных записей на бухгалтерских счетах;

9. Проанализировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности финансово-строительной компания «Готика» до и после исправления ошибок.

Объектом исследования являются бухгалтерские ошибки, допущенные при ведении учета и составлении годовой финансовой отчетности общества с ограниченной ответственностью финансово-строительной компании «Готика».

Предметом исследования являются теоретические, методологические, организационные вопросы, связанные с процессом выявления и исправления бухгалтерских ошибок, а также их влияние на показатели отчетности.

В качестве теоретической базы нами будут использованы законодательные акты, нормативные документы, положения бухгалтерского учета, а также научные публикации и статьи, посвященные данной тематике.

Структура выпускной классификационно работы определена целью и основными направлениями исследования и состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных сокращений и источников, а также приложений.

Во введение подвержена актуальность темы, определены цели и задачи выпускной работы.

Во главе 1 рассмотрены виды бухгалтерских ошибок, а также особенности их исправления в зависимости от характера и момента совершения.

В главе 2 дана характеристика стремительностей отрасли, описаны внешние и внутренние факторы, влияющие на деятельность строительных организаций, а также выявлены особенности ведения бухгалтерского учета.

В главе 3 в центре внимания находится рассмотрение методов определения уровня существенности бухгалтерских ошибок, а также проанализировано их влияние на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности и показатели финансовой устойчивости, ликвидности и деловой активности организации.

В заключение сделаны выводы и даны рекомендации по работе в целом.

По теме исследования автором была опубликована научная статья: Ошибки в бухгалтерском учете и отчетности: практический аудит.

# **1 Организационно-правовые аспекты выявления и исправления ошибок в учете и отчетности организации**

## **1.1 Понятие ошибок и их классификация**

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — это совокупность данных об имущественном и финансовом положении организации, а также о результатах ее хозяйственной деятельности за конкретный отчетный период. Информация предоставляется по установленным формам в виде таблиц.

Согласно ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», одним из важнейших требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности, является достоверность представляемых в ней данных. Однако в силу различных причин отчетность может содержать ошибки и неточности, такая информация называется искаженной [1].

Искажение бухгалтерской отчетности в той или иной степени может привести к неверным принятым решениям, однако, кроме этого, также может быть нанесен вред в угрозе потери инвесторов.

ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности» утверждено приказом Минфина РФ от 28 июня 2010 г. N63н. Данное Положение по бухгалтерскому учету включает в себя шестнадцать пунктов и состоит из трёх частей: «Общие положения», «Порядок исправления ошибок», «Раскрытие информации в бухгалтерской отчётности» [2].

Данное ПБУ применяется в части, не противоречащей Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ [3].

ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учёте и отчётности» устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учёте и отчётности организации, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Первая часть «Общие положения» говорит о том, чем могла быть обусловлена ошибка (неправильное отражение/неотражение фактов

хозяйственной деятельности) в бухгалтерском учёте и (или) в бухгалтерской отчётности организации. Кроме того, в данном пункте даётся определение понятия «существенная ошибка».

Вторая часть ПБУ 22/2010 «Порядок исправления ошибок» определяет порядок исправления той или иной ошибки согласно дате её обнаружения, причём ключевой является дата утверждения бухгалтерской отчётности. Также указано несколько поворотных дат, на которые изменяются правила исправления ошибок, причем эти даты различны для существенных и несущественных ошибок.

В третьей, заключительной, части «Раскрытие информации в бухгалтерской отчётности» говорится о том, какую информацию обязана раскрыть организация в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчётности, а так же о том, что если невозможно определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчётности необходимо раскрыть причины этого, а также привести описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывать период, начиная с которого внесены исправления.

Согласно пункту 2 Части I, положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) ошибкой является неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) отчетности организации [2].

Ошибка может быть обусловлена в частности (п. 2 ПБУ 22/2010):

- неправильного применения законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильность применения учетной политики организации;
- неточность в вычислениях, неправильность классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;

- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Чтобы понять, что такое «недобросовестные действия должностных лиц», обратимся к Международному стандарту аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (так как с 1 января 2017 года на территории РФ действуют международные стандарты аудита). Недобросовестные действия - умышленные действия одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за корпоративное управление, сотрудников или третьих лиц, совершенные при помощи обмана для получения неправомерных или незаконных преимуществ [4].

Недобросовестное составление бухгалтерской отчетности – преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности с целью введения в заблуждение пользователей этой отчетности, включающее:

- неотражение числовых данных,
- (или) нераскрытие информации в бухгалтерской отчетности.

Ошибки снижают качественные характеристики отчетной информации, делая ее несоответствующей предъявляемым требованиям.

Неточности или отсутствующие сведения в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности, выявленные в результате получения новой информации и новых данных, которая не была доступна на момент отражения (неотражения) фактов хозяйственной деятельности, то к ошибкам такие нарушения не относятся (п.2 ПБУ 22). Следовательно, такие неточности (пропуски) отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они обнаружены.

Ошибки могут допускаться:

- в первичных документах, на основании которых ведется бухгалтерский и налоговый учет;

- в бухгалтерском и налоговом учете (неверное отражение хозяйственной операции на основании первичных документов);

Все встречающиеся ошибки можно разделить на три группы:

1. организационные – ошибки, связанные с неправильным определением состава бухгалтерской отчетности, периодичности ее составления;

2. технические – неправильное заполнение отдельных реквизитов и арифметические ошибки, возникающие при заполнении форм отчетности;

3. методологические – обусловлены неправильным ведением бухгалтерского учета и, как следствие, ошибками при перенесении данных учета в отчетность.

- в бухгалтерской и налоговой отчетности (декларациях).

Классифицировать ошибки можно исходя из разных факторов. В схеме 1 представленная в приложении А рассмотрена наиболее полная классификация бухгалтерских ошибок [6][7].

Рассмотрим предложенную схему в разрезе ее элементов более детально:

а) по характеру возникновения (действия):

Преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций, в частности акционерных обществ. Составной частью общей деловой политики акционерных обществ следует считать балансовую политику, то есть сознательное воздействие на форму и содержание публикуемой отчетности. Не секрет, что существуют мотивы, обусловленные хозяйственными причинами и целями, побуждающие руководителей акционерных обществ вести балансовую политику, направленную на искажение состояния и положения имущества общества или результатов его деятельности.

Все преднамеренные ошибки можно разделить на не противоречащие и противоречащие принятому законодательству. К не противоречащим законодательству относятся налоговая оптимизация и вуалирование баланса. Под вуалированием баланса понимается лишение его конкретности и определенности показателей (статей), вследствие чего создается возможность

получения выводов, противоречащих действительности. Такой вид ошибки направлен на искажение информации о состоянии организации и финансовых результатах ее деятельности. К приемам вуалирования можно отнести такие действия как отражение отдельных показателей не в соответствующих строках баланса (отчетности), свертывание сальдо активно – пассивных счетов, сворачивание активов и обязательств, манипулирование показателями по сегментам финансовой отчетности [5].

Фальсификация баланса представляет собой совокупность приемов, направляющих экономическую информацию по ложному пути (подмена одних показателей другими, создание превратного представления о состоянии организации, качественных результатах ее деятельности и так далее). Для этого сознательно искажаются сведения:

- об имеющихся объектах налогообложения и их стоимости; в учетные регистры вносится ложная информация;

- занижается выручка от реализации продукции, выполняемых работ, оказанных услуг;

- оформляются фиктивные документы об оплате услуг консультативного и информационного характера, связанных с обеспечением производственного процесса;

- не приходится полученная выручка и так далее.

По мнению доктора экономических наук Соколова Я.В. можно определить три типа искажения бухгалтерской отчетности, которые могут базироваться на данном виде ошибок [6]:

- 1 тип – фальсификация бухгалтерской отчетности, если она объективно отражает финансовое положение организации, но не отвечает требованиям нормативно – правовых актов;

- 2 тип – вуалирование бухгалтерской отчетности, если она необъективно отражает финансовое положение организации, но при этом отвечает требованиям нормативных документов;

3 тип –вуалирование и фальсификация отчетности, так она необъективно отражает финансовое состояние компании, а также не отвечает требованиям нормативных и правовых документов.

Таим образом главным различием между вуалированием и фальсификацией отчетной заключается в том, что фальсификация предоставляет финансовые показатели организации в более выгодных условиях путем нарушения требований нормативно-правовых актов, а вуалирование совершается в пределах, разрешенных нормативными документами.

Непреднамеренные ошибки могут появиться в результате невнимательности, некомпетентности работников, а также в связи с изменениями в нормативно – правовых актах. Одной из таких ошибок может быть применение неверной ставки налога, утратившей силу, например ставка налога на добавленную стоимость, так как с 01.01.2019 ставка подлежит увеличению и равняется 20%.

По характеру возникновения непреднамеренные ошибки имеют три источника:

- утомление – человек не может не делать ошибок, таким образом, чем больше он устает, тем больше ошибается;

- небрежность – совершенно очевидно, что степень аккуратности у разных людей различна, и тот, у кого ее меньше, больше склонен к небрежности и, соответственно, больше ошибается в работе;

- неисправность техники – следствие иногда чрезмерного доверия работника к компьютеру или же технические сбои, не по вине работника, например вирусная атака.

При фактическом неприменении правил бухгалтерского учета организация обязана прописывать в пояснительной записке к годовой финансовой отчетности с соответствующими объяснениями.

б) по степени влияния на бухгалтерскую информацию:

Сущность локальных (транзитных) ошибок заключается в том, что они затрагивают и оказывают влияние только один учетный документ и не влекут за

собой другие ошибки и искажения. Также важной характерной особенностью такого вида ошибок являются время ее обнаружения, а именно своевременное. Сущность транзитных ошибок заключается в допущении ошибки не только в одном, а нескольких учетных регистрах и приводят к ряду последующих связанных между собой ошибок.

в) по отношению к бухгалтерской процедуре (по характеру происхождения):

Технические (по форме) ошибки затрагивают только технику оформления хозяйственных операций. Под таким видом ошибок принято считать арифметические ошибки, опiski и пропуски, например, при составлении и расчете налоговых платежей:

- в процессе расчета сумм налогов (применение неправильной ставки);
- при переносе данных бухгалтерского учета в налоговых декларации (расчеты);
- при неправильном заполнении строк декларации при условии полного и правильного отражения произведенных предприятием операций в регистрах бухгалтерского учета.

К этому же типу относятся отклонения, допущенные по невнимательности, неправильные переносы сальдо по счетам и т.д. Подавляющая часть подобных искажений должна быть выявлена и устранена системой внутрихозяйственного контроля.

Процедурные (по содержанию) ошибки, связаны с неправильным отражением экономической информации в бухгалтерском учете и отчетности при этом особо выделяют ошибки, приводящие к занижению или завышению объектов налогообложения, вследствие которых искажаются результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отражаемые в отчетности, и в итоге неправильно исчисляются налоги.

г) по характеру выявления:

Случайные ошибки являются результатом действия отдельных факторов и условий. Такие ошибки в основном не оказывают существенного влияния на достоверность показателей бухгалтерской отчетности.

Систематические ошибки могут быть следствием сознательного, преднамеренного искажения фактов. В большинстве случаев точно определить величину ошибок не представляется возможным. Однако в совокупности систематические ошибки часто приводят к существенному искажению статей бухгалтерской отчетности.

д) по степени влияния на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности:

Согласно ПБУ 22/2010 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Для определения существенности ошибки можно использовать разные методики подсчета уровня существенности, которые основаны на разных показателях финансовой отчетности. Это может быть фиксированное значение или выражение в процентах или одновременное сочетание абсолютного и относительного критериев.

Однако, определение несущественных ошибок ПБУ 22/2010 не дает, но можно сделать это исходя из определения существенной ошибки. Тогда, несущественной ошибкой является ошибка, которая не оказывает влияние, как в совокупности, так и в отдельности, на экономические решения пользователей финансовой отчетности и управленческие решения внутри организации;

е) по способу отражения в бухгалтерском учете:

Наиболее подробной и обширной является именно эта классификация бухгалтерских ошибок. Знание и изучение возможных искажений позволит

бухгалтеру предотвратить их на стадии формирования учетной информации или выявить и исправить на стадии подготовки к составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1) Неполнота учета фактов хозяйственной жизни часто встречается из-за слабого знания правил учета и приводит к занижению отчетных данных. Например, поступившие от поставщиков товары, приобретенные по договору поставки или купли-продажи, организация не отразила, так как по договору товары должны оплачиваться после их реализации, хотя право собственности на товары возникает в момент их приемки.

2) Необоснованность учетных записей означает, что факт хозяйственной жизни отражен в учете без достаточных на то оснований и подтверждающих документов. Типичной ошибкой является включение в баланс имущества, на которое предприятие не имеет права собственности (например, оборудование, взятое в аренда или в лизинг). Ошибки данного типа чаще всего приводят к завышению показателей отчетности.

3) Ошибки в периодизации, связаны с неверным распределением операций по учетным периодам, то есть, когда факт хозяйственной жизни отражен не в соответствующем отчетном периоде. Существует типа таких ошибок – раннее и позднее закрытие счетов. В первом случае счет закрывают до отчетной даты и отражают операцию отчетного года на счетах следующего года, во втором - наоборот, счет закрывают после отчетной даты, а операции, которые следовало отразить в следующем периоде, включают в счета отчетного года. Раннее закрытие счетов приводит к занижению отчетных данных, а позднее - к их завышению.

4) Ошибки в корреспонденции возникают в случае неверно составленной бухгалтерской проводки. Подобные ошибки могут быть с неверной трактовкой отдельных фактов хозяйственной жизни, а также со слабой системой внутрихозяйственного контроля.

5) Ошибки в оценке предполагают, что в отчетности неправильно оценены активы, капитал, обязательства, доходы или расходы организации.

Например, неверно проведена переоценка основных средств, не списана безнадежная задолженность, неверно рассчитана амортизация, не определена стоимость незавершенного производства и другие. Ошибки в оценке могут вести как к завышению, так и к занижению итога баланса и отдельных его статей. Поэтому на наличие таких ошибок следует проверять и актив, и пассив баланса организации.

б) Ошибки в представлении информации в бухгалтерской отчетности возникают из-за неправильного переноса сальдо счетов в отчетные формы, а также из-за отражения средств филиалов, обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс, не по соответствующим статьям. К данному типу ошибок относится и недостаточность информации в отчетности, то есть отсутствие пояснений и расшифровок, требуемых как в российском законодательстве, так и по международным стандартам отчетности.

## **1.2 Методика выявления и исправления ошибок в бухгалтерском учете**

Процедура выявления ошибок подразумевает их локализацию и идентификацию. Локализация заключается в установлении временного интервала возникновения ошибки и перечня ее возможных документальных носителей. Идентификация предполагает определение точного местонахождения и конкретного ошибочного значения показателя [8].

На стадии формирования бухгалтерской отчетности поиск ошибок осуществляется посредством внутреннего контроля и самоконтроля.

Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля являются:

- инвентаризация;
- динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской отчетности;
- тестирование бухгалтерских записей;

- самоконтроль при составлении отчетов (арифметико-логический контроль, проверка взаимной увязки показателей, сверка выборочных показателей бухгалтерской отчетности с другими).

К приведенным методам обнаружения ошибок можно добавить мнение независимых аудиторов и специалистов. Ежегодная аудиторская проверка является требованием налоговых органов, обязательным для многих организаций. В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 N 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" обязательный аудит отчетности производится в следующих случаях [9]:

- организационно-правовой формой организации является акционерное общество;

- ценные бумаги организации обращаются на организованных торгах;

- если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

- объем выручки за предшествующий год превышает 400 миллионов рублей, а сумма активов превышает 60 миллионов рублей. Под данное правило не попадают государственные и муниципальные учреждения;

- организация предоставляет и (или) публикует консолидированную бухгалтерскую отчетность.

Порядок исправления ошибок и их последствий во многом зависит от характера этих ошибок. Но существуют основные правила, которых необходимо придерживаться независимо оттого, какая ошибка была допущена.

Исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в бухгалтерской отчетности, составленной за

отчетный период, в котором были обнаружены искажения данных отчетности, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года) [8].

Порядок исправления ошибок, затрагивающих налоговые обязательства, не зависит от того, кем данная ошибка была выявлена — налогоплательщиком или налоговым органом. Бухгалтерские записи и в том, и в другом случае будут одинаковыми, однако, если ошибка выявлена налоговой инспекцией при документальной проверке, к предприятию будут применены финансовые санкции (штрафы, пени). При исправлении обнаруженных бухгалтерских ошибок необходимо составить бухгалтерскую справку. В ней следует указать, что хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета отражены неправомерно, и обосновать необходимость исправительных записей.

Определив тип допущенной ошибки, можно приступить к ее исправлению. Исправительные записи в бухгалтерском учете могут производиться одним из трех способов.

1. Выявленная ошибочная сумма сторнируется, и делается правильная запись. Как правило, это бывает в том случае, когда предприятием допущены ошибки при отражении операций по счетам бухгалтерского учета (неправильная корреспонденция счетов). Такой способ в основном используется для корректировки ошибок текущего отчетного периода (года).

2. Производится дополнительная запись на сумму, не отраженную на счетах бухгалтерского учета.

3. Производятся обобщающие учетные записи, в результате чего в учетных регистрах организации отражается информация, которая была бы там, в случае первоначального правильного отражения операций. Данный способ корректировки применяется в основном при нахождении бухгалтерских ошибок прошлых отчетных периодов (лет) и позволяет не исказить показатели себестоимости и выручки текущего отчетного периода.

Порядок исправления ошибок после окончания отчетного года отражен в ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». В

соответствии с пунктом 4 части II настоящего положение выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению [2].

Порядок исправления ошибок и их влияние на текущий период зависит от времени их обнаружения. Поэтому целесообразно разделить такие ошибки на:

1. Ошибки прошлого года, выявленные до даты подписания годовой отчетности за прошлый год.

Ошибки выявленные после 31 декабря, но до даты подписания годовой отчетности за прошлый год исправляются необходимыми записями за декабрь отчетного года.

Ошибки, обнаруженные после даты подписания отчетности до 31 марта необходимо классифицировать, являются они существенными или нет. От этого зависит способ их исправления.

2. Несущественные ошибки, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности;

При нахождении несущественной ошибки вносятся исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения в корреспонденции со счетом 91, субсчета 1 "Прочие доходы" и 2 "Прочие расходы".

3. Существенные ошибки прошлого года, выявленные после даты подписания бухгалтерской отчетности, но до даты предоставления отчетности пользователям;

При обнаружении существенной ошибки вносятся исправительные записи по соответствующим счетам датой 31 декабря отчетного года. После составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность.

4. Существенные ошибки, выявленные после 31 марта, но до даты утверждения отчетности;

Корректируются записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года. Составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность, в которой раскрывается информация о том, что новая отчетность заменяет первоначальную и о причинах ее составления. Также необходимо

предоставить пересмотренную отчетность во всем пользователям первоначальной отчетности.

На практике повторное составление пересмотренной бухгалтерской отчетности встречается довольно часто, особенно после проверки ее достоверности аудиторами.

5. Существенные ошибки, выявленные после утверждения бухгалтерской отчетности;

Если бухгалтерская отчетность была подтверждена и сдана в налоговые органы и органы статистики, то исправление таких ошибок происходит в отчетном периоде с использованием счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Внесение исправление осуществляется путем составления бухгалтерских справок, в которых даются пояснения необходимых исправлений. В данном случае бухгалтерская справка будет играть роль первичного учетного документа. Исправления допущенных ошибок могут вноситься, например, методом «сторно».

В бухгалтерской отчетности исправляются и пересчитываются все показатели, которые были затронуты данной ошибкой. Данный вид пересчета называется ретроспективным. Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка [2].

Кроме того, бухгалтеру необходимо составить уточненную налоговую декларацию, если выявленная ошибка повлекла за собой снижение налоговой базы, как следствие, неполноту уплаты налога в бюджет.

Существует три варианта уточнений, которые вносятся в налоговые декларации:

- уменьшающие налоговую базу и сумму налоговых обязательств перед бюджетом;

- увеличивающие налоговую базу и сумму налоговых обязательств перед бюджетом;

- не затрагивающие налоговую базу и сумму налоговых обязательств перед бюджетом;

Если налог был начислен в излишнем размере, то организация вправе не составлять уточненную налоговую декларацию.

б. Существенные ошибки, допущенные до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов.

В этом случае нужно скорректировать вступительные сальдо по соответствующим статьям отчетности на начало самого раннего из представленных отчетных периодов с использованием корреспондирующего счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В отчетности корректировке подлежат вступительные сальдо по статьям активов, обязательств и капитала.

Иногда определить влияние существенной ошибки невозможно, если требуются сложные и многочисленные пересчеты, при которых становится невозможным найти информацию об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки. В этом случае организация должна скорректировать вступительные сальдо по тем же статьям за период, пересчет по которому возможен.

Таким образом при несвоевременном обнаружении неточностей в отчетности они могут быть исправлены с помощью приведенных методов. Для того, чтобы обнаруженная неточность в бухгалтерской отчетности, которая привела к занижению налоговой базы, не привела к штрафным санкциям, ее необходимо обнаружить ранее налоговых органов. Иначе обнаружение ошибки станет причиной выездной налоговой проверки, и последующей уплате штрафа и пени.

### **1.3 Нормативное регулирование исправления ошибок и ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета**

Основным стандартом, регулирующим порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности, в настоящее время является ПБУ 22/2010. Данный документ регулирует правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об этих ошибках.

Штрафы и санкции при не исправлении ошибок регулируют кодекс об административных правонарушениях и налоговый кодекс.

В соответствии со статьей 15.11 кодекса об административных правонарушениях (КоАП) за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также порядка и сроков хранения учетных документов предусматривается наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти тысяч до десяти тысяч рублей [10].

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету согласно КоАП, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;
- регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов – фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений [11].

Согласно статье 120 части первой Налогового кодекса РФ, грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

- если деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей;

- если деяния совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере тридцати тысяч рублей;

- если деяния повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), влекут взыскание штрафа в размере двадцати процентов от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее сорока тысяч рублей.

Вопрос достоверности финансовой отчетности привлекает внимание практиков и теоретиков бухгалтерского учета на протяжении всей истории его развития, начиная с периода формирования традиции регулярного составления отчетности.

В нормативных документах критерием достоверности является соответствие каким-либо требованиям, то есть отчетность считается достоверной, если она составлена в соответствии с той или иной системой правил, установленных законодательством РФ.

Достоверность бухгалтерской отчетности – требование, означающее, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ. В то же время, согласно Международным стандартам финансовой отчетности, эта отчетность отвечает требованиям достоверности тогда, когда она свободна от значимых ошибок и необъективности, и пользователи могут полагаться на нее в той мере, в какой полно и беспристрастно она может отражать или ожидается, что будет отражать, истинное положение дел [1] [12].

Как говорилось выше на достоверность бухгалтерской отчетности могут повлиять два вида ошибок: существенные и несущественные.

Как уже говорилось выше, в параграфе 1.1 данной главы, ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период.

Несущественная ошибка в бухгалтерском учете – это все прочие любые факты ошибочного учета, непризнанные существенными.

Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Уровень существенности – количественное выражение существенности информации.

Критерии отнесения ошибок к существенным, необходимо прописать в учетной политике организации для целей ведения бухгалтерского учета, согласно пункту 3 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Таким образом организация самостоятельно может выбирать удобную для себя систему определения уровня существенности, исходя из разных критериев, а также специфики деятельности организации и отрасли на которой она функционирует [16].

Уровень существенности может быть определен для:

- бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;
- определенных видов операций;
- статей (строк) отчетов в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При определении уровня существенности организация исходит из количественных и качественных факторов. К количественным факторам определения существенности информации относятся:

- влияние, которое информация оказывает на показатели финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков организации;
- влияние, которое информация оказывает на показатели отдельных статей (строк) бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- влияние данных бухгалтерского учета на сумму налогов и сборов.

Качественные факторы:

- влияние, которое информация может оказать на решение пользователей информации;
- решения, которые существующие и потенциальные пользователи информации принимают на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- актуальность информации и ее полезность для принятия пользователями экономических решений;
- экономическое содержание фактов хозяйственной жизни организации;
- характер деятельности и величина организации [13].

В настоящее время существует несколько, вариантов (методик) для определения уровня существенности:

Первая методика, заключается в том, что, можно ориентироваться на те же правила определения существенности показателя, что содержатся в ПБУ 9/99 о доходах и ПБУ 10/99 о расходах. Согласно п. 18.1 ПБУ 9/99 и п. 21.1 ПБУ 10/99, доход (расход) по определенному виду деятельности отражается отдельно, если он составляет 5% и более от общей суммы доходов (расходов) за отчетный период. Таким образом по аналогии можно прописать в учетной политике что ошибка будет признана существенной, если она оказывает искажение показатель на более чем 5% [14] [15].

Методика вторая предусматривает возможность оценки существенности ошибки исходя из удельного веса статьи баланса, при отражении которой допущена ошибка в валюте баланса.

Третья методика подразумевает использование такого качественного показателя, как вид деятельности. То есть при допущении ошибок в основном виде деятельности они в любом случае будут существенными, если же ошибка возникла при осуществлении дополнительного вида деятельности – несущественной.

Четвертая методика предлагает не определять единый критерий, а оценивать существенность по каждому конкретному случаю отдельно исходя из влияния самой ошибки на финансовые показатели и имущественное положение организации.

Последняя, пятая методика, основывается на нормы КоАП, в случае если отчетность составляется только для сдачи в инспекцию. Таким образом, если показатель какой-либо статьи бухгалтерской отчетности искажен в результате ошибки на 10% и более, то это считается грубым нарушением правил бухгалтерского учета.

Исходя из выше сказанного, можно сделать вывод что данные методики отличаются друг от друга, но организация в праве выбирать любую из них, или же написать свою собственную, которая должна быть достаточно обоснована.

#### **1.4 Сравнительный анализ требований к признанию ошибок в учете и отчетности национального законодательства и МСФО**

В настоящее время в РФ осуществляется работа целенаправленная на приближение Российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ), включая положения по бухгалтерскому учету, к Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В связи с чем сравнительный анализ РСБУ и МСФО приобрел большую актуальность. В этом параграфе будет описано сравнение ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» [2] [17].

Международные стандарты финансовой отчетности – это принципы, устанавливающие требования к признанию, оценке и раскрытию информации об имуществе, источниках его образования, финансовых результатах для составления финансовых отчетов организаций в мировом масштабе. Они обеспечивают сопоставимость показателей, представленных в бухгалтерской отчетности организаций, функционирующих в разной экономической среде, и являются условием доступности отчетной информации для внешних пользователей.

Первым различием выступает, что международный стандарт помимо ошибок рассматривает еще и такие вопросы как формирование и раскрытие учетной политики, а также изменения оценочных значений. Причиной данного расхождения считаются техническими, чем методическими. Причиной объединения в МСФО «трех в одном» является довольно малый объем регламентирующих предписаний, в части ошибок и изменений оценочных значений, однако в российской практике существуют отдельные самостоятельные стандарты посвященные этим темам, а именно ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений» и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Согласно МСФО (IAS) 8 именно ошибкам посвящены два пункта (пп. 41-42), шесть пунктов – ограничения на ретроспективный пересчет (пп. 43-38) и один пункт раскрытию в отчетности. Структура ПБУ 22/2010 имеет схожую структуру: три пункта посвящены общим положениям и определениям (пп. 1-3), одиннадцать пунктов – порядок исправления ошибок (пп. 4-14) и два пункта на раскрытие в отчетности.

Различием, два, можно считать само определение «ошибки». Определение ошибки согласно ПБУ 22/2010 было приведено в главе 1 пункте 1.1. Согласно же МСФО (IAS) 8 «ошибкой предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия одного и более периодов, возникающие в результате неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

- имелась в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена;
- могла обоснованно ожидаться быть полученной и рассмотренной в ходе подготовки, и представления этой финансовой отчетности.

Иначе говоря, согласно международным стандартам ошибка не признается таковой до тех пор, пока она не проявит себя в финансовой отчетности (ошибка в учете — это еще не ошибка). Как ее называть и как с ней поступать — внутреннее дело компании. В стандарте показателен даже сам термин «ошибки предыдущих периодов», то есть именно те, которые уже попали в отчетность. Для ошибок в учете используется несколько иное понятие — «потенциальные ошибки текущего периода», однако ее определение не приводится. В п. 41 МСФО (IAS) 8 указана что такие ошибки корректируются до утверждения финансовой отчетности к выпуску. Аналогичное требование содержится и в пп. 5, 6 ПБУ 22/2010.

Таким образом можно сделать вывод, что международные стандарты финансовой отчетности делают акцент не на причине, а на следствии – пропусках и искажениях в финансовой отчетности. Российская практика же ошибкой принимает не только следствие, то есть результат, но и само действие.

Международная практика оперирует более конкретным понятием «ошибки предыдущих периодов», в то время как в российской практике понятие «ошибка» не имеет конкретной привязки ко времени, однако распространяется и на ошибки текущего периода.

Так же при сравнение были выявлено, что ПБУ 22/2010 более четко формулирует причины возникновения ошибок, но МСФО (IAS) 8 конкретизирует свои положения путем приведения следующих примеров ошибок:

- математических просчетов;
- ошибок при применении учетной политики;
- невнимательности;
- неверного толкования фактов и мошенничества.

Кроме того, в терминологии российских правил учета вместо понятия «мошенничество» (применяемого в МСФО) используется понятие «недобросовестные действия должностных лиц организации». Следует отметить, что определение понятия «недобросовестные действия» содержится в международном стандарте аудиторской деятельности (МСА 240) «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (так как с 1 января 2017 года на РФ действуют международные стандарты аудита), которые было также приведено в главе 1 пункте 1.1. Согласно МСФО «мошенничество» – это преднамеренное ошибочное действие одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которое приводит к ложному представлению финансовой отчетности. Таким образом, в российских стандартах аудита в отличие от стандартов бухгалтерского учета дается более полное определение понятия «недобросовестные действия», что по своему содержанию соответствует международным подходам к определению «мошенничество».

В текстах ПБУ 22/2010 и МСФО (IAS) 8 вводится такая характеристика ошибки, как ее существенность, под которой понимают свойство этой ошибки в

отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период влиять на решения пользователей бухгалтерской отчетности.

Процесс исправления бухгалтерской ошибки напрямую зависит от двух факторов:

- 1) от срока обнаружения ошибки;
- 2) от оценки ее влияния на бухгалтерскую отчетность с точки зрения существенности.

Первый фактор имеет определяющее значение при исправлении ошибок отчетного года, которые были обнаружены или в течение отчетного года, или по его окончании, но до подписания бухгалтерской отчетности. В этом случае существенность ошибки значения не имеет, так как любая ошибка должна быть исправлена обязательно (п. 4 ПБУ 22/2010).

Второй фактор непосредственно влияет на процесс исправления ошибок предшествующих периодов, но при этом также имеет значение срок их обнаружения: после подписания бухгалтерской отчетности либо до или после представления ее собственникам организации или иным лицам.

Сравнивая содержание ПБУ 22/2010 и МСФО 8 (IAS 8) в части исправления ошибок, следует отметить, что международный стандарт не содержит конкретных указаний по исправлению ошибок отчетного периода и несущественных ошибок предыдущих периодов.

МСФО (IAS) 8 направлено именно на регламентацию процесса исправления существенных ошибок предыдущих периодов путем ретроспективного пересчета, под которым понимается корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда. Согласно п. 9 ПБУ 22/2010 ретроспективный пересчет – это пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, осуществляемый путем их исправления, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена. Таким образом, и ПБУ 22/2010, и МСФО (IAS) 8 демонстрируют идентичный подход к содержанию понятия «ретроспективный

пересчет», за исключением того, что что в международной практике, как и в случае с учетной политикой, оперирует термином «кумулятивное влияние», в российском документе замененным словосочетанием «накопительный итог». Оба нормативных документа устанавливают ограничение на применение ретроспективного пересчета – когда практически невозможно установить связь ошибки с конкретным периодом или определить ее кумулятивное влияние. В этом случае отчетность необходимо скорректировать с наиболее ранней даты, когда это становится возможным. Российский стандарт в отличие от своего международного аналога предоставляет преференцию субъектам малого бизнеса (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг) в виде права исправления существенных ошибок предыдущих периодов без ретроспективного пересчета (п. 9 ПБУ 22/2010).

Однако кроме различий при написании данной работой мной были выявлены сходства, например как МСФО, так и ПБУ не признают ошибкой неточности или пропуски в бухгалтерской отчетности, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент представления отчетности. В отличие от ПБУ 22/2010 МСФО (IAS) 8 не уточняет состав неточностей или пропусков, которые не считаются ошибкой. Однако МСФО более строги, уточняя, что такая информация «могла обоснованно ожидаться».

Как ПБУ 22/2010, так и МСФО требуют раскрывать информацию о существенных ошибках в пояснениях к бухгалтерской отчетности. Требования почти идентичны. Необходимо раскрывать:

- характер ошибки;
- сумму корректировки ошибки в отчетности каждого из предшествующих периодов (как в балансе, так и в отчете о прибылях и убытках);
- сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего периода из представленных;

- причины невозможности осуществления ретроспективного пересчета (если таковой не был осуществлен), а также описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

Сравнение положений МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 показало, что данное положение (стандарт) максимально приближен к международному, однако имеет и ряд отличий. Однако в ПБУ 22/2010 подробно регламентируется порядок исправления ошибок отчетного периода и несущественных ошибок предыдущих периодов. Положительной характеристикой ПБУ 22/2010 являются абсолютно однозначные формулировки в отношении исправления ошибок на счетах бухгалтерского учета, особенно в отношении ошибок, подлежащих ретроспективному пересчету.

Данные критериального сравнения МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 по ряду основных положений приведены в таблице, которая предоставлена в Приложение Б.

В ходе написания данной главы было дано определение бухгалтерской ошибки и подробная классификация, а также были рассмотрены способы исправления ошибочно сделанных записей при ведении бухгалтерского учета. Исправление записей, произведенных с ошибкой, зависит от характера и момента их выявления. В случае обнаружения ошибки необходимо составить бухгалтерскую справку, где фиксируется выявленная ошибка, отражаются причины ее возникновения и способы исправления. Кроме этого, были даны понятия достоверности отчетности и существенности, для дальнейшего определения, исправления и анализа ошибок, а также выявления их влияния и на показатели бухгалтерской отчетности финансово-строительной компании «Готика».

## **2 Влияние отраслевых особенностей на учетный процесс**

### **2.1 Особенности строительной отрасли**

Строительная отрасль в настоящее время является одной из ключевых отраслей в российской экономике, призванных решать важнейшие задачи по совершенствованию социально-экономического развития регионов и государства в целом. Однако на фоне неблагоприятной экономической ситуации стране данная отрасль является одной из проблемных отраслей с точки зрения текущего состояния (высокая степень нестабильности и изменчивости) и ближайших перспектив в развитии. Строительные организации тесно взаимодействуют с государством в рамках контрактной системы в сфере закупок, при реализации приоритетных проектов, в том числе и жилья.

Нормативное и правовое регулирование строительства осуществляется как на федеральном, так и на уровне субъектов РФ.

Основные нормативно-правовые акты, которыми следует руководствоваться бухгалтеру строительной организации – это:

- Закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011;
- ПБУ, утвержденные Приказами Минфина РФ;
- Налоговый кодекс РФ;
- Постановление Госкомстата РФ № 100 от 11.11.1999;
- Градостроительный кодекс РФ;
- Гражданский кодекс РФ и другие специальные акты.

Деятельность строительных предприятий в рамках финансово – хозяйственных аспектов отличается от деятельности предприятий других отраслей экономики, так как строительная отрасль имеет выраженную специфику: особенности строительной техники и технологии производства, специфические условия управления строительными работами и их организации, сбыта и снабжения, формирование сметных цен на подрядные работы на основе сметных калькуляций, особый характер конечной продукции [19].

Строительные предприятия принято разделять на следующие хозяйственные формы строительного производства: жилищное, социально – культурное, промышленное и транспортное.

Жилищное и социально-культурное строительство специализируются на возведении объектов жилья и непромышленной сферы. Особенности жилищного и социально-культурного строительства, влияющими на организацию учета, следует считать единичный и мелкосерийный характер производства, глубокую технологическую специализацию, требующую дифференциации учетных работ.

Промышленное строительство проводится на компактно расположенных площадках в виде комплексов разнообразных, но взаимосвязанных сооружений, объединенных общей задачей, поставленной перед будущим хозяйствующим субъектом.

Транспортное строительство осуществляется путем сооружения и реконструкции объектов железных дорог, автомобильного, водного, воздушного, трубопроводного транспорта.

Объектом учета строительной отрасли принято считать законченный объект или его часть, вводимую в эксплуатацию, имеющую свою обособленную смету. Независимо от назначения объектов, производимого строительными предприятиями, осуществляется преимущественно единичное и в редких случаях мелкосерийное производство.

Участниками (субъекты) строительного рынка являются:

- инвесторы;
- проектировщики;
- заказчики;
- производители строительных материалов и железобетонных конструкций
- подрядчики;
- логистические фирмы и транспортные организации;
- девелоперы.

Роли и функции участников рынка четко разделены и разграничены, однако взаимно дополняют друг друга. Отношения между субъектами инвестиционной и строительной деятельности осуществляются на основе договоров и (или) государственных контрактов, заключенных между ними в соответствии с Гражданским кодексом [43]. Инвестор и заказчик находятся у истоков строительного проекта: определяют его цели, ход работ, подбирают соответствующего проекту застройщика и при необходимости меняют цели проекта. Застройщик определяет таких участников рынка, как проектировщик и подрядчик, ставит перед ними задачи и контролирует их работу. Он является связующим звеном между инвестиционными целями, объемно-планировочными решениями и строительной реализацией. Заказчик – застройщик для осуществления процесса строительства заключает договор строительного подряда со строительной организацией. В договоре подряда между заказчиком-застройщиком и генеральным подрядчиком предусматривается привлечение субподрядных организаций. Проектировщик разрабатывает объемно-планировочное и архитектурное решения инвестиционной идеи, подготовленной для него заказчиком, согласовывает проект со всеми заинтересованными сторонами и контролирует его выполнение на практике. Подрядчик реализует инвестиционные и проектные замыслы, координирует работу исполнителей (субподрядчиков), начинает и заканчивает стройку, взаимодействует с заказчиком и проектировщиком и оказывает влияние на них. Поставщики обеспечивают проект конкретными строительными материалами и оборудованием [21].

Цена договора определяется на основании составленной сметы. Можно выделить следующие основные виды смет:

- локальная смета, составляемая на определенные виды работ и затрат (в случае уточнения объемов работ составляются локальные сметные расчеты);
- объектная смета, составляемая на основе локальных смет на объект в целом и объединяющая данные из локальных смет;

- сводный сметный расчет стоимости строительства, составляемый на основе объектных смет и объектных сметных расчетов.

Таким образом, в современных условиях важнейшей задачей для субъектов строительного рынка становится формирование целостной отраслевой системы управления, ориентированной на удовлетворение социальных потребностей населения в конечной продукции и услугах отрасли.

Строительство как отрасль имеет ряд особенностей:

- условия работы на открытом воздухе;
- высокий уровень налогов;
- неоднородность объектов строительства, подвижность рабочих мест и неподвижность строительной техники и продукции;
- продукция строительства является предметом длительного пользования;
- влияние климатических и территориальных условий на процесс строительства;
- строительная организация может оказывать услуги как для себя, в таком случае объект строительства переходит в собственность, так и для заказчика;
- частое привлечение подрядчика на работы или часть работы, что оказывает влияние на планирование и бюджетирование;
- ведение нескольких объектов, которые порой не связаны друг с другом;
- длительное отвлечение финансовых средств инвестора в строительство из хозяйственного оборота, обусловленное длительным сроком проведения строительных работ.

В приложении В схематично представлена структура финансового потока строительной компании.

Исходя из вышеперечисленного, как и в других отраслях, в организациях строительной отрасли осуществляют такие виды деятельности как: операционная, инвестиционная и финансовая.

Операционная деятельность – строительство объектов и их реализация, в данном виде деятельности существуют поступления и расходования денежных средств.

Инвестиционная деятельность – долгосрочные вложения и поступления от приобретения основных средств и прочих капитальных вложений. Планирование данного вида деятельности осуществляется руководством и производственным подразделением.

Финансовая деятельность — это организация финансовых отношений, возникающих в процессе работы у предприятия с другими юридическими и физическими лицами, планируется с помощью бухгалтерии организации, а также финансового отдела.

Исходя из вышеперечисленного ниже нами будут приведены основные особенности финансов строительных организаций:

- долгосрочность финансового цикла обусловленный продолжительностью производственного цикла. Длительный производственный цикл определяет большой удельный вес статьи «незавершенное производство» в общей величине оборотных активов в балансе строительных организаций;

- высокая доля заемного капитала, так как существует необходимость отвлечения из оборота значительной части финансовых средств, поэтому возникает необходимость привлечения заемных средств финансирования;

- высокий уровень капиталоемкости, причиной являются крупные материальные, а также финансовые затраты, в том числе и первоначальные. Большая величина первоначальных затрат обусловлена с осуществлением подготовительных работ перед возведением объекта строительства;

- в отличие от промышленных предприятий отсутствует серийное производство однотипной продукции, что и определяет состав материальной базы;

- длительный срок окупаемости инвестиций;

- характерной чертой строительного рынка является многообразие хозяйственных связей между его субъектами;

- потребность в больших единовременных вложений которая объясняется необходимостью привязки строительного объекта к конкретному земельному участку.

Строительное производство можно осуществляться двумя способами ведения работ: хозяйственным или подрядным. При подрядном способе строительная организация привлекает для отдельных видов работ специализированные организации (подрядчиков), которые в свою очередь также могут иметь заключенные договоры со специализированными исполнителями (субподрядчиками). При хозяйственном способе строительства организация осуществляет все виды работ собственными силами. Себестоимость работ планируется строительной организацией самостоятельно при разработке финансовых планов на основе заключенных договоров.

Деятельность строительных организаций в силу специфики бизнес – процессов сопряжена с хозяйственными рисками. Риск хозяйственной деятельности возникает в следствие каких-либо изменений или возникших сложностей в деятельности, в тоже время неспособность распознать необходимость внесения изменений. Изменение в деятельности может произойти, в частности, в результате непредсказуемой реакции рынка, а также упущений, которые приведут к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации. Риски в строительстве разделяются на:

- риски текущей деятельности;
- риски отдельных инвестиционно – строительных проектов;
- риски бизнес – процессов;
- риски по фазам жизненного цикла.

Таким образом можно сделать вывод что строительный рынок является сложной многоуровневой системой, состоящей из ряда взаимосвязанных экономических подсистем-отраслей, обладающих определенной независимостью и самостоятельностью в выборе оптимального режима своего функционирования, что влияет на его устойчивость в целом.

## **2.2 Внешние и внутренние факторы, влияющие на деятельность строительных организаций**

Каждая организация существует и функционирует в среде. Поэтому для того, чтобы составить стратегию предприятия и привести данную стратегию в действие необходимо тщательно изучить отрасль, к которой относится предприятие, а также чтобы выявить возможные угрозы. Для этого нужно провести анализ отрасли и существующих конкурентов, другими словами анализ внешней среды организации.

Внешняя среда строительного предприятия является, как правило, более сложной, более многофакторной и более динамичной, по сравнению с внешней средой любого другого производственного предприятия, так как производственный процесс создания строительной продукции вовлекает в свою сферу наибольшее количество участников и отличается максимальным разнообразием природных условий, в которых он протекает [29].

К факторам, отражающим влияние отраслевых особенностей, относятся:

- конкуренция в отрасли;
- взаимоотношения с поставщиками и покупателями;
- изменения в технологии производства;
- экологические требования, оказывающие влияние на отрасль;
- применяемые способы ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- требования нормативных правовых актов, в том числе регулирующих сферу деятельности аудируемого лица;
- сложившиеся общие экономические условия.

Внешние факторы влияния – условия, которые организация не может изменить, но должна постоянно учитывать в своей работе: профсоюзы, правительство, экономические условия.

Факторы внешней среды принято делить на: косвенного и прямого воздействия.

Внешняя среда организации прямого воздействия – это поставщики, трудовые ресурсы, законы и учреждения государственного регулирования, потребители, конкуренты и другие факторы, которые непосредственно влияют на операции организации и испытывают на себе прямое влияние операций организации.

К внешним факторам прямого влияния относятся:

1) инновационный процесс – техническое перевооружение и модернизация производства, внедрение передовых технологий и методов выполнения работ, освоение высокопроизводительного оборудования, совершенствование системы управления и другие;

2) экономические циклы – увеличение и спад инвестиционного (ресурсного) потенциала, индекса цен и ценных бумаг, деловой активности, динамики прибыли;

3) конкурентный отбор – уровень концентрации строительных организаций; интенсивность конкуренции, отраслевые барьеры входа и выхода, платежеспособность потребителей, взаимодействие со смежными отраслями.

Факторы среды косвенного воздействия или общее внешнее окружение обычно не влияют на организацию также заметно, как факторы среды прямого воздействия. Однако руководству необходимо учитывать их. Среда косвенного воздействия обычно сложнее, чем среда прямого воздействия. Поэтому при ее исследовании обычно опираются, прежде всего, на прогнозы.

К внутренним факторам косвенного влияния относятся:

1) политические факторы – касаются разрешений и документации, которые должны быть получены на различных этапах строительства. К таким факторам относятся: изменение налоговой политики государства, изменение законодательства в части появления новых законопроектов про государственные заказы, запрет на ввоз стройматериалов и оборудования, то есть импортозамещение, а также бюрократизация и коррупция;

2) макроэкономические факторы – включают в себя функционирование работы компании. К данному виду факторов относят: рост реальных доходов,

рост стоимости материалов, невысокий уровень квалифицированных работников в отрасли, относительно высокая цена в сравнении с более крупными предприятиями отрасли;

3) научно – технологические факторы - связано с количеством технологической осведомленности, которой обладает компания. Поскольку технология устаревает в течение нескольких месяцев после запуска. Факторы, относящиеся к данной категории: высокие расходы на исследования, низкий доступ к новым технологиям и другие;

4) социальные факторы – учитывать социальную среду, которая преобладает в рынке и определить или измерить факторы, такие как демографические и культурные тенденции, население и аналитики. Данный фактор характеризуется уровнем жизни в регионе, ценности в поддержке жилья в хорошем состоянии, высокие требования к качеству работ.

Анализ внешней среды представляет собой один из инструментов, благодаря которому руководство организации может:

- проектировать систему контроля над важными внешними процессами и ресурсами;

- осуществлять мероприятия по снижению рисков, причинами которых выступают внешние воздействия;

- влиять на действия конкурентов и поставщиков, на спрос потребителей.

Организация не имеет возможности жестко контролировать внешнюю среду, но может и обязана эффективно приспосабливаться к ней, непрерывно следить за ее изменениями, прогнозировать и своевременно реагировать на них.

Рассматривая факторы внутренней среды, необходимо понимать, что они влияют на эффективность деятельности строительной компании, а также её устойчивость и надежность.

Внутренняя среда организации – это совокупность внутренних ситуационных факторов внутри организации. Они тесно взаимосвязаны и в большинстве случаев контролируются и регулируются. Внутренняя среда организации является источником ее жизненной силы. Она включает в себе тот

потенциал, который дает возможность организации функционировать, а, следовательно, существовать и выживать в определенном промежутке времени. Но внутренняя среда может быть и источником проблем и даже гибели организации в том случае, если она не обеспечивает необходимого функционирования организации. Основными факторами внутренней среды организации являются: структура, цели, задачи, технология, персонал, ресурсы, культура.

Внутренние факторы называются переменными внутренней среды, которая является регулируемой и контролируемой со стороны управления организации.

К переменным внутренней среды относятся:

1) организационно-технические – гибкость организационной структуры, уровень информационного обеспечения, маркетинговая стратегия и политика, результативность конкурентной позиции;

2) производственные – уровень основных производственных фондов, техническая и технологическая оснащенность, система контроля качества строительной продукции, эффективность производства (использование производственных ресурсов), длительность производственного цикла;

3) финансовые – платежеспособность, финансовая устойчивость, ликвидность активов;

4) социальные (трудовые) – квалификация персонала, трудовая и технологическая дисциплина, степень мотивированности персонала и эффективность труда;

5) экологические – экологическое обоснование технологических, строительных, архитектурно-планировочных и других проектных решений на стадии разработки проекта (рабочего проекта).

Все внутренние переменные взаимосвязаны. В своей совокупности они рассматриваются как социотехнические подсистемы. Изменение одной из них, в определенной степени, влияет на все другие. Совершенствование одной переменной, например, технологии, не обязательно может вести к повышению

производительности, если эти изменения сказываются отрицательно на другой переменной, например, людях.

Кроме указанных внутренних факторов могут быть проанализированы факторы управления и логистики, а также рыночной политики компании.

Факторы управления и логистики включают в себя инновационную деятельность, качество планирования и контроля сроков, применение современных средств обмена информацией, эффективность взаимодействия с контрагентами.

Отрасль «строительство» в условиях рыночных отношений более, чем другие отрасли, восприимчиво к логистике, что можно объяснить следующими причинами:

- территориальной рассредоточенностью строек;
- разными по уровню объемы потоков материальных ресурсов в различные периоды строительства зданий и сооружений;
- изменением характера взаимодействия процессов доставки материалов и изделий на стройки со строительными процессами;
- постоянной потребностью в рациональной организации строительства и совершенствовании технологии строительства по эффективному использованию ресурсов;
- экономической самостоятельностью участников строительства.

Факторы рыночной политики компании – это прежде всего её деловая репутация. Репутация строительной компании в значительной степени определяется рациональными факторами, такими как платежеспособность и финансовая устойчивость, положительная кредитная история, степень вертикальной интеграции, политические риски.

Главным источником повышения репутации строительной компании служит положительный опыт реализации проектов: возведение зданий, отличающихся высоким качеством строительства, продуманностью концепции, востребованностью на рынке и успешной реализацией. Другой важнейший фактор – добросовестное партнерство: выполнение инвестиционно-

строительной компанией договорных обязательств по срокам, качеству и условиям строительства, соблюдение договоренностей с покупателем, корректность взаимоотношений с риелторскими компаниями, партнерами, соинвесторами, кредиторами [41].

Таким образом, каждый из перечисленных факторов может способствовать развитию строительных организаций или содержать в себе угрозы (риски), препятствующие реализации эффективной финансово – хозяйственной деятельности (ФХД) строительной организации.

В нестабильных экономических и политических условиях строительные организации пересматривают свои стратегии и направления деятельности, пытаются сократить издержки и повысить эффективность своих проектов. Также важна оценка конкурентоспособности строительной организации. Эта оценка должна быть тесно связана с изучением стратегических альтернатив: ограниченный рост объемов строительных работ, цены на товары и услуги, все виды информации и т. д. Кроме того, необходимо учитывать фактор риска и фактор времени.

С учетом этого очевидна необходимость управления факторами и условиями формирования потенциала строительного предприятия исходя из следующих принципов:

- обеспечение соответствия внутренних факторов требованиям динамичной внешней среды;
- управление прежде всего факторами, непосредственно влияющими на конкурентоспособность потенциала;
- адаптация к неуправляемым факторам с учетом региональной и отраслевой специфики.

### **2.3 Организация бухгалтерского учета в строительных организациях**

Бухгалтерский учет – это формирование систематизированной информации о всех хозяйственных операциях предприятия, и составление на ее

основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Согласно Федерального закона № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете», бухгалтерский учет обязаны вести все экономические субъекты РФ, включая и строительные компании [3].

Правила ведения бухгалтерского учета в строительстве основаны на особенностях организации строительного производства. В бухгалтерском учете строительных организаций можно выделить несколько важных нюансов:

- учет капитальных вложений;
- учет материалов;
- учет затрат;
- учет генподрядных услуг;
- учет некапитальных работ;
- специфичный способ признания выручки.

Возведение зданий или сооружений имеет колоссальные отличия от других видов деятельности не только в этапах осуществления и реализации, но и в части бухгалтерского и налогового учетов.

Отличия ведения бухгалтерского учета в строительстве:

а) Документация. Участники используют иные документы для отражения этапов и результатов стройки. Например, акты выполненных работ по специализированной форме КС-2, а также специализированная справка о стоимости строительства по форме КС-3.

б) Учет затрат по элементам. Иными словами, произведенные затраты подразделяются на несколько элементов, таких как: материалы, заработная плата специалистов, работа оборудования, машин и механизмов, а также накладные затраты.

в) Особенности принятия объекта. Объект завершенного строительства подлежит приемке по специальным правилам и специальными комиссиями, по итогам данного контрольного мероприятия составляется акт о приеме-передаче (форма № ОС-1а).

г) Необходимость в регистрации объекта. Построенное здание подлежит обязательной регистрации в соответствующих госорганах. Только после регистрации объект может быть включен в состав основных средств.

Порядок учета затрат по строительным работам зависит от способа их производства: хозяйственным или подрядным. Подробное описание приводилось в параграфе 2.1.

В строительстве используются следующие виды себестоимости строительных работ:

- плановая себестоимость – представляет собой прогнозное значение предельной величины затрат строительной организации при строительстве объекта;

- сметная себестоимость – определяется для конкретного объекта строительства проектной организацией на основании документов по сметным нормам и текущим ценам на дату ее расчета;

- фактическая себестоимость – это сумма затрат, произведенных строительной организацией в ходе строительства объекта недвижимости в существующих условиях, которая определяется на основе данных бухгалтерского учета.

Себестоимость строительных работ может включать такие элементы:

- затраты, непосредственно связанные с осуществлением строительных работ;

- затраты, связанные с обслуживанием производственного процесса;

- затраты некапитального характера, обусловленные совершенствованием технологии строительства, улучшением отдельных видов работ;

- текущие затраты: на эксплуатацию очистных сооружений, природоохранные мероприятия и другие;

- дополнительные затраты (например, на осуществление работ вахтовым способом);

- другие виды затрат.

Учет затрат на производство строительных работ может быть организован с использованием позаказного метода или метода накопления затрат.

Позаказный метод – в этом случае на каждый объект строительства открывается отдельный заказ (субсчет к счету 20). Учет затрат ведется нарастающим итогом до окончания выполнения работ по заказу. Данный метод является наиболее распространенным методом учета затрат. Косвенные расходы по договору включаются в расходы по каждому договору путем распределения общих расходов организации на исполнение договоров. Способы распределения между договорами косвенных расходов определяются организацией самостоятельно.

Метод накопления затрат за определенный период времени – используется в организациях, которые выполняют однородные виды работ или строят однотипные объекты с непродолжительным сроком возведения. При этом определение себестоимости сданных заказчику работ производится расчетным путем исходя из соотношения фактических затрат по производству работ и их договорной стоимости.

Еще одной отраслевой особенностью строительства являются расходы на содержание и эксплуатацию строительных машин и механизмов. Учет таких затрат ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по видам или группам машин и механизмов и ежемесячно списывается на соответствующие счета их фактического использования.

Очень часто в договорах с субподрядчиками предусмотрена оплата услуг генподряда в размере от 2% до 10% от стоимости строительных работ, выполняемых субподрядчиком. Услугами генподряда является деятельность генерального подрядчика по организации работ на объекте в целом: организация, обустройство и содержание стройплощадки, обеспечение материалами, обеспечение пожарно-сторожевой охраной, обеспечение нетитульными и титульными зданиями и сооружениями, охрана труда и так далее. Возмещение субподрядчиком генподрядных услуг производится удержанием из стоимости

выполненных им за отчетный период работ в справке о стоимости выполненных работ и затрат по типовой форме № КС-3.

В строительстве достаточно часто присутствуют работы, выполнение которых не является частью договора на строительство. К таким работам относят:

- строительство временных зданий и сооружений;
- консервация строящихся объектов;
- снос прекращенных строительством объектов.

Основную часть таких работ, называемых некапитальными, составляют работы по возведению временных зданий и сооружений, которые нужны для нормального хода строительства основных объектов. Временные здания и сооружения подразделяются на две группы: титульные и нетитульные.

Титульные здания и сооружения – здания и сооружения, возводимые за счет сметной стоимости строительства, предназначенные для нужд строительства в целом. Титульные здания и сооружения учитываются как основных средства на счете 01 «Основные средства» или как инвентарь и хозяйственные принадлежности на счете 10 «Материалы». К основным средствам относятся здания и сооружения, которые стоят более 40 000 рублей и имеют срок полезного использования более одного года. Все остальные учитываются как материалы. Приемка титульных зданий и сооружений в эксплуатацию производится по формам КС-11, КС-14, ОС-1.

Нетитульные здания и сооружения – временные сооружения, приспособления и устройства, предназначенные для нужд отдельного объекта строительства. Затраты на их возведение учитываются в составе накладных расходов. Затраты на возведение временных нетитульных зданий учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства».

Согласно ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», выручка и расходы по договору подряда признаются способом по мере готовности [42]. Этот способ предусматривает, что выручка и расходы по договору определяются исходя из подтвержденной самой организацией степени завершенности работ по

договору на отчетную дату и признаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы, вне зависимости от того, предъявляются ли они к оплате заказчику до момента полного завершения работ по договору.

Ведение бухгалтерского учета в компании заказчика отличается от учета в организации исполнителя.

Ведение учета строительной деятельности организаций, являющейся подрядчиком закреплено в ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 2/94, ПБУ по учету инвестиций. Все затраты в строительной компании подлежат дроблению на элементы, поименованные выше.

Для отражения строительных затрат в бухучете применяют счет бухучета 20 «Основное производство». По дебету счета 20 отражаются затраты:

- на материалы с одновременным отражением затрат по кредиту счета 10 «Материальные запасы»;
- на зарплату персонала строительной фирмы по кредиту 70 «Расчеты по оплате труда»;
- по расчетам с поставщиками по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При поэтапной приемке следует использовать счет 46 «Выполненные этапы по незавершенному производству», формируя проводку Дт 46 Кт 90 — отражена незавершенная реализация производства.

Отличительной особенностью учета для заказчика заключается в том, что возведение объекта для заказчика является вложением средств во внеоборотные активы.

Учет следует вести на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» с применением специального субсчета 3 «Строительство объектов ОС». Так, при подписании акта выполненных работ (КС-2), в котором отражают произведенные затраты на оплату подрядных строительных работ.

Финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности строительной организации складывается из финансового результата от сдачи заказчику объектов,

работ и услуг, предусмотренных договорами, реализации основных средств, иного имущества организации, продукции и услуг подсобных и вспомогательных производств, находящихся на балансе строительной организации, а также доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму расходов по ним [18].

Бухгалтерский учет в строительных организациях является одним из самых проблемных направлений современного бухгалтерского учета. Кардинально меняющиеся законодательные акты и нормативные документы, организационно-технические и экономические особенности строительства оказывают существенное влияние на изменения методики бухгалтерского учета отрасли.

### **3 Применение методических подходов к исправлению существенных ошибок в отчетности организации (ООО ФСК «Готика»)**

#### **3.1 Выявление и исправление бухгалтерских ошибок совершенных в отчетном периоде**

Общество с ограниченной ответственностью финансово – строительная компания «ГОТИКА» (ООО ФСК «ГОТИКА») образовано 15 ноября 1994 года. Качество и надежность на века — ключевые принципы работы компании. Среднегодовая численность работников за отчетный период составляет 13 человек. Размер уставного капитала организации на конец 2017 год составляет 10 000 руб. С 01 августа 2016 года организация имеет статус микропредприятия. Дочерних и зависимых обществ, а также обособленных подразделений организация не имеет [39].

Организация создана в целях получения прибыли и удовлетворения общественных потребностей в реализуемых ею услугах. Основным видом деятельности организации является консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления (70.22 – по коду ОКВЭД ред.2), Компания также вправе осуществлять виды деятельности, прописанные в ЕГРЮЛ, не запрещенные законом в том числе строительство жилых и нежилых зданий, покупка и продажа собственного недвижимого имущества, подготовка к продаже собственного недвижимого имущества как жилого, так и нежилого, покупка и продажа земельных участков, предоставление посреднических услуг при оценке нежилого недвижимого имущества и другие.

Организация создана на неопределенный срок. Правоспособность организации возникает с момента его государственной регистрации и прекращается в момент завершения его ликвидации.

Генеральным директором и единственным акционером организации является Тихов Г.А.

Инвестиционно-девелоперская компания, реализует проекты на всех этапах: планирование, проектирование, финансирование, строительство и ввод объекта в эксплуатацию.

На объектах строительства многоквартирных жилых домов ООО ФСК «Готика» выступает в качестве заказчика-застройщика, то есть приобретает права на подходящий земельный участок, заказывает проект будущего объекта, получает разрешение на строительство, привлекает основную подрядную организацию, организует продажи строящихся помещений и обеспечивает финансирование подрядчика, а, по завершении строительства, вводит объект в эксплуатацию.

С 1998 года организация занимается расселением граждан из аварийных домов барачного типа, предоставляя современные благоустроенные квартиры. С 2002 года, реализует и финансирует за счет собственных средств краевую целевую программу «Строительство жилья взамен ветхого и аварийного жилищного фонда в Красноярском крае на 2002 – 2005 годы».

В 2014 году компания «Готика» — первая среди красноярских застройщиков включилась в реализацию муниципальной программы развития застроенных территорий (РЗТ) в соответствии с федеральным законодательством. По состоянию на III – й квартал 2018 г. компания «Готика» в тесном партнерстве с муниципалитетом реализует четыре крупных проекта РЗТ.

ООО ФСК «Готика» и ее специалисты привлечены в состав экспертных органов государственной и муниципальной власти в области градостроительства.

За более чем 20 лет работы ФСК «Готика» построила и ввела в эксплуатацию 20 многоквартирных домов с объектами социальной инфраструктуры, общей площадью около 170 тыс. м<sup>2</sup>. Кроме того, компания включилась в решение проблемы дефицита парковочных мест во дворах – две подземные автопарковки уже построены; в каждом новом доме безусловно предусматривается собственная подземная автопарковка [39].

ООО ФСК «ГОТИКА» является самостоятельно хозяйствующим субъектом с правами юридического лица, обладает обособленным имуществом, имеет самостоятельный баланс, банковские счета, выполняет обязанности и пользуется правами, связанными с его уставной деятельностью, не участвует в судебных тяжбах.

ООО ФСК «Готика» применяет упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы».

Бухгалтерская отчетность ООО ФСК «Готика» сформирована исходя из действующих в РФ федеральных стандартов бухгалтерского учета и отчетности.

Согласно учетной политики данной организации существенной является ошибка, приводящая к искажению любой строки бухгалтерской отчетности более чем на 5%.

В данном параграфе нами будет определен уровень существенности по каждому виду искажения (ошибки) при ведении бухгалтерского учета, а также будет определен тип влияния хозяйственной операции на валюту баланса: пермутация (активная и пассивная) или модификация (положительная и отрицательная).

В таблице Г.1 представленной в приложении Г приведены реклассификационные корректировки и пересмотренные данные по бухгалтерскому балансу в отчетном периоде.

Рассчитаем процент искажения каждой строки бухгалтерского баланса, на которые влияет отражение выявленных ошибок. Формула нахождения процента искажения (1):

$$\text{Процент искажения} = \frac{\text{Сумма ошибки (искажения)}}{\text{сумма после выявления ошибки}} * 100\% \quad (1)$$

Расчет процента искажения, связанный с неверным определением классификации строительства объектов основных средств представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Процент искажения ошибки отражения объекта строительства

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Основные средства, в том числе	58515	$(58515 + 229268) =$ 287 783	79,67
<i>Строительство объектов основных средств</i>	0	$(0 + 229268)$	100
Прочие внеоборотные активы	229 628	$(229268 - 229268) = 0$	-

Сравним полученный результат максимального процента искажения с критерием существенности согласно учетной политике организации  $79,67\% > 5\%$ . В данном случае 100% не является максимальным результатом, так как в бухгалтерском балансе основные средства представляются в свернутом виде, поэтому рассматриваем влияние на общую строку, а не на детализированную. Таким образом, допущенная ошибка является существенной. Данная ошибка может привести к неверному пониманию структуры бухгалтерского баланса, а также может оказать влияние на показатели финансовой устойчивости и ликвидности; налоговых последствий не несет. В данном случае наблюдается активная пермутация, так как влияния на валюту баланса не оказывает.

В таблице 2 приведен расчет процента искажения, связанный с неверной классификацией строительных материалов.

Таблица 2 – Процент искажения ошибки отражения строительных материалов

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Основные средства, в том числе	58 515	$(58 515 + 4 137) =$ 62 652	6,61
<i>Строительные материалы</i>	0	$(0 + 4 137)$	100
Запасы	4 137	0	-

Определим уровень существенности данного искажения путем сравнения  $6,61\% > 5\%$ . Таким образом, допущенная ошибка является существенной. Данная ошибка приводит к неверной структуре бухгалтерского баланса, затрагивающая первый и второй разделы баланса. Налоговых последствий данная ошибка не несет. В данном случае наблюдается активная пермутация. Однако данная ошибка может привести к значительному изменению при расчете средней стоимости внеоборотных активов, а также на среднюю стоимость оборотных активов, что в свою очередь повлечет за собой неверный расчет таких показателей как: текущая ликвидность, фондоотдача, оборачиваемость запасов, а также может привести к неправильному определению типа финансовой устойчивости организации.

Неверно определенная классификация по выданным авансам на будущее строительство и расчет процента искажения, а также суммы до и после выявления ошибки представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Процент искажения ошибки отражения авансов, выданных под будущее строительство

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Основные средства, в том числе	58 515	$(58\ 515 + 10\ 856) = 69\ 371$	15,65
<i>Авансы, выданные на будущее строительство</i>	0	$(0 + 10\ 856) = 10\ 856$	100,00
Дебиторская задолженность	63 319	$(63\ 319 - 10\ 856) = 52\ 463$	20,69

Так как максимальный процент искажения равен  $20,69\%$ , что больше регламентированного уровня существенности согласно учетной политикой  $5\%$ , то допущенная ошибка является существенной при ведении бухгалтерского учета, но не оказывает влияние на налогообложение. Данная ошибка оказывает существенное влияние на показатели отчетности, что приводит к искажению

структуры актива баланса, так как затрагивает разные разделы. В данном случае наблюдается активная пермутация. Может привести к неверному расчету показателей деловой активности и финансовой устойчивости организации, а также ликвидности организации.

Расчет процента искажения, связанный с неверным, отраженным прочей долгосрочной задолженности в составе дебиторской задолженности, представлен в таблице 4.

Таблица 4 – Процент искажения ошибки отражения прочей долгосрочной задолженности

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Прочие внеоборотные активы	229628	$229628 + 19300 = 248\ 928$	17,68
Дебиторская задолженность	63319	$63319 - 19300 = 44019$	43,84

Сравним максимальный процент искажения с критерием существенности ошибки:  $43,84\ \% > 5\ \%$ . Следовательно, допущенная ошибка является существенной, однако ее влияние сказывается только на бухгалтерском учете и не несет за собой изменений в налоговом учете организации. Данная ошибка приводит к неверной структуре баланса организации, то есть к занижению внеоборотных активов и завышению текущих (оборотных) активов, однако итог валюты баланса является неизменным. В данном случае наблюдается активная пермутация баланса. Искажение может привести к неверному расчет показателей финансовой устойчивости и платежеспособности организации, а также коэффициентов оборачиваемости, что важно для инвесторов организации.

При ведении аналитического учета по прочим обязательствам была допущена ошибка, поэтому нами был рассчитан процент искажения и представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Процент искажения ошибки ведения аналитического учета по прочим обязательствам

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Дебиторская задолженность	63319	(63319 - 1313) = 62 006	2,12
Прочие оборотные обязательства	1313	(1313 - 1313) = 0	-

Сравним максимальный процент искажения с критерием существенности ошибки, установленным в организации:  $2,12\% < 5\%$ . Таким образом, допущенная ошибка является не существенной, что может говорить об несущественно искаженной информации в бухгалтерском учете, однако на налоговый учет влияния не оказывает. Данный вид искажения влияет на валюту баланса, что говорит об отрицательной модификации бухгалтерского баланса, так как валюта баланса была уменьшена на сумму допущенной ошибки после исправления ошибки.

Рассчитанный процент искажения статей бухгалтерского баланса, связанный с неверно определенной классификацией учета требований к банку, представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Процент искажения ошибки по ведению учета требования к банку

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Дебиторская задолженность	63319	(63319 + 42) = 63 361	0,07
Денежные средства и денежные эквиваленты	25321	(25321 - 42) = 25279	0,17

Проведя сравнение между максимальным процентом искажения и критерием существенности ошибки:  $0,17\% < 5\%$ , выясним уровень

существенности. Таким образом, допущенный вид искажения является не существенным, как для бухгалтерского, так и для налогового учета. В данном случае наблюдается активная пермутация баланса.

При ведении бухгалтерского учета, дебиторская задолженность была классифицирована как финансовые вложения, что является ошибкой и искажает показатели бухгалтерского баланса организации. Процент искажения по данному виду ошибки представлен в таблице 7.

Таблица 7 – Процент искажения ошибки выделение дебиторской задолженности признанных как финансовые вложения

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Дебиторская задолженность	63319	$(63319 - 208) = 63\ 111$	0,33
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	26229	$(26229 + 208) = 26\ 437$	0,79

Сравним максимальный процент искажения с критерием существенности ошибки:  $0,33\ \% < 5\ \%$ . Таким образом, допущенная ошибка является не существенной как в бухгалтерском, так и в налоговом учете. В данном случае наблюдается активная пермутация баланса.

В таблице Д.1 приложения Д приведены корректировки, влияющие на нераспределенную прибыль, а также данные до и после пересмотра (корректировок) по бухгалтерскому балансу в отчетном периоде.

Рассчитаем процент искажения каждой строки бухгалтерского баланса, на которые влияет отражение выявленных ошибок. Расчет процента искажения будет произведен также с помощью формулы 1 представленной выше.

В таблице 8 приведен расчет процента искажения, связанный с ошибочным определением стоимости незавершенного строительства, выявленной при проведении инвентаризации.

Таблица 8 – Процент искажения ошибки в определение стоимости незавершенного строительства по результатам инвентаризации

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Основные средства	58515	58515 + 12367 = 70882	17,45
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	229958	229958 + 12367 = 242325	5,10

Проведя сравнение, нами было выявлено, что: 17, 45 % > 5 %. Таким образом, допущенная ошибка является существенной. Наблюдается положительная модификация. Данная ошибка может привести к неверному расчету финансового положения и показателей платежеспособности организации, а также оказать влияние на показатели ликвидности и оборачиваемости организации. Налогового последствия данная ошибка не несет.

При ведении бухгалтерского учета учетной политикой организации определен линейный метод начисления амортизации. В отчетном периоде была совершена ошибка при определении стоимости объектов основных средств. К данному виду ошибки привел неверный расчет амортизации. Процент искажения статей бухгалтерского баланса по совершенной ошибке представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Процент искажения ошибки в определение стоимости объектов основных средств в результате ошибок расчета амортизации

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Основные средства	58515	58515 - 424 = 58 091	0,73
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	229958	229958 - 424 = 229534	0,18

Так как  $0,73\% < 5\%$ , следовательно, допущенная ошибка является не существенной. В данном случае наблюдается отрицательная модификация. Налогового последствия данная ошибка не несет.

В таблице 10 отражен расчет процента искажения по ошибки связанной с неверно списанной сомнительной задолженностью, которая на момент учета таковой не является.

Таблица 10 – Процент искажения ошибки, связанной с восстановлением резерва сомнительных долгов

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Дебиторская задолженность	63319	$63319 + 35407 =$ 98726	35,86
Нераспределенная прибыль	229958	$229958 + 35407 =$ 265365	13,34

Так как  $35,86\% > 5\%$  следовательно, допущенная ошибка является существенной. Наблюдается положительная модификация. Налоговых последствий данное искажение не несет. Однако может привести к неверно представленной информации в бухгалтерской отчетности, а именно в структуре оборотных активов и капитала организации. Может оказать существенное влияние при расчетах показателей финансовой устойчивости, деловой активности, оборачиваемости и ликвидности организации.

По итогам проведения инвентаризации в отчетном периоде были выявлены ошибочно определенные суммы по дебиторской и кредиторской задолженностям в отчетном периоде. Процент искажения статей бухгалтерского баланса, а также суммы до и после исправления стоимости дебиторской задолженности отражены в таблице 11, а по кредиторской – в таблице 12.

Таблица 11 – Процент искажения ошибки в определении стоимости дебиторской задолженности по результатам инвентаризации

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Дебиторская задолженность	63319	63319 - 6054 = 57 265	10,57
Нераспределенная прибыль	229958	229958 - 6054 = 223904	2,70

Сравним максимальный процент искажения с критерием существенности установленным организацией самостоятельно, определим, что 10,57 % > 5 %. Таким образом, допущенная ошибка является существенной. Данный вид искажения характеризуется отрицательной модификацией, налоговых последствий не несет. Приводит к искажению перечисленных в таблице статей баланса, а также к неверному расчету показателей финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности организации.

Таблица 12 – Процент искажения ошибки в определении стоимости кредиторской задолженности по результатам инвентаризации

Наименование строки баланса	На 31.12.2017		
	Сумма до выявления ошибки, тыс. руб.	Сумма после выявления ошибки, тыс. руб.	Процент искажения, %
Кредиторская задолженность	7172	7172 + 5881 = 13053	45,05
Нераспределенная прибыль	229958	229958 - 5881 = 224077	2,62

При сравнении максимального процента искажения с критерием существенности было определено, что 45,05 % > 5 %. Следовательно, допущенная ошибка является существенной. Данная ошибка не приводит к изменению валюты баланса, что говорит об пассивной пермутация. Налоговых

последствий не несет. Данная ошибка приводит к искажению расчетов финансовой устойчивости, ликвидности и оборачиваемости организации.

В бухгалтерском учете были обнаружены следующие существенные искажения:

1) в результате документальной инвентаризации за 2008 – 2016 гг. установлены существенные ошибки при классификации расходов, что привело к корректировке стоимости объектов незавершенного строительства, дебиторской и кредиторской задолженностей на 31.12.17;

2) в бухгалтерской отчетности за 2017 год оценочные значения в виде резерва сомнительной дебиторской задолженности сформированы исходя просроченной задолженности, которая на 31.12.17 таковой не является;

3) произведен пересчет амортизации объектов основных средств, исходя из правил, установленных учетной политикой;

4) реклассифицированы авансы, выданные под строительство как внеоборотные активы, а также объекты строительства и строительные материалы;

5) реклассифицирована дебиторская задолженность, ошибочно классифицированная как финансовые вложения.

Согласно п. 6 и п. 7 части II «Порядок исправления ошибок» ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» были внесены исправительные записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета 31 декабря 2017 года.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществлялся путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет) в соответствии с п. 9 ПБУ 22/2010.

Согласно п. 6 Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь

отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).

Пункт 7 гласит, что существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и тому подобное, исправляется в порядке, установленном п. 6. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователям, то бухгалтерская отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная или исправленная бухгалтерская отчетность), подлежит повторному представлению этим пользователям.

Реклассификация – отражение стоимости актива или обязательства в иной (иных) статье (статьях) бухгалтерского баланса по сравнению с предшествующим бухгалтерским балансом.

Таким образом реклассификация является учетной процедурой, которая вызвана появлением новой информации или развитием событий, и, следовательно, она не является корректировкой ошибки. Как правило, реклассификация происходит внутри одного и того же элемента: актив переносится в другую группу активов, доходы – тоже в доходы, но в другой статье. Процедура реклассификации не ведет к изменению стоимости ни в бухгалтерском учете, ни для целей оценки и раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следовательно, все корректировки, приведенные в приложении Г, связаны только с представлением информации в отчетности, а не с исправлением бухгалтерских записей.

Далее нами будут рассмотрены корректировки с помощью бухгалтерских счетов, так как они оказывают влияние на нераспределенную прибыль организации (приложение Д).

1. Корректировка стоимости незавершенного строительства по результатам инвентаризации будет отражена таким образом:

Дт 08/3 Кт 84 12367

2. Корректировка стоимости основного средства в результате ошибочного расчета амортизации:

Дт 84 Кт 01 424

3. Корректировка, связанная с восстановлением резерва по сомнительным долгам:

Дт 63 Кт 84 35407

4. Корректировка стоимости кредиторской задолженности по результатам инвентаризации:

Дт 84 Кт 60 (76) 5881

5. Корректировка стоимости дебиторской задолженности по результатам инвентаризации

Дт 84 Кт 62 (76) 6054

Определим суммарное влияние на нераспределенную прибыль организации с помощью составления «самолетика» по счету 84.

Счет 84 Нераспределенная прибыль»	
Дебет	Кредит
	12367
424	35407
5881	
6054	
12359	47774
	<b>35415</b>

Таким образом, суммарное влияние на чистую прибыль составило = 47774 – 12359 = 35 415 тыс. руб.

Выявив и исправив ошибки отчетного периода можно определить их влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а также на показатели финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности.

### **3.2 Анализ финансового положения и финансовых результатов (на основе бухгалтерской отчетности после исправления ошибок)**

Информационной базой финансового анализа является бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО ФСК «Готика», в частности нами будут использоваться такие формы как: пересмотренный бухгалтерский баланс и пересмотренный отчет о финансовых результатах. Данные формы отчетности представлены в приложении И и К соответственно.

Бухгалтерский баланс представляет собой наиболее информативную форму для анализа и оценки финансового положения организации на отчетную дату и два предшествующих периода [20].

Отчет о финансовых результатах содержит сведения о текущих финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и за один предшествующий период, а также величину балансовой прибыли или убытка, сумму налога на прибыль, изменения налоговых доходов и расходов и так далее.

Анализ финансового положения и финансовых результатов будет проведен с помощью горизонтального и вертикального анализов. Целью вертикального анализа является выявление относительной значимости тех или иных статей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Расчет структуры активов (пассивов) происходит через деление определенного элемента актива на общую сумму активов (пассивов). Цель горизонтального анализа – определение динамики отдельных статей отчетных форма для выявления тенденций, а также прогнозирования на будущие периоды. Расчет абсолютных и относительных отклонений является важным элементом при проведении горизонтального анализа. Абсолютное отклонение – это изменение показателя, выраженное в рублях или другой валюте. Такое отклонение рассчитывается как разница значений в отчетном и базовом году. Относительное отклонение – это изменение, выраженное в процентах, рассчитываемое как отношение абсолютного прироста к показателю за базовый год, умноженное на 100 [22].

Анализ финансового состояния организации будет проведен с помощью детализированной программы финансово – хозяйственной деятельности (ФХД).

Система финансовых показателей признана основным инструментом анализа финансовой отчетности. Большинство финансовых показателей представлено в виде строк бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Детализированный анализ ФХД организации проводится по различным системам аналитических коэффициентов. Комплексная программа включает в себя такие разделы как [20].:

1. Анализ имущественного положения;
2. Анализ ликвидности и платежеспособности;
3. Анализ финансовой устойчивости;
4. Анализ деловой активности;
5. Анализ рентабельности;
6. Анализ показателей состояния на рынке ценных бумаг.

В данном параграфе будет произведен анализ согласно перечисленной программе, однако будет исключен раздел шесть, так как ООО ФСК «Готика» не котирует акции на рынке ценных бумаг.

Для удобства чтения данных и проведения анализа нами было произведено преобразование стандартной формы баланса в укрупненную (агрегированную) форму, представленную в таблицах 13 и 14, с разделением на актив и пассив соответственно.

При составлении агрегированного баланса используют гибкий, экономически выверенный подход, учитывают существенные нюансы экономической деятельности объекта анализа. Показатели агрегированного баланса рассчитываются по данным бухгалтерского баланса и аналитического учета, равенство Активов и Пассивов остается. Единственное – производится укрупнение (агрегирование), а именно объединение статей, которые похожи по своему экономическому содержанию.

Таблица 13 – Актив агрегированного аналитического баланса

Показатель	На 31.12.2016	На 31.12.2017
а) Внеоборотные активы		
ВА (1100)	118115	334378
б) Оборотные активы (текущие)		
ТА (1200)	203192	112753
ЗЗ (1210+1220)	67	0
ДБЗ (1230+1260)	112947	61037
ДС (1240+1250)	90178	51716
В (1600)	321307	447131

Таблица 14 – Пассив агрегированного аналитического баланса

Показатель	На 31.12.2016	На 31.12.2017
с) Капиталы и резервы		
ИСС (1300+1530+1540)	262879	307711
д) Долгосрочные резервы		
ДЗС (1400)	56829	126367
е) Краткосрочные обязательства		
КСО (1500-1530-1540)	1599	13053
ККЗ (1510)	0	0
КрЗ (1520+1550)	1599	13053
В (1700)	321307	447131

Использование агрегированного баланса более удобно для чтения и анализа, а также позволяет определить важные элементы, определяющие состояние предприятия. Кроме того, такая форма более близка к формам, которые используются в мировой экономике. На основании статей агрегированного баланса рассчитываются главные финансовые показатели организации: коэффициенты финансовой устойчивости, ликвидности, деловой активности и так далее.

После составления агрегированного баланса перейдем к анализу динамики состава и структуры имущества (актива) организации, который представлен в таблице 15.

Активы — это ресурсы, контролируемые организацией, использование которых, возможно, вызовет в будущем приток экономической выгоды. Активы динамичны по своей природе. Наличие активов у предприятия свидетельствует о его возможности вести предпринимательскую деятельность. В процессе

функционирования организации, как величина активов, так и их структура претерпевают постоянные изменения. Получаемые из различных источников финансовые ресурсы используются для приобретения основных средств, их ремонта, пополнения производственных запасов. При этом один из важнейших признаков устойчивости финансового положения организации - правильность вложения финансовых средств в активы.

Таблица 15 – Динамика состава и структуры имущества организации за 2016 – 2017 гг.

Виды активов	На 31.12.2016		На 31.12.2017		Отклонение (+;-)		Темп роста, %
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	по сумме, тыс. руб.	по удельному весу, %	
1. Внеоборотные активы, всего в том числе:	118115	36,76	334378	74,78	216263	38,02	283,1
1.1 Основные средства	118115	36,76	315078	70,47	196963	33,71	266,8
1.2 Прочие внеоборотные активы	0	0,00	19300	4,32	19300	4,32	-
2. Оборотные активы, всего в том числе:	203192	63,24	112753	25,22	-90439	-38,02	55,49
2.1 Запасы	67	0,02	0	0,00	-67	-0,02	0,00
2.2 Дебиторская задолженность	112947	35,15	61037	13,65	-51910	-21,50	54,04
2.3 Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	88173	27,44	26437	5,91	-61736	-21,53	29,98
2.4 Денежные средства и денежные эквиваленты	2005	0,62	25279	5,65	23274	5,03	1260,8
3. Итого активы	321307	100	447131	100,00	125824	0	139,2

На основании анализа динамики и состава имущества организации можно сказать, валюта баланса имеет тенденцию к росту и в отчетном периоде равняется 447131 тыс. руб. Такие изменения обусловлены увеличением

внеоборотных активов в отчетном периоде. Внеоборотные активы в организации в отчетном периоде превышают оборотные, что соответствует особенностям строительной отрасли, так как строительная отрасль является фондоемкой. Основные средства имеют тенденцию к увеличению, как в натуральном, так и в удельном весе, что свидетельствует об инвестиционной активности организации, что, конечно же, оценивается положительно. Увеличение прочих внеоборотных активов связано с возникновением долга по сделке. Денежные средства также имеют тенденцию к росту по сравнению с 2016 годом, но данный вид актива имеет повышенный риск, так как хранятся такие активы на банковских счетах, а счета могут быть заблокированы или находиться в неплатежеспособных банках. Также стоит отметить, что запасы организации уменьшились и в отчетном периоде равны 0, что может негативно повлиять на показатели оборачиваемости, однако в данном случае отсутствие запасов не является негативным фактором, так как данная организация осуществляет свою деятельность в отрасли «строительство», и все запасы могут учитываться на балансе сторонней организации (подрядчика). Снижение дебиторской задолженности на 51910 тыс. руб., может свидетельствовать, например, о сокращении продаж в кредит, активном воздействии на дебиторов по взысканию долгов, а также рациональном выборе партнеров. Следует положительно оценить данные изменения, связанные со снижением дебиторской задолженности. Валюта баланса имеет тенденцию к росту и в отчетном периоде равняется 447131 тыс. руб.

Анализ пассивной части баланса показывает, каковы величина средств (капитала), вложенных в бизнес, и степень участия различных его частей в создании имущества компании.

В зарубежной практике существует несколько иное толкование сущности пассива баланса — это обязательства за полученные ценности или требования на полученные компанией ресурсы (активы).

Анализ динамики состава и структуры источников формирования (пассивов) организации представлен в таблице 16.

Таблица 16 – Динамика состава и структуры источников финансирования организации за 2016 – 2017 гг.

Виды источников финансирования	На 31.12.2016		На 31.12.2017		Отклонение (+;-)		Темп роста, %
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	По сумме, тыс. руб.	По удельном у весу, %	
1. Собственный капитал в том числе:	262879	81,82	307711	68,82	44832	-13,00	117,1
Уставный капитал	10	0,003	10	0,002	0	0,00	100,0
Переоценка внеоборотных активов	0	0	42328	9,47	42328	9,47	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	262869	81,81	265373	59,35	2504	-22,46	100,9
2. Заемные источники в том числе:	58428	18,18	139420	31,18	80992	13,00	238,6
2.1 Долгосрочные обязательства из них:	56829	17,69	126367	28,26	69538	10,57	222,4
заемные средства	55516	17,28	53517	11,97	-1999	-5,31	96,40
оценочные обязательства	0	0	72850	16,29	72850	16,29	
прочие обязательства	1313	0,41	0	0,00	-1313	-0,41	0,00
2.2 Краткосрочные обязательства из них:	1599	0,50	13053	2,92	11454	2,42	816,3
кредиторская задолженность	1599	0,50	13053	2,92	11454	2,42	816,3
3. Итого источники финансирования	321307	100	447131	100	125824	0,00	139,2

Анализируя полученные данные, приведенные в таблице 16, можно сделать вывод, что нераспределенная прибыль имеет тенденцию к росту, что оценивается позитивно и говорит о расширении возможностей пополнения оборотных средств, однако удельный вес данного показателя в отчетном году

снизился. Наибольший удельный вес в структуре источников финансирования занимают собственные средства, однако за анализируемый период наблюдается снижение по удельному весу, при сохранении натуральной формы, что говорит об ухудшении финансового состояния организации, на что должны обратить внимание управляющие предприятием. Сумма краткосрочных обязательств возросла, что может негативно повлиять на текущую ликвидность организации, а также свидетельствует об увеличении зависимости предприятия от заемных средств (что и показано тенденцией к росту заемных средств) и ухудшении финансового положения и в целом носит негативный характер, однако это является особенностью данной отрасли. Текущие (оборотные) активы превышают текущие (краткосрочные) обязательства, этот факт свидетельствует о платежеспособности организации.

Перейдем к анализу ликвидности и платежеспособности при помощи абсолютных и относительных показателей.

Ликвидность баланса предприятия – степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств.

Таблица 17 – Анализ ликвидности баланса на основе абсолютных показателей

На 31.12.2016		На 31.12.2017		Платежный излишек или недостаток, тыс. руб.	
Актив	Пассив	Актив	Пассив	На 31.12.2016	На 31.12.2017
A1 (ДС) 90178	П1 (КрЗ) 1599	A1 (ДС) 51716	П1 (КрЗ) 13053	88579	38663
A2 (ДбЗ) 112947	П2 (ККЗ) 0	A2 (ДбЗ) 61037	П2 (ККЗ) 0	112947	61037
A3 (ЗЗ) 67	П3 (ДЗС) 56829	A3 (ЗЗ) 0	П3 (ДЗС) 126367	-56762	-126367
A4 (ВА) 118115	П4 (ИСС) 262879	A4 (ВА) 334378	П4 (ИСС) 307711	-144764	26667

Проверим полученные данные на соблюдение (+) или не соблюдение (-) условий ликвидности баланса. Результат проверки на соблюдение условий ликвидности представлен в таблице 18.

Таблица 18 – Проверка условий ликвидности организации

Нормативное условие	Условие ликвидности данной организации на 31.12.2016	Проверка соблюдения	Условие ликвидности данной организации на 31.12.2017	Проверка соблюдения
$A1 \geq П1$	$A1 \geq П1$	+	$A1 \geq П1$	+
$A2 \geq П2$	$A2 \geq П2$	+	$A2 \geq П2$	+
$A3 \geq П3$	$A3 \leq П3$	-	$A3 \leq П3$	-
$A4 < П4$	$A4 < П4$	+	$A4 \leq П4$	-

Из таблицы следует, что баланс не является абсолютно ликвидным ни на 31.12.2016 года, ни на 31.12.2017 года, условие текущей ликвидности не выполняется. На 31.12.2016 неравенство  $A1 \geq П1$  выполнимо, то это свидетельствует о платежеспособности организации на момент составления баланса, неравенство  $A2 \geq П2$  тоже выполняется, что говорит о платежеспособности организации в недалеком будущем. Условие  $A3 \geq П3$  не выполняется, что свидетельствует о потере платежеспособности в течение средней продолжительности одного оборота оборотных средств после составления баланса.  $A4 < П4$  не выполняется, что говорит о недостаточном уровне перспективной ликвидности.

Платежеспособность предприятия – наличие у предприятия практически денежных средств и их эквивалентов, достаточных для расчетов по кредиторской задолженности, требующей немедленного погашения.

Расчет показателей платёжеспособности и ликвидности организации с помощью относительных показателей (коэффициентов) представлен в таблице 19.

Таблица 19 – Показатели платежеспособности и ликвидности организации

Показатель	Норматив	Формула расчета	31.12. 2016	31.12. 2017	Изменение (-;+)
Коэффициент абсолютной ликвидности	$K_{a.l.} \geq 0,2$	$\frac{ДС}{КСО}$	56,40	3,96	-52,43
Коэффициент ликвидности баланса	$K_{л.} \geq 0,5 - 1$	$\frac{ДС + ДбЗ}{КСО}$	127,03	8,64	-118,39
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия)	$K_{п.} \geq 2$	$\frac{ЗЗ + ДС + ДбЗ}{КСО}$	127,07	8,64	-118,44
Коэффициент соотношения труднореализуемых активов к общей величине активов	-	$\frac{ВА}{В}$	0,37	0,75	0,38
Коэффициент восстановления платежеспособности	Если $K_{в.п.} > 1$ , то есть возможность восстановления через 6 месяцев, если $< 1$ , то – нет	$\frac{K_{п1} + \frac{6}{T}(K_{п1} - K_{п0})}{2}$	-25,28	-	
Коэффициент утраты платежеспособности	Если $K_{у.п.} > 1$ , то есть возможность утраты через 3 месяцев, если $< 1$ , то – нет	$\frac{K_{п1} + \frac{3}{T}(K_{п1} - K_{п0})}{2}$	-10,48	-	

Показатели ликвидности имеют тенденцию к снижению в отчетном периоде, однако это является не негативным фактором, а наоборот положительным, так как в 2016 году все показатели завышены. Согласно нормативным значениям каждый показатель ликвидности организации имеет достаточно завышенное значение, что может говорить о хорошей платежеспособности организации, однако настолько завышенный показатель может говорить о нерациональной структуре капитала, а также о слишком большой доле неработающих активов в виде наличных денег и денежных средств на счетах. Также это может быть связано с замедлением оборачиваемости средств, вложенных в запасы и неоправданным ростом дебиторской задолженности. Коэффициент восстановления платежеспособности баланса в

отчетном периоде меньше нормативного значения и равно -25,28, что свидетельствует о невозможности у предприятия восстановить свою платежеспособность. Коэффициент утраты платежеспособности в отчетном периоде также имеет значение меньшее нормативного (-10,48), таким образом можно утверждать, что существует реальная угроза утратить платежеспособность в течение трех месяцев после последней отчетной даты.

Далее нами будет произведен анализ финансовой устойчивости при помощи абсолютных и относительных показателей.

Финансовая устойчивость – это способность предприятия осуществлять хозяйственную деятельность за счет собственных источников финансирования и обеспечивать постоянную сбалансированность доходов и расходов за счет рентабельности производства.

Условие обеспеченности запасами и затрат собственными оборотными средствами (функционирующим капиталом, чистым оборотным капиталом, рабочим капиталом) характеризует сущность или причину финансовой устойчивости. Данное условие проверяется согласно формуле (2):

$$\text{Условие обеспеченности запасами и затрат: } 33 \leq (\text{ИСС} + \text{ДЗС}) - \text{ВА} \quad (2)$$

$$\text{На 31.12.2016: } 67 \leq (262879 + 56829) - 118115$$

$$67 \leq 201593$$

$$\text{На 31.12.2017: } 0 \leq (307711 + 127367) - 334378$$

$$0 \leq 99700$$

Условие платежеспособности предприятия характеризует внешнее проявление финансовой устойчивости или следствие. Данное условие проверяется согласно формуле (3):

$$\text{Условие платежеспособности } \text{ДбЗ} + \text{ДС} \geq \text{КСО} \quad (3)$$

$$\text{На 31.12.2016: } 112947 + 90178 \geq 1599$$

$$203125 \geq 1599$$

$$\text{На } 31.12.2017: 61037 + 51760 \geq 13053$$

$$112753 \geq 13053$$

В зависимости от источников финансирования товарно-материальных ценностей выделяют несколько типов финансовой устойчивости, которые представлены в таблице 20.

Таблица 20 – Типы финансовой устойчивости

Тип финансовой устойчивости	Определяющее условие	Краткая характеристика
1. Абсолютная финансовая устойчивость	$33 \leq \text{ИСС} - \text{ВА};$	Высокая платежеспособность; Предприятие не зависит от кредиторов.
2. Нормальная финансовая устойчивость	$\text{ИСС} - \text{ВА} < 33 \leq (\text{ИСС} - \text{ВА}) + \text{ДЗС}$	Нормальная платежеспособность; Эффективное использование заемных средств.
3. Неустойчивое финансовое состояние	$\text{СОС} < 33 \leq \text{СОС} + \text{ККЗ};$	Нарушение платежеспособности; Необходимость привлечения дополнительных.
4. Кризисное (предкризисное) финансовое состояние	$33 > \text{СОС} + \text{ККЗ}$	Неплатежеспособность предприятия; Грань Банкротства.

Определим финансовую устойчивость согласно уравнениям, приведенным в таблице 20:

$$\text{На } 31.12.2016: 67 \leq 262879 - 118115$$

$$67 \leq 144764$$

$$\text{На } 31.12.2017: 0 \leq 307711 - 334378$$

$$0 \leq - 266667$$

Таким образом, на начало 2017 год наблюдалась абсолютная финансовая устойчивость (1 тип) так как выполняется условие соответствующее данному типу устойчивости. Однако на конец 2017 условие абсолютной финансовой устойчивости не выполняется.

Определим тип финансовой устойчивости на 31.12.2017, проверим, выполняется ли условие нормальной финансовой устойчивости (2 тип).

Рассчитаем величину собственных оборотных средств для удобства проверки уравнения. Собственные оборотные средства (СОС) рассчитываются по формуле (4):

$$\text{СОС} = (\text{ИСС} - \text{ВА}) + \text{ДЗС} \quad (4)$$

$$\text{СОС на 31.12.2017} = (307711 - 334378) + 126367 = 26667$$

Условия на нормальную финансовую устойчивость на конец 2017 года выполняется:  $-26667 < 0 \leq 99700$ , следовательно, гарантирует платежеспособность организации.

Высокая финансовая устойчивость указывает на способность оперативно реагировать на внешние и внутренние стрессы без необходимости снижения финансового и производственного потенциала предприятия.

Далее перейдем к относительным показателям финансовой устойчивости.

Относительные показатели финансовой устойчивости характеризуют степень зависимости предприятия от внешних инвесторов и кредиторов. Владельцы предприятия заинтересованы в оптимизации собственного капитала и в минимизации заемных средств в общем объеме финансовых источников. Кредиторы оценивают финансовую устойчивость заемщика по величине собственного капитала и вероятности предотвращения банкротства.

Выделяют две группы показателей финансовой устойчивости, называемые условно коэффициентами капитализации и коэффициентами покрытия.

На практике применяются далеко не все из существующих относительных коэффициентов финансовой стабильности, а только 10 из них, притом:

- 3 коэффициента выявляются на основе имеющегося у фирмы оборотного капитала;
- расчет 7 оставшихся показателей производится по информации из бухгалтерского баланса.

В таблице 21 представлены показатели финансовой устойчивости, а именно коэффициенты покрытия.

Таблица 21 – Показатели финансовой (рыночной) устойчивости, коэффициенты покрытия

Показатель	Экономическая интерпретация	Формула	На 31.12. 2016	На 31.12. 2017	Отклонение
Индекс постоянного актива Норматива у индекса нет.	Показывает, насколько внеоборотные средства финансируются за счет собственного капитала	$\frac{BA}{ИСС}$	0,45	1,09	0,64
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования, $K_o \geq 0,1$	Показывает, какая часть текущих активов финансируется за счет собственных источников	$\frac{(ИСС - BA)}{(ЗЗ + ДбЗ + ДС)}$	0,71	-0,24	-0,95
Коэффициент маневренности оптимальное значение $\sim 0,5$	Характеризует степень мобильности использования собственных средств.	$\frac{(ИСС - BA + ДЗС)}{ИСС}$	0,77	0,32	-0,45
Соотношение дебиторской к кредиторской задолженности $K_{д/к} \sim 1$	Показывает, является ли предприятие должником или, наоборот, ожидает поступление денег от дебиторов	$\frac{ДбЗ}{КрЗ}$	70,64	4,66	-65,98
Коэффициент обеспеченности запасов и затрат $K_{об.з.з} \geq 0,6-0,8$	Показывает, какая часть запасов и затрат финансируется за счет собственных источников	$\frac{(ИСС - BA)}{ЗЗ}$	2160,66	-	-2160,66

По сравнению с 2016 годом, в 2017 году индекс постоянного актива имеет тенденцию к росту, что говорит внеоборотные активы обеспечиваются с помощи

привлечения заемных средств, следовательно, финансовая устойчивость в 2017 году снизилась. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в отчетном году имеет отрицательное значение, что говорит о том, что все оборотные средства в отчетном году сформированы за счет заемных источников, также отрицательное значение, а именно -0,24. Отрицательное значение указывает, что и часть внеоборотных активов сформирована с помощью заемного капитала, что подтверждает вывод об индексе постоянного актива. Коэффициент маневренности за анализируемые периоды отклоняется от нормативных значений, в 2017 году показатель ниже нормативного значения, что оказывает несущественное, но все же негативное влияние на финансовую устойчивость. Коэффициент соотношения дебиторской и кредиторской задолженности за анализируемый период является завышенным, так как оптимальное значение равно 1. В случае получения коэффициента более единицы, свидетельствующего о том, что на предприятии на конкретную дату сумма дебиторской задолженности больше, чем сумма кредиторской задолженности, означает то, что происходит отвлечение денежных средств из оборота предприятия. Это влечет за собой риск необходимости привлечения кредитов и займов при нехватке средств для обеспечения деятельности хозяйствующего субъекта. Кредиты банков или займы могут быть дорогостоящими, что отрицательно может повлиять на финансовое состояние предприятия. Однако в 2017 году показатель имеет более оптимальное значение по сравнению с 2016, но значение также является завышенным. Коэффициент обеспеченности запасов и затрат имеет завышенное значение в 2016 году, что говорит о хорошем финансовом положении. Однако в 2017 году, данный коэффициент не подлежит расчету, так как запасы организации равны 0.

В таблице 22 представлены показатели финансовой устойчивости, а именно коэффициенты капитализации.

Коэффициенты капитализации рассчитываются в основном по данным пассива баланса (доля собственного капитала в общей сумме источников, доля заемного капитала в общей сумме долгосрочных пассивов, под которыми

понимается собственный и заемный капитал» уровень финансового левериджа и другое).

Таблица 22 – Показатели финансовой (рыночной) устойчивости, коэффициенты капитализации

Показатель	Экономическая интерпретация	Формула	На 31.12. 2016	На 31.12. 2017	Отклонение
Коэффициент автономии (независимости от заемных источников, средств) Ка≥0,5	Характеризует долю собственников в общей стоимости имущества.	$\frac{ИСС}{В}$	0,82	0,69	-0,13
Коэффициент финансовой устойчивости Кф ≥ 0,8-0,9 ~ оптимальное.,	Показывает, какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников	$\frac{ИСС + ДЗС}{В}$	0,995	0,971	-0,024
Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (Плечо финансового рычага) Норматив ~2/3	Указывает, сколько заемных средств организация привлекла на 1 рубль вложенных в активы средств	$\frac{(ДЗС + КСО)}{ИСС}$	0,22	0,45	0,23
Коэффициент финансирования Кфин≥1	Показывает, какая деятельность финансируется за счет собственных средств, а какая за счет заемных	$\frac{ИСС}{(ДЗС + КСО)}$	4,50	2,21	-2,29

Коэффициент автономии имеет нормативное значение более 0,5. В отечественной литературе также фигурирует значения от 0,6 до 0,7. Для инвесторов высокое значение коэффициента автономии свидетельствует о низком риске потери инвестиций. В анализируемом периоде произошло снижение данного показателя, однако оно соответствует нормативу, что говорит

о незначительном снижении финансовой устойчивости. Коэффициент финансовой устойчивости незначительно снизился, однако за анализируемый период все еще находится в пределах нормы. Величина коэффициента соотношения заемного и собственного капитала, находящегося в пределе от 0,5 до 0,7, считается оптимальной и говорит об устойчивости состояния, отсутствии зависимости в финансовом плане и нормальном функционировании, что наблюдается в отчетном периоде. Значение менее 0,5 свидетельствует об устойчивом финансовом состоянии, но в то же время предприятие не дополучает прибыль из-за слабого использования эффект финансового рычага что и наблюдается в 2016 году. Коэффициент финансирования за исследуемый период находится в пределах нормативного значения, однако в 2017 году данный показатель снизился, что свидетельствует об ухудшении финансового состояния организации, также чем выше данный показатель, тем увеличивается возможность получения дополнительного финансирования. В целом, показатели финансовой устойчивости имеют тенденцию к снижению, что подтверждает вывод о снижении финансового состояния в 2017 году, однако положение организации не является критичным, так как финансовое состояние имеет 2 тип устойчивости – нормальное.

Анализ деловой активности предприятия заключается в исследовании уровней и динамики разнообразных финансовых коэффициентов (показателей) оборачиваемости.

Деловая активность (или «оборачиваемость») – спектр действий, направленных на продвижение предприятия: на рынке сбыта продукции, в финансовой деятельности, рынке труда и т.д. Расширение рынка сбыта, ассортимента товаров и услуг, увеличение их продаж, эффективное использование всей базы ресурсов (финансы, персонал, сырье) – это те факторы, от которых зависит повышение деловой активности любого предприятия.

Среди показателей деловой активности основным фактором рентабельности предприятия является длительность оборотности основных

средств. Чем короче оборот, тем эффективнее работает финансовая система данного предприятия.

Для удобства дальнейшего расчета коэффициентов оборачиваемости в таблице 23 нами были рассчитаны средние величины показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Средняя величина показателей определяется как средняя хронологическая за определенный период (по количеству имеющихся данных) или в простейшем случае ее можно определить как полусумму показателей на начало и конец отчетного периода.

Таблица 23 – Расчет средних показателей финансовой отчетности организации

Показатель	Формула расчета	2016 год, тыс. руб.	2017 год, Тыс. руб.
Средняя величина активов	$СВА = \frac{А \text{ н.г.} + А \text{ к.г.}}{2}$	318613	384219
Средняя величина собственного капитала	$СВСК = \frac{ИСС \text{ н.г.} + ИСС \text{ к.г.}}{2}$	261089	285295
Средняя величина запасов	$СВЗЗ = \frac{ЗЗ \text{ н.г.} + ЗЗ \text{ к.г.}}{2}$	68	34
Средняя величина дебиторской задолженности	$СВДбЗ = \frac{ДбЗ \text{ н.г.} + ДбЗ \text{ к.г.}}{2}$	73087	86992
Средняя величина кредиторской задолженности	$СВ КрЗ = \frac{КрЗ \text{ н.г.} + КрЗ \text{ к.г.}}{2}$	1386	7326
Средняя величина основных средств	$СВОС = \frac{ОС \text{ н.г.} + ОС \text{ к.г.}}{2}$	140500	216597

Далее перейдем к анализу эффективности использования имущества и их источников.

Коэффициенты оборачиваемости – показатели финансового анализа, отражающие эффективность управления активами предприятия и характеризующие активность и интенсивность их использования.

В таблице 24 предоставлены коэффициентов оборачиваемости, в оборотах.

Таблица 24 – Анализ эффективности использования имущества и их источников (коэффициенты оборачиваемости, обороты).

Показатель	Экономический смысл	Формула для расчета	2016 год	2017 год
Коэффициент оборачиваемости активов, <i>Ка</i>	Характеризует скорость оборота совокупных активов (в количестве оборотов за анализируемый период)	Выручка от реализации продукции (без НДС и акцизов) / СВА	0,07	0,02
Коэффициент оборачиваемости запасов, <i>К Тм.ц.</i>	Характеризует скорость оборота товарно-материальных ценностей	Себестоимость продаж / СВЗЗ	89,19	155,70
Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, <i>К Дб.З.</i>	Показывает расширение или снижение коммерческого кредита, предоставленного предприятием.	Выручка от реализации продукции (без НДС и акцизов) / СВДбЗ	0,30	0,10
Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности, <i>К Кр.З.</i>	Показывает расширение или снижение коммерческого кредита предприятия	Себестоимость реализации (выручка от продаж) / СВКрЗ	По выручке = 15,84 По с/с = 4,38	По выручке = 1,18 По с/с = 0,71
Фондоотдача основных средств	Характеризует эффективность использования только основных средств предприятия	= Выручка от реализации продукции (без НДС и акцизов) / СВОС	0,16	0,04
Коэффициент закрепления	Показывает, сколько нужно иметь средств в обороте, чтобы получить данный объем продаж	= 1 / Коэффициент Оборачиваемост и активов	14,51	44,44
Коэффициент оборачиваемости собственного капитала, <i>К ИСС</i>	Показывает скорость оборота собственного капитала, т.е. активность средств, которыми рискуют акционеры.	= Выручка от реализации продукции (без НДС и акцизов) / СВСК	0,08	0,03

В таблице 25 представлен расчет периодов оборачиваемости в днях. Выводы о полученных результатах представлены в обобщенном виде после данной таблицы.

Таблица 25 – Анализ эффективности использования имущества и их источников (период оборачиваемости).

Показатель	Экономический смысл	Формула для расчета	2016 год	2017 год
Период оборачиваемости активов, $T$	Показывает скорость оборота в днях	$365 / Ka$	5295,71	16222,09
Период оборачиваемости дебиторской задолженности $T Дб.З.$	Показывает средний срок погашения дебиторской задолженности	$T Дб.З. = 365 / K ДбЗ$	1214,79	3672,88
Период оборачиваемости кредиторской задолженности $T Кр.З.$	Показывает средний срок возврата долгов организации по текущим обязательствам	$T Кр.З. = 365 / K КрЗ$	По выручке = 23,04 По с/с = 83,41	По выручке = 309,31 По с/с = 512,65
Период оборачиваемости запасов	Показывает средний срок оборачиваемости запасов	$T Тм.ц = 365 / K Тм.ц.$	4,09	2,34
Продолжительность операционного цикла $То.ц.$	Время, в течение которого финансовые ресурсы омертвлены в ТМЦ и дебиторской задолженности.	$То.ц. = T ДбЗ + Тм.ц,$	1218,88	3675,23
Продолжительность финансового цикла $Тф.ц.$	Время, в течение которого денежные ресурсы извлечены из оборота.	$Тф.ц. = То.ц. - Ткр.з.$	1195,84	3365,92

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности за отчетный год снизился, это может означать, что дебиторы гасят свою задолженность перед предприятием быстрее. Однако это может привести к снижению объемов реализации, поскольку наличие товарного кредита приветствуется у покупателей, которые не могут рассчитываться быстро. Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности так же снизился, что может означать замедление периода погашения организацией своего долга перед

кредиторами, что подтверждается сроком погашения в росте количества дней. За анализируемый период возможна неблагоприятная для предприятия ситуация, так как коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности превышает коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности, что может привести к дефициту финансовых средств и кассовым разрывам в будущем. Фондоотдача за анализируемый период снизилась и за отчетный период имеет низкое значение, по сравнению со среднеотраслевыми показателями по Красноярскому краю, равными 0,19 тыс. руб. Низкий уровень коэффициента оборачиваемости собственного капитала характеризует состояние организации, при котором собственный капитал мало используется. Деньги лежат на счетах, оборудование простаивает, производственный процесс приостанавливается, объем производства уменьшаются. Собственный капитал не приносит прибыли.

Показатели периода оборачиваемости имеют тенденцию к росту, что обусловлено взаимосвязью с коэффициентами оборачиваемости. Продолжительность операционного и финансового цикла за отчетный период увеличились. Чем длиннее финансовый цикл, тем больше средств требуется для финансирования деятельности предприятия, также это может свидетельствовать о возникновении проблемы оборачиваемости товаров или возвратом дебиторской задолженности. Увеличение данного показателя негативно сказывается на платежеспособности и ликвидности организации. В целом, показатели деловой активности имеют тенденцию к росту, что негативно сказывается на платежеспособности организации, так как замедление оборачиваемости несет за собой увеличение издержек при осуществлении деятельности организации. Сокращение операционного цикла может быть осуществлено за счет ускорения производственного процесса и оборачиваемости дебиторской задолженности, то финансовый цикл может быть сокращен как за счет этих же факторов, так и за счет некоторого некритического замедления оборачиваемости кредиторской задолженности.

Перейдем к анализу рентабельности организации.

Рентабельность — это экономический показатель, который показывает, насколько эффективно используются ресурсы: сырье, кадры, деньги и другие материальные и нематериальные активы. Можно рассчитать рентабельность отдельного показателя (актива), а можно — всей компании сразу.

Рентабельность рассчитывают, чтобы спрогнозировать прибыль, сравнить компанию с конкурентами или предсказать доходность инвестиций. Еще рентабельность предприятия оценивают, если собрались его продавать: компания, которая приносит больше прибыли и при этом тратит меньше ресурсов, стоит дороже.

В таблице 26 представлены исходные данные для расчета показателей рентабельности.

Таблица 26 – Исходные данные для расчета показателей рентабельности

Показатель	2016 год, тыс. руб.	2017 год, тыс. руб.
Выручка	21960	8645
Себестоимость продаж	(6065)	(5216)
Прибыль от продаж	15895	3429
Прибыль до налогообложения (Балансовая прибыль (БП))	4284	2830
Чистая прибыль (ЧП)	3571	2504
Средняя величина активов $СВА = \frac{А_{н.г} + А_{к.г.}}{2}$	318613	384219
Средняя величина собственного капитала $СВСК = \frac{ИСС_{н.г} + ИСС_{к.г.}}{2}$	261089	285295

Далее перейдем к анализу эффективности использования имущества и их источников с помощью расчетов показателей рентабельности. Данные для анализа представлены в таблице 27.

Таблица 27 – Анализ эффективности использования имущества и их источников (показателей рентабельности)

Наименование показателя	Формула расчета	2016 год	2017 год
Рентабельность активов	$\frac{\text{ЧП (БП)}}{\text{СВА}}$	По ЧП = 0,011 По БП = 0,013	По ЧП = 0,007 По БП = 0,007
Рентабельность продаж	$\frac{\text{ЧП (Прибыль от продаж)}}{\text{Выручка}}$	По ЧП = 0,16 По ПП = 0,72	По ЧП = 0,29 По ПП = 0,40
Рентабельность производства	$\frac{\text{ЧП}}{\text{себестоимость продаж}}$	0,59	0,48
Рентабельность собственного капитала	$\frac{\text{ЧП (БП)}}{\text{СВСК}}$	По ЧП = 0,014 По БП = 0,016	По ЧП = 0,009 По БП = 0,010
Рентабельность основной деятельности	$\frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Себестоимость продаж}}$	0,38	1,52

Рентабельность активов за оба анализируемых периода имеет низкий уровень, что означает низкую эффективность при создании прибыли с помощью активов организации. Рентабельность активов снизилась с 1,1 рублей до 0,7 рубля, что говорит о том, что эффективность использования имущества имеет низкий уровень. Рентабельность продаж показывает, что на 1 руб. выручки от продаж приходится 0,29 руб. по ЧП и 0,40 по БП в отчетном периоде, что свидетельствует об неэффективном использовании ресурсов. Рентабельность производства отражает уровень затрат на производство и эффективность политики ценообразования, по полученным данным на 1 рубль затрат приходится 0,48 рублей прибыли в отчетном году, при этом наблюдается тенденция к снижению по сравнению с прошлым годом. Данный показатель говорит, что политика ценообразования неэффективна, а затраты организации относительно прибыли высоки. Рентабельность собственного капитала, рассчитанная двумя способами, не сильно отличается друг от друга, и имеет одинаковую тенденцию к снижению. Данный показатель имеет достаточно

низкое значение, что говорит о нецелесообразных вложениях в данную компанию, так как можно получить более выгодные доходы от альтернативных проектов, например, от вложения средств в банковский депозит. Таким образом, очевидно, что предприятие нерационально использует производственные ресурсы, ведет неэффективное управление ценообразованием.

В целом, проведя финансовый анализ, можно сказать, что организация не склонна к банкротству в ближайшее время. Полученные показатели можно объяснить с помощью отраслевых особенностей «строительства».

### **3.3 Сравнительный анализ финансовой отчетности до и после исправления ошибок**

Воспользовавшись данными бухгалтерской отчетности ООО ФСК «Готика» в пункте 3.2 был проведен финансовый анализ показателей финансовой устойчивости, ликвидности, а также платежеспособности по пересмотренным данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. В данном параграфе нами будет рассмотрено влияние ошибок как на структуру, так и на отдельные статьи и показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также будет проведен сравнительный анализ показателей финансовой устойчивости до и после исправления совершенных бухгалтерских ошибок.

Информационной базой будет являться бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах организации до и после пересмотра, то есть до и после корректировок.

Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах представлены в приложениях Е – К.

В таблице 28 нами будет проведен сравнительный анализ динамики состава и структуры активов организации за 2017 год.

Таблица 28 – сравнительный анализ динамики состава и структуры имущества организации до и после корректировок за 2017 г.

Виды имущества	На 31.12.2017 до корректировок		На 31.12.2017 после корректировок		Отклонение (+;-)	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	по сумме, тыс. руб.	по удельному весу, %
1. Внеоборотные активы, всего	288143	70,77	334378	74,78	46235	4,01
Основные средства	58515	14,37	315 078	70,47	256563	56,1
Прочие внеоборотные активы	229628	56,40	19 300	4,32	-210328	-52,08
2. Оборотные активы, всего в том числе:	119005	29,23	112753	25,22	-6252	-4,01
Запасы	4136	1,02	0	0,00	-4136	-1,02
Дебиторская задолженность	63319	15,55	61 037	13,65	-2282	-1,9
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	26229	6,44	26 437	5,91	208	-0,53
Денежные средства и денежные эквиваленты	25321	6,22	25 279	5,65	-42	-0,57
3. Итого активы	407148	100	447131	100,00	39983	x

После исправления ошибок, допущенных в отчетном периоде, как и предполагалось, изменился состав и структура активов баланса. Наиболее явные изменения произошли в статье прочие внеоборотные активы и основные средства, так как были допущены ошибки при ведении бухгалтерского учета, то были занижены следующие статьи актива: Основные средства, дебиторская задолженность, а также денежные средства и денежные эквиваленты. Кроме завышения статей конечно же было и занижение, так как ведение бухгалтерского учета предполагает двойную запись. Завышение произошло в следующих статьях: запасы, финансовые вложения, дебиторская задолженность.

В таблице 29 нами будет проведен сравнительный анализ динамики состава и структуры пассивов организации за 2017 год.

Таблица 29 – сравнительный анализ динамики состава и структуры источников финансирования организации до и после корректировок за 2017 г.

Виды источников финансирования	На 31.12.2017 до корректировок		На 31.12.2017 после корректировок		Отклонение (+;-)	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	по сумме, тыс. руб.	по удельному весу, %
1. Собственный капитал в том числе:	272296	66,88	307711	68,82	35415	1,94
Уставный капитал	10	0,002	10	0,002	0	0,00
Переоценка внеоборотных активов	42 328	10,40	42 328	9,47	0	-0,93
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	229 958	56,48	265 373	59,35	35415	2,87
2. Заемные источники в том числе:	134 852	33,12	139 420	31,18	4568	-1,94
2.1 Долгосрочные обязательства из них:	127 680	31,36	126 367	28,26	-1313	-3,10
заемные средства	53517	13,14	53 517	11,97	0	-1,18
оценочные обязательства	72850	17,89	72850	16,29	0	-1,60
прочие обязательства	1313	0,32	0	0,00	-1313	-0,32
2.2 Краткосрочные обязательства из них:	7 172	1,76	13 053	2,92	5881	1,16
кредиторская задолженность	7172	1,76	13 053	2,92	5881	1,16
3. Итого источники финансирования	407148	100,00	447131	100,00	39983	x

После исправления ошибок, допущенных в отчетном периоде, изменился состав и структура пассива баланса. Наиболее явные изменения произошли в статье нераспределенная прибыль. Также исправления коснулись статьи пассива как кредиторская задолженность, так как была допущена ошибка в определение стоимости при инвентаризации, прослеживалось занижение данной статьи баланса. Также была исправлена статья – прочие долгосрочные обязательства, и,

по сравнению с неисправленной отчетностью, данная статья была завышена. Некоторые статьи не претерпели никаких изменений, так как не было допущено ошибок, касаясь данных статей (уставный капитал, переоценка внеоборотных активов, долгосрочные заемные средства). Ошибки, влияющие на пассив баланса, в большинстве своем, являются не существенными, однако в совокупности дает достаточно большое искажение и влияние на показатели отчетности.

Также нами будет проведен сравнительный анализ отчета о финансовых результатах, который представлен в таблице 30.

Таблица 30 – Сравнительный анализ отчета о финансовом результате за 2017 год до и после корректировок.

Наименование показателя	За 2017 г. до корректировок	За 2017 г. после корректировок	Отклонения (+;-)
Выручка	8 646	8 646	0
Себестоимость продаж	(5 216)	(5 216)	0
Валовая прибыль (убыток)	3 429	3 429	0
Прибыль (убыток) от продаж	3 429	3 429	0
Проценты к получению	269	269	0
Прочие доходы	2	2	0
Прочие расходы	(36 285)	(870)	35 415
Прибыль (убыток) до налогообложения	(32 585)	2 830	35 415
Текущий налог на прибыль	(326)	(326)	0
Чистая прибыль (убыток)	(32 911)	2 504	35 415

Выручка, полученная организацией в отчетном году в размере 8 646 тыс. руб. состоит из:

- доходы инвестора при реализации объектов строительства – 6 314 тыс. руб.;
- доходы от сдачи нежилых помещений в аренду - 2 332 тыс. руб.

Выявленные ошибки, которые были допущены в бухгалтерском учете отчетного периода, оказали влияние на прочие расходы организации; данный

показатель был сильно завышен. И также на чистую прибыль, данный показатель был сильно занижен и даже имел отрицательное значение, то есть убыток. Однако, на самом деле, в отчетном году организация получила прибыль, равную 2 405 тыс. руб. Данные отклонения связаны с неверно списанным резервом по сомнительной задолженности, которая, на самом деле, такой не является.

Каждая из совершенных ошибок, влияющих на НРП, являются существенными, что и в совокупности они дают достаточно большое искажение, что может привести к серьезным последствиям и неверным принятым управленческими решениями.

После исправления ошибок данные финансовой отчетности являются достоверными. Таким образом, если бы ошибки не были бы исправлены, то это могло бы привести к неверным показателям финансовой устойчивости, ликвидности, платежеспособности организации.

Показатели ликвидности были бы завышены с реальными (достоверными) расчетами. Показатели финансовой устойчивости, а именно коэффициенты покрытия и капитализации, имели бы неверные расчеты, что могло бы привести к неверному определению типа финансовой устойчивости. В данном случае, при пересчете, тип финансовой устойчивости не изменился, что говорит о незначительном влиянии ошибок на тип финансовой устойчивости организации. Коэффициенты оборачиваемости по сравнению с не пересмотренными данными имели завышенные значения с фактическими. А показатели рентабельности имели бы отрицательные значения, что, несомненно, оказывает негативное влияние и неверные управленческие решения.

Следовательно, можно сделать вывод, что ошибки, допущенные при ведении бухгалтерского учета, несомненно, оказали влияние как на показатели отчетности, так и на показатели деловой активности, финансовой устойчивости и ликвидности организации.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время с появлением компьютерных программ по ведению бухгалтерского учета вероятность допущения ошибок значительно уменьшилась. Но все же ошибки в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности могут появиться в любой организации. Их допущение не является критическим для организации, главное – вовремя их обнаружить и исправить.

Бухгалтерская отчетность в соответствии с нормативно-правовыми документами должна полностью и достоверно отражать финансовое положение организации. Такой она является, если она была сформирована по правилам, установленным нормативными актами и положениями по бухгалтерскому учету.

Конечно, на достоверность отчетности влияют и ошибки лиц, ответственных за бухгалтерский учет в организации. Данные ошибки могут совершаться как преднамеренно, так и по незнанию, невнимательности, либо предоставлению неверной информации.

Обнаруживаются ошибки в основном при составлении отчетности по окончании отчетного года. Одним из методов обнаружения это проведение инвентаризации, которая является обязательной для каждой организации. При тщательном ее проведении возможно обнаружить неучтенные, либо неверно учтенные факты хозяйственной жизни. Нельзя забывать и об аудиторских проверках, которые также обязательны для многих организаций. С помощью данной проверки возможно обнаружить допущенные работниками ошибки.

Исправление ошибок зависит от времени их обнаружения. В основном ошибки в бухгалтерском учете исправляются в том периоде, в котором они были обнаружены. Но существуют и исключения для тех ошибок, которые были выявлены после окончания года, но до утверждения отчетности.

Наилучшим для организации вариантом является обнаружение ошибки до окончания отчетного года. В большинстве случаев такие ошибки исправляются с помощью составления бухгалтерских справок. При обнаружении ошибок после окончания отчетного года, их исправление также зависит от времени обнаружения. То есть, были ли они найдены до подписания отчетности, до

предоставления пользователям, до даты утверждения или после даты утверждения. В связи с этим меняются и финансовые результаты деятельности организации.

При выявлении ошибок бухгалтерского учета, были найдены как существенные, так и не существенные виды ошибок. Выявленные ошибки оказали влияние как на показатели бухгалтерской отчетности, так и на показатели финансовой устойчивости, ликвидности и платежеспособности организации.

Исправление ошибок было проведено согласно ПБУ 22/2010, а именно с указаниями пунктов 6 и 7, а также были сделаны корректировки с помощью учетной процедуры – реклассификация.

Анализ финансовых показателей выявил что все показатели ликвидности являются завышенными, однако имеют тенденцию к снижению, что в данном случае оценивается положительно. Завышенные показатели ликвидности могут свидетельствовать о недостаточно эффективном и оперативном управлении активами, доверенными им владельцами организации. А также может свидетельствовать о денежных средствах, зависших на банковских счетах и не вовлеченных в хозяйственный оборот, и о неправильно разработанной и применяемой кредитной политике.

В целом можно сказать, что согласно анализу на данный момент банкротство весьма маловероятно. Большинство показателей финансовой устойчивости в норме, либо имеют не критический уровень отклонений, который можно скорректировать путем принятия верных управленческих решений. Также следует обратить внимание на специфичность отрасли, накладывающую свой отпечаток на структуру баланса и его показатели.

Коэффициенты и периоды оборачиваемости имеют достаточно высокие показатели, что является особенностью строительной отрасли.

После исправления ошибок, был исправлен состав (структура) бухгалтерского баланса. Изменения были внесены как в актив, так и в пассив

баланса, однако наибольшие изменения потребовались активу, так как были совершены ошибки при учете основных средств, неверном отражении как внеоборотных, так и оборотных активов. В структуре активов баланса преобладают внеоборотные активы, что объясняется особенностью фондоемкой отрасли, а также объясняет неликвидность организации. Структура пассива соответствует особенностям строительной отрасли. В пассиве наибольшее изменение претерпела статья нераспределённая прибыль отчетного периода, ошибки были связаны с отражением неверной стоимости кредиторской и дебиторской задолженностей по результатам инвентаризации, так же были допущены ошибки при определении стоимости основных средств, а также требовалось восстановление резерва по сомнительным долгам.

Так как нераспределенная прибыль была изменена при корректировках, то в отчете о финансовых результатах организации были приведены исправленные показатели. Изменениям подверглись такие статьи как прочие расходы и чистая прибыль организации.

*ИИ* 19.06.2020 г.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ СОКРАЩЕНИЙ

ВА – внеоборотные активы

ТА – текущие активы

ЗЗ – запасы

ДбЗ – дебиторская задолженность

ДС – денежные средства

В – Валюта баланса

ИСС – источники собственных средств

КСО – краткосрочные обязательства, включая краткосрочные кредиты и займы, и кредиторскую задолженность

ККЗ – краткосрочные кредиты и займы

КрЗ – кредиторская задолженность

ДЗС – долгосрочные заемные средства

СВА – средняя величина активов

СВСК – средняя величина собственного капитала

СВЗЗ – средняя величина запасов

СВДбЗ – средняя величина дебиторской задолженности

СВКрЗ – средняя величина кредиторской задолженности

СВОС – средняя величина основных средств

ЧП – чистая прибыль

БП – балансовая прибыль

ПБУ – положение по бухгалтерскому учету

МСА – международные стандарты аудита

КоАП – кодекс административных правонарушений

РСБУ – российские стандарты бухгалтерского учета

МСФО – международные стандарты финансовой отчетности

РФ – российская федерация

ФХД – финансово – хозяйственной деятельности

ООО – Общество с ограниченной ответственностью

ФСК «Готика» – финансово – строительная компания «Готика»

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)». Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/)
2. Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 N 18008) Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103309/1aa20a59e12e7573199d042041332d47f3d5edbb/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103309/1aa20a59e12e7573199d042041332d47f3d5edbb/)
3. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 06.04.2015). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/)
4. «Международный стандарт аудита 240. Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 N 2н) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&ts=655870175029681235002955386&cacheid=CF2C11BE00A45A9E9A702D88F158F7A6&mode=splus&base=LAW&n=317404&rnd=D551B3F6C80DEA79B4BF8CD571F6F2BF#6s53hrhbuq0>
5. И.Н. Бондина, И.А. Бондин, Т.В. Зубнова, И.В. Павлова. / Учебное пособие / Бухгалтерская (финансовая) отчетность. – М.: ИНФРА – М, 2017. 256 с.; Режим доступа: <https://new.znaniium.com/catalog/product/1009049>
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика 2000. 495 г.
7. Бычкова С.М, Филатова О.Н. Виды искажений в бухгалтерской отчетности// Аудиторские ведомости. 2001 №4. с. 15 – 21.

8. Гомола, А.И. Составление и использование бухгалтерской отчетности. Профессиональный модуль: учебник / А.И. Гомола, С.В. Кириллов. – Москва; Берлин: Директ-Медиа, 2019. – 352 с.

9. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/)

10. "Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195 – ФЗ. Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/33d876bb8517cf8ee69e90cdc8051dcdb776b1be/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/33d876bb8517cf8ee69e90cdc8051dcdb776b1be/)

11. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)

12. "Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 "Представление финансовой отчетности" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 N 217н) (ред. от 05.08.2019). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/)

13. Методические указания (презентация) «существенность в бухгалтерском учете» от 30.11.2018. Режим доступа: [https://m.minfin.ru/ru/document/?id\\_38=126168-prezentatsiya\\_sushchestvennost\\_v\\_bukhgalterskom\\_uchete](https://m.minfin.ru/ru/document/?id_38=126168-prezentatsiya_sushchestvennost_v_bukhgalterskom_uchete)

14. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1791) Режим доступа: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=179206&fld=134&dst=100011,0&rnd=0.6231281589441184#06807925877830012>

15. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790) Режим доступа:

<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=179199&fld=134&dst=100011,0&rnd=0.22018380360275813#039090724522091636>

16. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 07.02.2020) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/)

17. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018). Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/135/>

18. Николаева, Т. П. Финансы предприятий [Текст] / Т. П. Николаева. – М. : ЕАОИ, 2008. – 311 с.

19. Низомов, С. Ф. Развитие методологии и организации управленческого учета в строительном комплексе: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / С. Ф. Низомов; Моск. гос. ун-т им. М. В. Ломоносова; экон. фак. – М., 2011. – 40 с.

20. Клишевич Н.Б., Непомнящая Н.В., Ферова И.С., Харченко О.Н. Экономический анализ: учебное пособие. – М.: ИНФРА-М; Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2013. – 192с.

21. Юдина, Г. А. Аудит финансовых результатов деятельности строительных организаций : учеб. пособие / Г. А. Юдина, О. Н. Харченко, С. А. Козлова. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2013. – 200 с.

22. Абрютина, М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. – М.: Финансы и статистика, 2009. – 516 с.

23. Боташева Л.С., Шакова Ф.М. Ошибки в бухгалтерском учете и способы их исправления//Наука, техника и образование. 2015. № 7 (13). С. 53-57.

24. Белобжецкий, И. А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля / И. А. Белобжецкий. - М.: Финансы и статистика, 2011. - 272 с.
25. Рабинович, А. Бухгалтерская отчетность. Рекомендации Минфина России / А.Рабинович // Финансовая газета. -2015. - N 15. -С. 8 - 9.
26. Лемещенко Г.Л., Темченко О.С. Международный бухгалтерский учет/ Лемещенко Г.Л., Темченко //Об исправлении ошибок в бухгалтерском учете и отчетности организации. – 2012. – № 14 – С. 16 – 22.
27. Слободняк И.А., Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности: монография / Слободняк И.А., Арбатская Т.Г; Издательство БГУ, 2017. – 148 с.
28. Рошеткова У.Ю. Научный вестник ЮИИМ/ Рошеткова У.Ю. //Порядок исправления ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности. – 2014. – № 1 – С. 95 – 101
29. Слободняк И.А., Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях / Слободняк И.А., Пискунов И.В., //Автоматизация учета. Актуальные проблемы автоматизации бухгалтерского учета. – 2014. – № 7 – С. 29 – 34
30. Стратегический менеджмент в строительстве: Учебное пособие/ Н.С. Куприянов, О.В. Михненко, Т.С. Щербакова.– М.: ИНФРА– М, 2004. –336 с.– (Серия «Высшее образование»)
31. Трунина В. Ф., Шевела Ю. В. / Молодой ученый // Типичные ошибки в бухгалтерском учёте и их исправление. — 2013. — №1. — С. 195-197.
32. Махмутова Э. М. / Молодой ученый // Искажения в бухгалтерской отчетности, способы их выявления и роль аудита в оценке достоверности бухгалтерской отчетности — 2016. — №4. — С. 446-448.
33. Сугаипова Я.В. / Учебное пособие / Бухгалтерская финансовая отчетность. – 2004.
34. Самойлов И.В. / Ошибки, выявленные в бухгалтерском учете – порядок исправления и внесения изменений // Консультант бухгалтера. – 2004.

35. Дегальцева Ж.В. Исправление ошибок в бухгалтерском финансовом учете и отчетности // Научный журнал КубГАУ. – 2013. - №86(02). 4 с.
36. Е. Н. Домбровская. / Учебное пособие / Бухгалтерская (финансовая) отчетность. - М.: ИНФРА -М, 2012. - 199 с.;
37. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета / С. Поленова. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2014. - 464 с.
38. Кувалдина Т.Б. Порядок исправления ошибок в бухгалтерской отчетности / Т. Кувалдина // Все для бухгалтера. - 2013. — № 5. — С. 17 - 24.
39. Филипповкая О.В. Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования / Филипповкая О.В., Малышева Н. // Порядок выявления и исправления возникающих ошибок в бухгалтерском учете. – 2016. – № 3 – С. 117 – 122.
40. ООО ФСК «ГОТИКА» Официальный сайт. [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://fskgotika.ru>
41. Браун, О. С. Деловая репутация строительных компаний [Текст] / О. С. Браун // Руководитель строительной организации. – 2010. – № 8.
42. Приказ Минфина России от 24.10.2008 N 116н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет договоров строительного подряда" (ПБУ 2/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 24.11.2008 N 12717). Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_82067/b4c025f9945511bd2c9a79e689a42e4d271bf0b2/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_82067/b4c025f9945511bd2c9a79e689a42e4d271bf0b2/)
43. Л.К. Афанасьева. Бухгалтерский учет в строительных организациях: учеб. пособие / Л.К. Афанасьева, А.П. Крюкова. Санкт – Петербург, СПбГИЭУ, 2004 – 169 С.
44. Луговской Д.В. Исправление бухгалтерских ошибок согласно российским и международным правилам / Луговской Д.В. // Проблемы учета. - 2015. — № 203. — С. 37 – 41

45. Дуб В.Ю. Понятие деловой активности предприятия / Дуб В.Ю. // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. - 2015. — С. 37 – 41
46. Шкарева Ш.П. МСФО 8 (IAS 8) И (ПБУ 22/2010): ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ / Шкарева Ш.П. // Международный научно – исследовательский журнал - 2014. — С. 26 – 28.
47. Итыгилова Е.Ю Классификация искажения бухгалтерской финансовой отчетности в контексте качества бухгалтерского учета и аудита / Итыгилова Е.Ю //Финансовый учет // Международный бухгалтерский учет – 2015. — № 23 (365) – С. 35 – 46.
48. Храмова Е.А., Жогина К.А. Особенности бухгалтерского учета в строительной деятельности / Храмова Е.А., Жогина К.А. // Экономика и бизнес. Достижения науки и образования – 2017.
49. Горина А.А. Особенности организации бухгалтерского учета в дорожном строительстве / Горина А.А., Н.П. Огарева // Экономика и бизнес: теория и практика. - 2019.
50. Акашева В.В. Особенности учета накладных расходов в строительных организациях / Акашева В.В., Морозкина Т.С. // Молодой ученый. 2014. № 18. С. 324-327.
51. Цуканова, О. А. Анализ влияния факторов внешней среды на развитие строительных предприятий в России / О. А. Цуканова, Цинкэ Сун. // Проблемы современной экономики : материалы III Междунар. науч. конф. 2013. — С. 4-6.
52. Прокопьева А.Ю., Лагута И.В. Организационные особенности бухгалтерского учета на предприятии строительной отрасли / Прокопьева А.Ю., Лагута И.В. // Региональное развитие: электронный научно -практический журнал. – 2016. — № 6 (18)
53. Гелета И.В. Влияние внутренней и внешней среды предприятия на результаты деятельности организации / Гелета И.В. // Научные достижения и открытия - 2017 . С. 39 – 42.

Схема А.1 – Классификация бухгалтерских ошибок

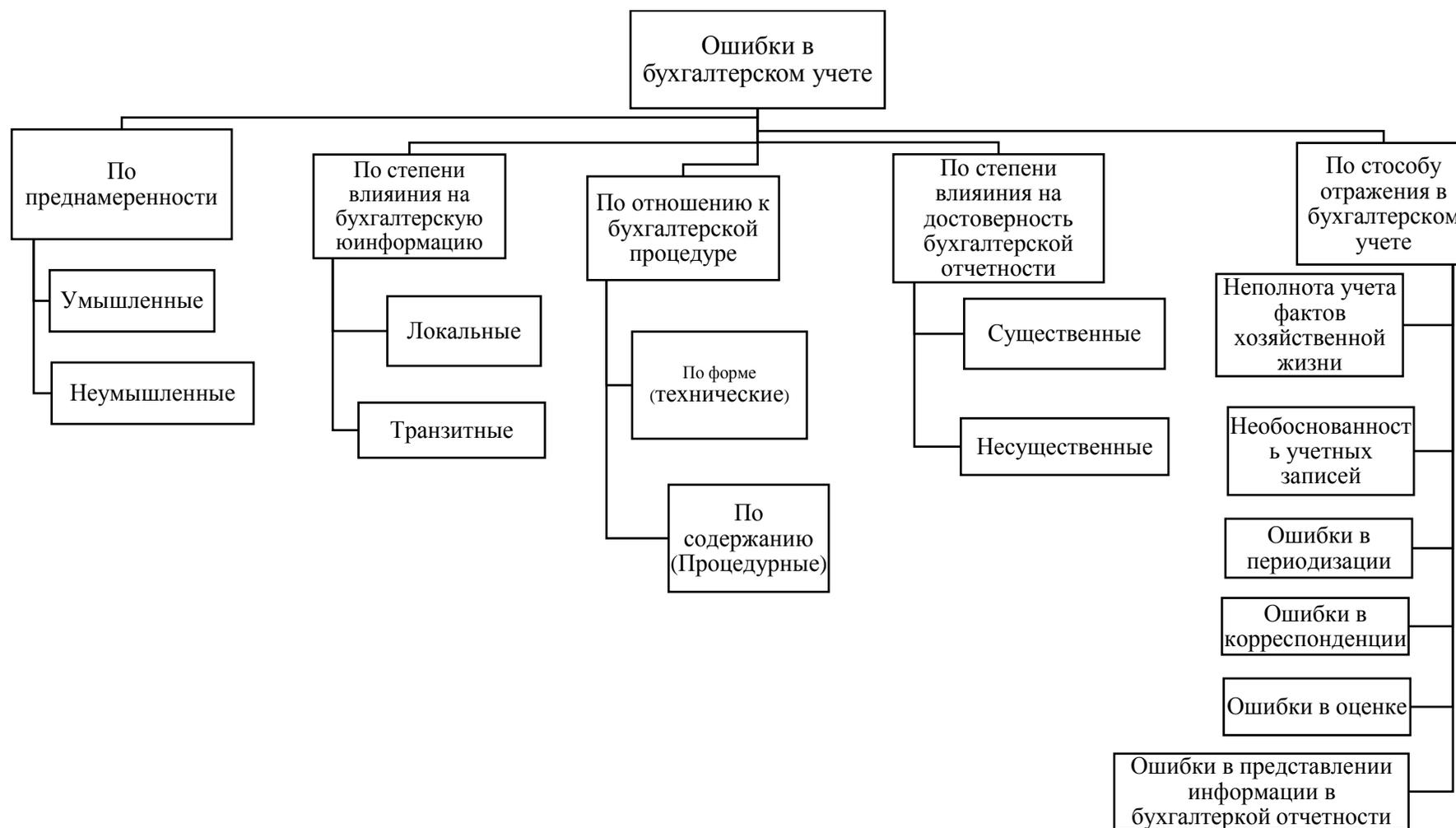


Таблица Б.1 – Критериальный анализ сравнения МСФО (IAS) 8 и ПБУ 22/2010 по ряду основных положений.

Критерий сравнения	МСФО (IAS) 8	ПБУ 22/2010	Комментарий
Цель стандарта	Установление критериев выбора и изменения учетной политики вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок (п. 1 МСФО (IAS) 8)	Установление правил исправления ошибок и порядка раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (п. 1 ПБУ 22/2010)	Цель МСФО (IAS) 8 существенно шире цели ПБУ 22/2010, поскольку в российском законодательстве этому стандарту соответствуют три положения: – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; – Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденное приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н; – ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Цель ПБУ 22/2010 более конкретна, положения стандарта распространяются только на юридических лиц

Понятие Ошибки	Ошибки предыдущих периодов: пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов, возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая имела в наличии, когда финансовая отчетность за указанные периоды была утверждена к выпуску и обоснованно ожидалось ее получение и рассмотрение в ходе подготовки и представления данной финансовой отчетности (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организаций (п. 2 ПБУ 22/2010)	МСФО (IAS) 8 рассматривает в качестве ошибки только ошибки предыдущих периодов, т.е. уже отраженные в бухгалтерской отчетности. ПБУ 22/2010 в состав ошибок включает и те, которые не отражены в бухгалтерской отчетности.
Причины ошибок	Неиспользование или неверное использование информации (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Неправильное применение законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Неправильное применение учетной политики организации. Неточности в вычислениях. Неправильные классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности. Неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности. Недобросовестные действия должностных лиц организации (п. 2 ПБУ 22/2010)	ПБУ 22/2010 более развернуто характеризует причины возникновения бухгалтерских ошибок

Существенность Ошибок	Способность по отдельности или в совокупности повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Способность в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период (п. 3 ПБУ 22/2010)	Смысл положений является схожим
Факторы существенности	Размер и характер пропущенной информации или искажения, оцениваемых в рамках сопутствующих обстоятельств; размер или характер статьи, или их сочетание (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Величина и характер соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности (п. 3 ПБУ 22/2010)	Смысл положений является схожим
Понятие Мошенничество	Преднамеренное ошибочное действие одного или нескольких лиц среди руководящего состава, сотрудников или третьих сторон, которое приводит к ложному представлению финансовой отчетности	Не определено	В российской практике данное понятие содержится в международном стандарте аудиторской деятельности (МСА 240) «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности»
Ретроспективный пересчет	Корректировка признания, оценки и раскрытия сумм элементов финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предыдущего периода не имела места никогда (п. 5 МСФО (IAS) 8)	Исправление показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (п. 9 ПБУ 22/2010)	Смысл положений является схожим

<p>Раскрытие Информации</p>	<p>Раскрытию подлежит следующая информация:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– характер ошибки предыдущего периода и сумма корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо (для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности и для базовой и разводненной прибыли на акцию, если МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», введенный в действие приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н, применяется к предприятию);</li> <li>– сумма корректировки на начало самого раннего из представленных периодов;</li> <li>– если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена (п. 49 МСФО (IAS) 8)</li> </ul>	<p>В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности раскрываются следующие данные:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– характер ошибки;</li> <li>– сумма корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;</li> <li>– сумма корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);</li> <li>– сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов (п. 15 ПБУ 22/2010).</li> </ul> <p>При невозможности определения влияния ошибки на предыдущие периоды раскрываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– причины;</li> <li>– описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации;</li> <li>– период, начиная с которого внесены исправления (п. 16 ПБУ 22/2010)</li> </ul>	<p>Смысл положений является схожим</p>
-----------------------------	---	---	--

Схема В.1 – финансового потока в строительной организации



Таблица Г.1 – Реклассификационные корректировки и данные бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс				Реклассификационные корректировки						
Наименование	Код строки	2017 (после корректировок)	2017 (до корректировок)	Перенос строительных объектов основных средств строку 1150	Перенос строительных материалов из оборотных активов во внеоборотные	Перенос авансов, выданных под будущее строительство из оборотных активов во внеоборотные	Выделение прочей долгосрочной задолженности из оборотных активов	Исправление аналитического учета по прочим обязательствам	Перенос в дебиторскую задолженность требований к банку	Выделение в дебиторскую задолженность ошибочно квалифицированных как финансовые вложения
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<b>I. ВНЕОБОРНЫЕ АКТИВЫ</b>										
Нематериальные активы	1110									
Результаты исследований и разработок	1120									
Нематериальные поисковые активы	1130									
Материальные поисковые активы	1140									
Основные средства	1150	315 078	58 515	229 628	4 137	10 856			0	

## Продолжение приложения Г

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Основные средства в организации		58 091	58 515							
Оборудование к установке										
Строительство объектов основных средств		241 995		229 628						
Строительные материалы		4 137			4 137					
Авансы, выданные на будущее строительство		10 856				10 856				
Доходные вложения в материальные ценности	1160									
Финансовые вложения	1170									
Отложенные налоговые активы	1180									
Прочие внеоборотные активы	1190	19 300	229 628	-229 628			19 300			
Итого по разделу I	1100	334 378	288 143	0	4 137	10 856	19 300	0	0	0

## Продолжение приложения Г

А		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ											
Запасы	1210		4 136		-4 137						
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220										
Дебиторская задолженность	1230	61 037	63 319			-10 856	-19 300	-1 313	42	-208	
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	26 437	26 229							208	
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	25 279	25 321						-42		
Прочие оборотные активы	1260	0									
Итого по разделу II	1200	112 753	119 005	0	-4 137	-10 856	-19 300	-1 313	0	0	
Итого Баланс		447 131	407 148								
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ											
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд)	1310	10	10								

## Продолжение приложения Г

А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320										
Переоценка внеоборотных активов	1340	42 328	42 328								
Добавочный капитал (без переоценки)	1350										
Резервный капитал	1360										
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	265 373	229 958								
Итого по разделу III	1300	307 711	272 296	0	0	0	0	0	0		
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА											
Заемные средства	1410	53 517	53 517								
Отложенные налоговые обязательства	1420	0									
Оценочные обязательства	1430	72 850	72 850								
Прочие обязательства	1450	0	1 313					-1 313			
Итого по разделу IV	1400	126 367	127 680	0	0	0	0	-1 313	0		

## Окончание приложения Г

А		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА											
Заемные средства	1510										
Кредиторская задолженность	1520	13 053	7 172								
Доходы будущих периодов	1530										
Оценочные обязательства	1540										
Прочие обязательства	1550										
Итого по разделу V	1500	13 053	7 172	0	0	0	0	0	0		
Итого Баланс		447 131	407 148								

Таблица Д.1 – корректировки, влияющие на нераспределенную прибыль и данные баланса

Бухгалтерский баланс				Корректировки, влияющие на нераспределенную прибыль				
наименование	Код строки	2017 (после корректировок)	2017 (до корректировок)	Корректировка стоимости незавершенного строительства по результатам инвентаризации	Корректировка стоимости объектов основных средств в результате ошибок расчета амортизации	Восстановление резерва по сомнительным долгам	Корректировка дебиторской задолженности по результатам инвентаризации	Корректировка кредиторской задолженности по результатам инвентаризации
А	1	2	3	4	5	6	7	8
I. ВНЕОБОРНЫЕ АКТИВЫ								
Нематериальные активы	1110							
Результаты исследований и разработок	1120							
Нематериальные поисковые активы	1130							
Материальные поисковые активы	1140							
Основные средства	1150	315 078	58 515	12 367	-424			
Основные средства в организации		58 091	58 515		-424			
Оборудование к установке								

Продолжение приложения Д

А	1	2	3	4	5	6	7	8
Строительство объектов основных средств		241 995	12 367					
Строительные материалы		4 137						
Авансы, выданные на будущее строительство		10 856						
Доходные вложения в материальные ценности	1160							
Финансовые вложения	1170							
Отложенные налоговые активы	1180							
Прочие внеоборотные активы	1190	19 300	229 628					
Итого по разделу I	1100	334 378	288 143	12 367	-424			
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ								
Запасы	1210		4 136			35 407	-6 054	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220							
Дебиторская задолженность	1230	61 037	63 319					

## Продолжение приложения Д

А	1	2	3	4	5	6	7	8
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240	26 437	26 229					
Денежные средства и денежные эквиваленты	1250	25 279	25 321					
Прочие оборотные активы	1260	0						
Итого по разделу II	1200	112 753	119 005	0	0	35 407	-6 054	0
Итого Баланс								
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ								
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	10	10					
Собственные акции, выкупленные у акционеров	1320							
Переоценка внеоборотных активов	1340	42 328	42 328					
Добавочный капитал (без переоценки)	1350							

А	1	2	3	4	5	6	7	8
Резервный капитал	1360							
Нераспределенная прибыль	1370	265 373	229 958	12 367	-424	35 407	-6 054	-5 881
Итого по разделу III	1300	307 711	272 296	12 367	-424	35 407	-6 054	-5 881
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА								
Заемные средства	1410	53 517	53 517					
Отложенные налоговые обязательства	1420	0						
Оценочные обязательства	1430	72 850	72 850					
Прочие обязательства	1450	0	1 313					
Итого по разделу IV	1400	126 367	127 680	0	0	0	0	0
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА								
Заемные средства	1510							
Кредиторская задолженность	1520	13 053	7 172					5 881
Доходы будущих периодов	1530							
Оценочные обязательства	1540							
Прочие обязательства	1550							
Итого по разделу V	1500	13 053	7 172	0	0	0	0	5 881
Итого Баланс								

## Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2017 года

## Бухгалтерский баланс

на 31 декабря 2017 г.

		Коды		
	Форма по ОКУД	0710001		
	Дата (число, месяц, год)	26	4	2018
Организация	ООО Финансово-строительная компания «Готика»	по ОКПО	36149381	
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	2464011084	
Вид экономической деятельности	Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления	по ОКВЭД 2	70.22	
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общество с ограниченной ответственностью	по ОКОПФ/ОКФС	65	16
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	384	
Местонахождение (адрес)	660010, Красноярский Край, г. Красноярск, ул. Базарная, д. _____			

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На 2017 г. <sup>3</sup>	2016 г. <sup>4</sup>	2015 г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	-	-	-
	Материальные поисковые активы	-	-	-
	Основные средства	58515	15519	15989
	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
	Финансовые вложения	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	-	-	-

Продолжение приложения Е

	Прочие внеоборотные активы	229628	102596	146896
	Итого по разделу I	288143	118115	162885
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	4136	67	69
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	-	-	-
	Дебиторская задолженность	63319	112947	33227
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	26229	88173	118045
	Денежные средства и денежные эквиваленты	25321	2005	1693
	Прочие оборотные активы	-	-	-
	Итого по разделу II	119005	203192	153034
	<b>БАЛАНС</b>	<b>407148</b>	<b>321307</b>	<b>315919</b>

## Окончание приложения Е

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На <u>31</u> <u>декабря</u> 20 17 г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20 16 г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20 15 г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( - ) <sup>7</sup>	( - )	( - )
	Переоценка внеоборотных активов	42328	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
	Резервный капитал	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	229958	262869	259298
	Итого по разделу III	272296	262879	259308
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	53517	55516	55438
	Отложенные налоговые обязательства	-	-	-
	Оценочные обязательства	72850	-	-
	Прочие обязательства	1313	1313	-
	Итого по разделу IV	127680	56829	55438
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	-	-	-
	Кредиторская задолженность	7172	1599	1173
	Доходы будущих периодов	-	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу V	7172	1599	1173
	<b>БАЛАНС</b>	407148	321307	315919

## Отчет о финансовых результатах за 2017 год

## Отчет о финансовых результатах

за 31 декабря 2017 г.

		Коды	
		0710002	
Дата (число, месяц, год)		26	4 2018
Организация	ООО Финансово – строительная компания «Готика»	по ОКПО 36149381	
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН 2464011084	
Вид экономической деятельности	Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления	по ОКВЭД 2 70.22	
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общества с ограниченной ответственностью / Частная собственность	по ОКОПФ/ОКФС 65 16	
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ 384	

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За 2017 г. <sup>3</sup>	За 2016 г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	8 645	21 960
	Себестоимость продаж	( 5 216 )	( 6 065 )
	Валовая прибыль (убыток)	3 429	15 895
	Коммерческие расходы	( - )	( - )
	Управленческие расходы	( - )	( - )
	Прибыль (убыток) от продаж	3 429	15 895
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	269	2 085
	Проценты к уплате	( - )	( - )
	Прочие доходы	2	-
	Прочие расходы	( 36 285 )	( 13 669 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	(32 585)	4 284
	Текущий налог на прибыль	( 326 )	( 713 )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-	-
	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	-	-
	Прочее	-	-
	Чистая прибыль (убыток)	(32 911)	3 571

## Окончание приложения Ж

Пояснения 1	Наименование показателя 2		
		За 20 17 г.3	За 20 16 г.4
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Совокупный финансовый результат периода 6	(32 911)	3 571
	Справочно		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	-	-

Руководитель

\_\_\_\_\_

(подпись)

\_\_\_\_\_

(расшифровка подписи)

“ ” 20 г.

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности незначителен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".

баланса, однако наибольшие изменения потребовались активу, так как были совершены ошибки при учете основных средств, неверном отражении как внеоборотных, так и оборотных активов. В структуре активов баланса преобладают внеоборотные активы, что объясняется особенностью фондоемкой отрасли, а также объясняет неликвидность организации. Структура пассива соответствует особенностям строительной отрасли. В пассиве наибольшее изменение претерпела статья нераспределённая прибыль отчетного периода, ошибки были связаны с отражением неверной стоимости кредиторской и дебиторской задолженностей по результатам инвентаризации, так же были допущены ошибки при определении стоимости основных средств, а также требовалось восстановление резерва по сомнительным долгам.

Так как нераспределенная прибыль была изменена при корректировках, то в отчете о финансовых результатах организации были приведены исправленные показатели. Изменениям подверглись такие статьи как прочие расходы и чистая прибыль организации.

*В.М.* 19.06.2020 г.

Пересмотренный бухгалтерский баланс на 31 декабря 2017 г.

**Пересмотренный Бухгалтерский баланс**

**на 31 декабря 2017 г.**

Коды

Форма по ОКУД

0710001

Дата (число, месяц, год) 26 4 2018

Организация ООО Финансово-строительная компания «Готика» по ОКПО 36149381

Идентификационный номер налогоплательщика ИНН 2464011084

Вид экономической деятельности Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления по ОКВЭД 2 70.22

Организационно-правовая форма/форма собственности Общество с ограниченной ответственностью по ОКОПФ/ОКФС 65 16

Единица измерения: тыс. руб. по ОКЕИ 384

Местонахождение (адрес) 660010, Красноярский Край, г. Красноярск, ул. Базарная, д.

, 110

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31		
		На декабрь 20 17 г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20 16 г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20 15 г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы	-	-	-
	Результаты исследований и разработок	-	-	-
	Нематериальные поисковые активы	-	-	-
	Материальные поисковые активы	-	-	-
	Основные средства	315 078	118 115	15 989
	Доходные вложения в материальные ценности	-	-	-
	Финансовые вложения	-	-	-
	Отложенные налоговые активы	-	-	-

Продолжение приложения И

	Прочие внеоборотные активы	19 300	-	146 896
	Итого по разделу I	334 378	118 115	162 885
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	-	67	69
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	-	-	-
	Дебиторская задолженность	61 037	112 947	33 227
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	26 437	88 173	118 045
	Денежные средства и денежные эквиваленты	25 279	2 005	1 693
	Прочие оборотные активы	-	-	-
	Итого по разделу II	112 753	203 192	153 034
	<b>БАЛАНС</b>	447 131	321 307	315 919

## Окончание Приложения И

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На декабря	20 16 г. <sup>4</sup>	На 31 декабря
		20 17 г. <sup>3</sup>		20 15 г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	( - ) <sup>7</sup>	( - )	( - )
	Переоценка внеоборотных активов	42 328	-	-
	Добавочный капитал (без переоценки)	-	-	-
	Резервный капитал	-	-	-
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	265 373	262 869	259 298
	Итого по разделу III	307 711	262 879	259 308
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	53 517	55 516	55 438
	Отложенные налоговые обязательства	-	-	-
	Оценочные обязательства	72 850	-	-
	Прочие обязательства	-	1313	-
	Итого по разделу IV	126 367	56 829	55 438
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	-	-	-
	Кредиторская задолженность	13 053	1 599	1 173
	Доходы будущих периодов	-	-	-
	Оценочные обязательства	-	-	-
	Прочие обязательства	-	-	-
	Итого по разделу V	13 053	1599	1 173
	<b>БАЛАНС</b>	447 131	321 307	315 919

## Пересмотренный отчет о финансовых результатах за 2017 год

## Пересмотренный Отчет о финансовых результатах

за 31 декабря 2017 г.

		Коды	
		0710002	
		26	4 2018
Организация	ООО Финансово – строительная компания «Готика»	36149381	
Идентификационный номер налогоплательщика		2464011084	
Вид экономической деятельности	Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления	70.22	
Организационно-правовая форма/форма собственности	Общества с ограниченной ответственностью / Частная собственность	65	16
Единица измерения: тыс. руб.		384	
Пояснения 1	Наименование показателя <sup>2</sup>	За 2017 г. <sup>3</sup>	За 2016 г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	8 645	21 960
	Себестоимость продаж	( 5 216 )	( 6 065 )
	Валовая прибыль (убыток)	3 429	15 895
	Коммерческие расходы	( - )	( - )
	Управленческие расходы	( - )	( - )
	Прибыль (убыток) от продаж	3 429	15 895
	Доходы от участия в других организациях	-	-
	Проценты к получению	269	2 085
	Проценты к уплате	( - )	( - )
	Прочие доходы	2	-
	Прочие расходы	( 870 )	( 13 669 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	(32 585)	4 284
	Текущий налог на прибыль	( 326 )	( 713 )
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-	-
	Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
	Изменение отложенных налоговых активов	-	-
	Прочее	-	-
	Чистая прибыль (убыток)	2 504	3 571

## Окончание приложения К

Пояснения 1	Наименование показателя 2		
		За 20 17 г.3	За 20 16 г.4
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	-	-
	Совокупный финансовый результат периода 6	2 504	3 571
	Справочно		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	-	-
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	-	-

Руководитель

\_\_\_\_\_  
(подпись)\_\_\_\_\_  
(расшифровка подписи)“ ” 20 г.  
\_\_\_\_\_

Примечания

1. Указывается номер соответствующего пояснения.

2. В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н (по заключению Министерства юстиции Российской Федерации № 6417-ПК от 6 августа 1999 г. указанный Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных доходах и расходах могут приводиться в отчете о финансовых результатах общей суммой с раскрытием в пояснениях к отчету о финансовых результатах, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

3. Указывается отчетный период.

4. Указывается период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

5. Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов.

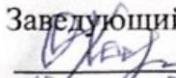
6. Совокупный финансовый результат периода определяется как сумма строк "Чистая прибыль (убыток)", "Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода" и "Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода".



Федеральное государственное автономное  
образовательное учреждение  
высшего образования  
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Институт экономики, управления и природопользования

Кафедра бухгалтерского учета и статистики

УТВЕРЖДАЮ  
Заведующий кафедрой  
 О.Н. Харченко  
«18»  2020 г.

**БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА**

38.03.01 – Экономика

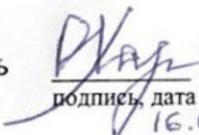
38.03.01.01.01. – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит

(в коммерческих организациях)

**ВЫЯВЛЕНИЕ И ИСПРАВЛЕНИЕ ОШИБОК В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И  
ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

(на примере Общества с ограниченной ответственностью Финансово-  
Строительной компании «Готика»)

Руководитель

  
подпись, дата  
16.06.2020

канд. эконом. наук, профессор

Харченко О.Н.

Выпускник

  
подпись, дата

Байкалова Е.И.

Красноярск 2020