

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«Тольяттинский государственный университет»

Институт финансов, экономики и управления

(наименование института полностью)

38.03.01 Экономика

(код и наименование направления подготовки / специальности)

Бухгалтерский учет, анализ и аудит

(направленность (профиль) / специализация)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА)

на тему Анализ эффективности использования трудовых ресурсов и аудит расходов на оплату труда

Обучающийся

П.Е. Романова

(Инициалы Фамилия)

(личная подпись)

Руководитель

канд. экон. наук А.П. Данилов

(ученая степень (при наличии), ученое звание (при наличии), Инициалы Фамилия)

Тольятти 2023

Аннотация

Бакалаврскую работу выполнил студент: Романова П.Е.

Тема работы: «Анализ эффективности использования трудовых ресурсов и аудит расходов на оплату труда».

Научный руководитель: к.э.н. Данилов А.П.

Актуальность темы данной выпускной квалификационной работы подтверждается тем, что труд работников является необходимой составной частью процесса производства, потребления и распределения созданного продукта, а расходы на выплату заработной платы сотрудникам составляют значительную часть всех расходов организации.

Трудовые отношения, а также ведение бухгалтерского учета в области оплаты труда регламентированы большим количеством нормативно-правовых актов. Основным из них является Трудовой Кодекс РФ, с включением дополняющих его нормативно-правовых актов различных уровней.

Объектом исследования является предприятие ООО «Спартак». Предмет исследования составляет трудовые ресурсы предприятия.

Информационной базой исследования являются законодательные и нормативно-правовые документы Российской Федерации, регламентирующие направления бухгалтерской и налоговой политики, в частности Трудовой и Налоговый кодекс, приказы Министерства Финансов РФ, материалы из периодической экономической печати, труды отечественных ученых экономистов, бухгалтерская финансовая отчетность предприятия ООО «Спартак», первичная документация и т.д.

Работа состоит из введения, 3-х разделов, заключения, списка используемых источников и приложений.

Содержание

Введение	4
1. Теоретические аспекты анализа и аудита по расчетам с персоналом	6
1.1 Документальное оформление расчетов с персоналом	6
1.2 Нормативное регулирование и задачи аудита расчетов по оплате труда	9
2. Анализ расчетов с персоналом	13
2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «Спартак»	13
2.2 Анализ трудовых ресурсов и расходов на оплату труда	19
3. Разработка мероприятий по совершенствованию деятельности ООО «Спартак»	28
3.1 Организация аудита расчетов с персоналом.....	28
3.2 Разработка рекомендаций по совершенствованию деятельности ООО «Спартак»	38
Заключение	41
Список используемой литературы	43
Приложение А Бухгалтерский баланс ООО «Спартак» на 2020-2022 гг.....	47
Приложение Б Отчет о финансовых результатах ООО «Спартак» за 2021-2022 гг.....	49

Введение

До недавнего времени управление предприятием и оптимизация его управленческой системы, ориентировались на эффективное использование основных средств, финансовых и материальных ресурсов. Персонал рассматривался как элемент расходов, а управление и контроль над расчетами с ним оценивались с позиции потенциальной экономии бюджета по фонду заработной платы и страховым взносам в государственные внебюджетные фонды. Таким образом, имела место явная недооценка роли трудовых ресурсов как элемента управления организацией.

Актуальность темы данной выпускной квалификационной работы подтверждается тем, что труд работников является необходимой составной частью процесса производства, потребления и распределения созданного продукта, а расходы на выплату заработной платы сотрудникам составляют значительную часть всех расходов организации.

Трудовые отношения, а также ведение бухгалтерского учета в области оплаты труда регламентированы большим количеством нормативно-правовых актов. Основным из них является Трудовой Кодекс РФ, с включением дополняющих его нормативно-правовых актов различных уровней.

Основными направлениями аудита расчетов с персоналом являются:

- проверка соблюдения трудового законодательства;
- проверка правильности расчетов по оплате труда;
- установление законности и полноты произведенных удержаний из заработной платы (проверка соблюдения налогового законодательства);
- проверка ведения бухгалтерского учета;
- оценка внутреннего контроля на стадии оформления операций.

Целью бакалаврской работы является подробное раскрытие основных вопросов, связанных с порядком анализа и аудита операций по расчету с персоналом, а также рассмотрение применяемых методов контроля на практическом примере для выявления имеющихся ошибок и нарушений.

Достижение цели осуществляется посредством решения следующих задач теоретического и прикладного характера:

- дать понятие, оценить значение и выделить основные элементы категории «расчеты с персоналом»;
- раскрыть методику аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям и определить используемые аудиторские процедуры;
- разработать рекомендации по совершенствованию контроля над расчетами с персоналом на предприятии;
- выявить цель, задачи и источники проведения анализа данной области;
- определить подходы анализа трудовых ресурсов;
- провести анализ обеспеченности и использования трудовых ресурсов и фонда оплаты труда на конкретном предприятии.

Предметом исследования является проведение анализа и аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям.

Объектом исследования является ООО «Спартак», которое создано и действует на основе учредительного договора и Устава.

Информационной базой исследования являются законодательные и нормативно-правовые документы Российской Федерации, регламентирующие направления бухгалтерской и налоговой политики, в частности Трудовой и Налоговый кодекс, приказы Министерства Финансов РФ, материалы из периодической экономической печати, труды отечественных ученых экономистов, бухгалтерская финансовая отчетность предприятия ООО «Спартак», первичная документация и т.д.

Бакалаврская работа состоит из введения, трех глав, заключения, использованных источников и приложений.

1. Теоретические аспекты анализа и аудита по расчетам с персоналом

1.1 Документальное оформление расчетов с персоналом

Согласно Трудовому Кодексу Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 19.12.2022), заработная плата - вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты) [6].

Для учета личного состава, начисления и выплаты заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 05.01.04. №1 [27].

Для оформления принимаемых на работу по трудовому договору работников применяется форма Т-1 «Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу». В приказе указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы. Приказ подписывается руководителем организации и объявляется работнику под расписку [41]. На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка, в бухгалтерии открывается лицевой счет работника [40].

Личная карточка работника (форма Т-2) заполняется на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения и

других документов, предусмотренных законодательством [39].

Для оформления и учета отпусков, предоставляемых работникам, используют унифицированную форму приказа о предоставлении отпуска работнику по форме Т-6. Однако, первоначально, сотруднику необходимо написать заявление на имя руководителя с просьбой предоставить отпуск (очередной или за свой счет). Если заявление получают одобрение руководства, то работником кадровой службы (бухгалтером) составляется данный приказ, который также подписывается руководителем организации и объявляется работнику [38]. На основании приказа в личной карточке, лицевом счете делается запись о предоставлении отпуска и производится расчет сумм отпускных, по форме Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику» [37].

Кроме этого, на предприятии должен быть утвержден график отпусков по унифицированной форме Т-7, содержащий сведения о сроках и датах направления каждого работника в отпуск. График отпусков не отменяет необходимость письменного заявления работника [49].

При расторжении трудового договора оформляется приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником по форме Т-8. На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)» [36].

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (форма Т-9) применяется для оформления и учета направлений работника в командировки. Заполняется сотрудником кадровой службы, подписывается руководителем организации. В приказе указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок. При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов [35].

«Командировочное удостоверение» является документом,

удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке. Выписывается в одном экземпляре сотрудником кадровой службы на основании приказа о направлении в командировку. В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью [7].

По окончании командировки работников должен быть составлен авансовый отчет по форме АО-1 «Авансовый отчет», с приложением документов, подтверждающих его расходы во время выполнения служебного задания [49].

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (форма Т-11) применяется для оформления и учета поощрений за успехи в работе. Составляется на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает сотрудник. На основании приказа вносится соответствующая запись в личную карточку работника и его трудовую книжку [34].

На выданную сумму заработной платы составляется «Расходный кассовый ордер» (форма КО-2), номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости [33].

Журнал регистрации платежных ведомостей (форма Т-53а) применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации [32].

В современных условиях все чаще заработная плата перечисляется на банковскую карточку сотрудника. Перечисление осуществляется на основании реестра выплат, составленного согласно внутренним правилам банка. Форма и порядок оформления реестра определяется внутренними нормативными документами банка, при этом работник не должен заполнять дополнительную документацию [31].

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (форма Т-60) предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного

отпуска.

Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (форма Т-61) применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора [7].

Наряду с приведенными формами, организация может самостоятельно разработать необходимые первичные документы по расчетам с персоналом, утвердив их приказом и сохранив необходимые реквизиты [45].

1.2 Нормативное регулирование и задачи аудита расчетов по оплате труда

Система нормативного регулирования аудита включает в себя четыре уровня – законодательный, международные стандарты аудита, стандарты саморегулируемых организаций, внутренние стандарты аудиторских фирм и аудиторов [30].

Законодательный уровень включает в себя Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 16.04.2022) – определяет место аудита в экономической системе, его цель и задачи [29];

Международные стандарты аудита определяют общие вопросы регулирования и нормы аудиторской деятельности, а также порядок взаимодействия аудитора с руководством проверяемой организации [33]. Включает в себя 48 нормативных актов, введенных в действие на территории РФ Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации», основными из которых являются [28]:

- МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита»;
- МСА 500 «Аудиторские доказательства» [26];

- МСА 520 «Аналитические процедуры»;
- МСА 530 «Аудиторская выборка»;
- другие МСА.

Также данный уровень включает в себя нормативные документы, регламентирующие профессиональную этику и независимость аудиторов:

- «Кодекс профессиональной этики аудиторов» (приложение к протоколу заочного голосования Совета по аудиторской деятельности от 21.05.2019 № 47) [25];
- «Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций» (одобрены Советом по аудиторской деятельности 19.12.2019, протокол № 51).

Стандарты саморегулируемых организаций регулируют порядок проведения аудита в зависимости от отрасли деятельности экономического субъекта, по отдельным вопросам налогообложения и по специальным аудиторским заданиям. Включают в себя различные методические рекомендации, разъяснения по отдельным (частным) вопросам и другие нормативные документы [24].

Внутренние стандарты аудиторских фирм и аудиторов – нормативные акты данного уровня детализируют единые требования к осуществлению и документальному оформлению аудиторских проверок, принятые аудиторской организацией или аудитором с целью обеспечения эффективности аудиторской деятельности [23].

Помимо нормативных актов, формирующих четырехуровневую систему, органы, ответственные за регламентацию аудита (Совет по аудиторской деятельности и Министерство финансов РФ) принимают документы, разъясняющие требования международных стандартов аудита, а также документы, актуальные для современного этапа развития аудита, например [22]:

- Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской

отчетности организаций за 2019 год (Приложение к письму Минфина России от 27.12.2019 № 07-04-09/102563) [21];

– Разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 13 - 2019) «О концепции подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской (финансовой) отчетности» (Одобрено Советом по аудиторской деятельности 28.03.2019, протокол № 46) [20].

К задачам аудита расчетов по оплате труда относится проверка:

- соблюдения трудового законодательства, условий труда;
- правильности документального оформления приема, перемещения и увольнения персонала, предоставления отпусков [19];
- правильности ведения расчетов по оплате труда по договорам гражданско-правового характера;
- правильности отражения в регистрах бухгалтерского учета операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда [18];
- ведения синтетического и аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда;
- соответствия применяемой методики учета и организации расчетов по оплате труда действующему законодательству;
- правильности начисления основной и дополнительной заработной платы [16];
- законности и правильности удержаний из заработной платы;
- полноты и своевременности выплаты заработной платы [15];
- правильности отражения информации о расчетах с персоналом по оплате труда в бухгалтерской (финансовой) отчетности [17];
- правильности и своевременности начисления и перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налога на доходы физических лиц и

страховых взносов.

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда проводится на основании Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и Международных стандартов аудита.

Аудиторская проверка может быть [14]:

- обязательной - проводится в случаях, установленных Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 (ред. от 16.04.2022) и другими нормативно-правовыми актами [16];
- инициативной - осуществляется по решению экономического субъекта для улучшения показателей финансово-хозяйственной деятельности [13].

Основными задачами проведения аудита расчетов с персоналом по оплате труда является проверка соблюдения трудового законодательства и условий труда, правильности документального оформления приема, перемещения и увольнения персонала, предоставления отпусков, а также соответствия применяемой методики учета и организации расчетов по оплате труда действующему законодательству [12].

Эффективное проведение всех аудиторских процедур базируется на их тщательном планировании и подготовке, поэтому первым (начальным) этапом аудита является этап планирования, проводимый в соответствии с Международным стандартом аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 №2н) [33]. Этап планирования аудита состоит из трех стадий: предварительное планирование аудита; составление общей стратегии аудита; составление плана аудита [11].

2. Анализ расчетов с персоналом

2.1. Техничко-экономическая характеристика ООО «Спартак»

ООО «Спартак» создано на неопределенный срок, действует в соответствии с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации, закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» и действующим законодательством, с целью удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли [13]. ООО «Спартак» является хозяйственным обществом, уставный капитал которого разделен на доли; участники общества не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей в уставном капитале общества. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Общество вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные федеральными законами, если это не противоречит предмету и целям деятельности, определенно ограниченным уставом общества.

Предметом деятельности ООО «Спартак» являются [10]:

- оптовая и розничная торговля, комиссионная торговля, посредническая, торгово-закупочная и иная коммерческая деятельность;
- оптовая и розничная торговля спортивными товарами (инвентарь, спортивная одежда, обувь) [9];
- оптовая и розничная торговля рыболовными принадлежностями, лодками, туристским снаряжением и велосипедами и др. [8]

При этом основным направлением деятельности является розничная продажа спортивных товаров (оборудование, инвентарь, одежда и обувь). Наряду с этим, важнейшим направлением увеличения доходов организации, обозначенным руководством организации, является рост объемов оптовых

продаж. Объем выручки по виду продаж представлен в таблице 1.

Таблица 1 - Объемы основной деятельности ООО «Спартак» за 2020 – 2022 гг.

Наименование показателя	2020	2021	2022
Объем выручки от розничной торговли, тыс. руб.	46 304	53 153	57 891
Объем выручки от оптовой торговли, тыс. руб.	917	1 040	1 540
Общий объем выручки, тыс. руб.	47 221	54 193	59 431

По данным таблицы замечен рост объема выручки на протяжении трех лет. Это связано с преодолением кризисных явлений 2020 года, когда общий спад экономики отразился и на покупательной способности основных потребителей продукции предприятия. Объем выручки в 2022 году вырос на 7 932 тыс.руб. и 960 тыс.руб. по сравнению с 2020 и 2021 годами или на 16,8 и 1,8% соответственно. Следует отметить, что для качественной оценки роста выручки, необходимо учитывать данные об инфляции и общем росте уровня цен на товары предприятия [7].

На основании данных, рассмотрим долю каждого вида выручки в общем объеме продаж:

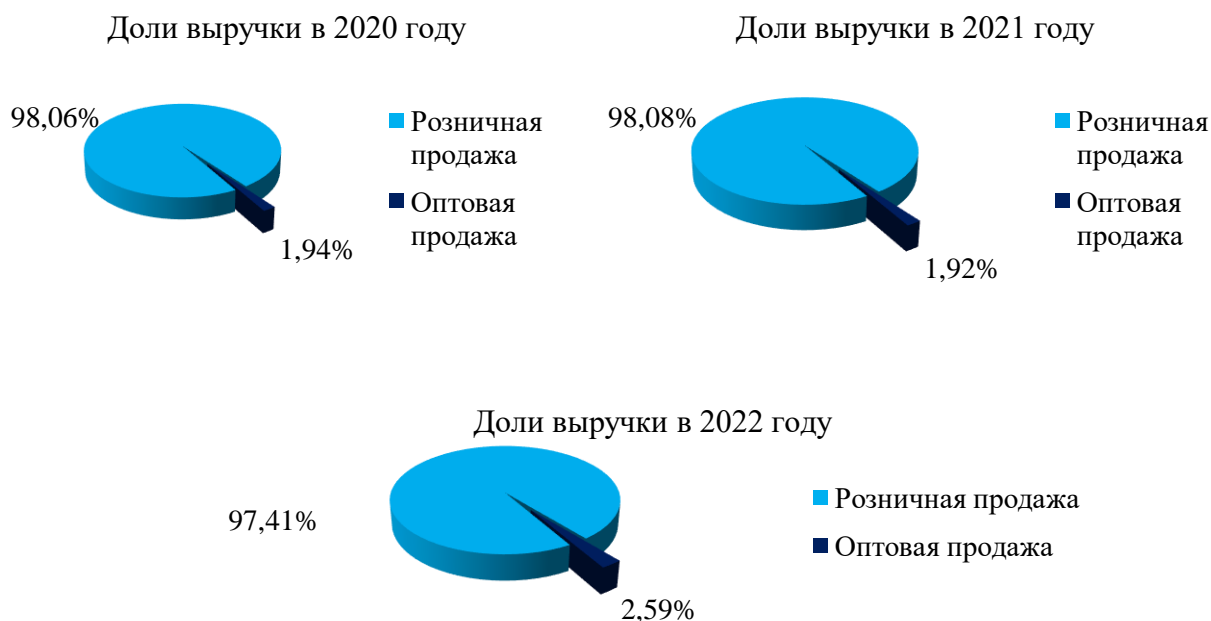


Рисунок 1 - Доля выручки по видам продаж за 2020 – 2022 годы [6]

Объем выручки от оптовых продаж вырос по сравнению с 2020 годом на 0,65%. Этот показатель является значимым для предприятия, т.к. с развитием деятельности ожидается прирост выручки именно за счет крупных поставок спорттоваров, в первую очередь, на муниципальные предприятия города и профсоюзные организации [5].

При анализе состояния предприятия важно знать соотношение основных групп активов организации, которое представлено в таблице 2.

Таблица 2 – Аналитическая группировка и анализ статей актива баланса [4]

Актив баланса	2021 г	2022 г	Абсолютное отклонение	Темп роста, %	Темп прироста, %
Внеоборотные активы	-	-	-	-	-
Материалы	104 506	85 490	19 016	97,2	-2,8
Товары	35 701 479	34 700 655	-1 000 824	94,5	- 5,5
Денежные средства	3 319 987	3 981 274	661 287	119,9	19,9
Дебиторская задолженность	254 300	165 000	-89 300	65	-35
Всего	39 379 672	38 932 419	-447 253	98,9	-1,1

На предприятии нет собственных внеоборотных активов: торговые и офисные площади, грузовые и легковые автомобили организация арендует, а оборудование в виде торговых стеллажей, манекенов и т.п. сразу списывается на расходы организации, в связи с их небольшой стоимостью [3].

Большое влияние на финансовое состояние предприятия оказывает структура оборотных активов. На предприятии большая часть оборотных активов представлена товарами, доля которых в 2022 году сократилась на 2,8% по сравнению с 2022 годом, что связано с ростом оборачиваемости актива. Стоит отметить, положительный момент в увеличении доли денежных средств в общей структуре активов на 19,9%, что говорит о росте текущей ликвидности и платежеспособности. В 2022 году дебиторская задолженность уменьшилась на 35%, что объясняется налаженной и четкой работой с

оптовыми покупателями по поводу оплаты товара [2].

Соотношение собственного и заемного капитала, на 31 декабря 2022 года представлено на рисунке 2. Данные были получены из бухгалтерского баланса, представленного в Приложении А, таблица А.1.

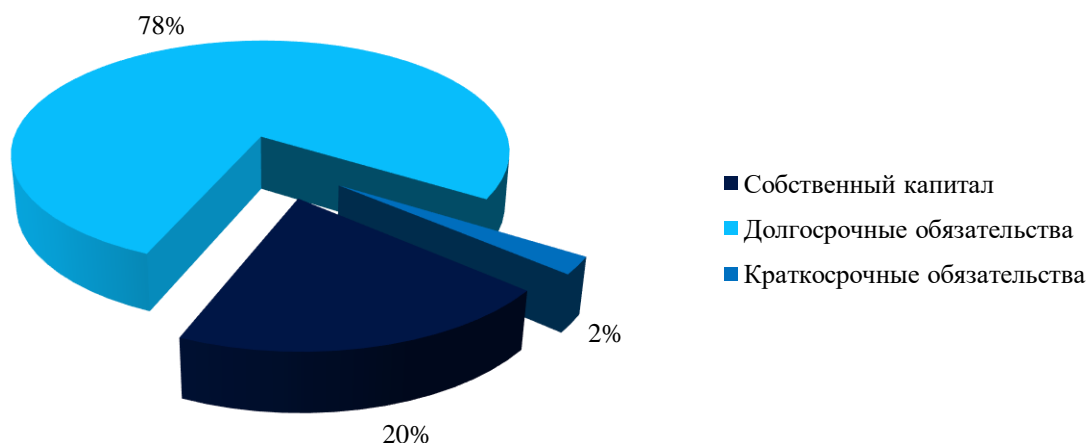


Рисунок 2 - Структура капитала организации на 31 декабря 2022 года

На основании рисунка 2 можно сделать вывод, что структура пассива не благоприятная - 78% капитала представляет собой заемные средства, в виде долгосрочного беспроцентного займа от учредителя. Займ погашается ежемесячными платежами [1].

По данным Отчета о финансовых результатах, представленного в Приложении Б, таблица Б.1, рассмотрим основные финансовые показатели деятельности предприятия за 2 года: 2021-2022 (таблица 3).

Таблица 3 - Финансовые результаты деятельности предприятия

Наименование показателя	2021 г.	2022 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г. в %
1.Выручка, тыс.руб.	54 193	59 431	5 238	9,7
2.Себестоимость продаж, тыс.руб.	48 890	52 789	3 899	8
3.Валовая прибыль, тыс. руб.	5 303	6 642	1 339	25,2

Продолжение таблицы 3

Наименование показателя	2021 г.	2022 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г. в %
4. Коммерческие расходы, тыс. руб.	3 676	4 384	408	11,1
5. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	1 627	2 258	631	38,8
6. Прочие доходы, тыс. руб.	98	143	45	45,9
7. Прочие расходы, тыс. руб.	617	732	224	44
8. Чистая прибыль, тыс. руб.	1 108	1669	561	50,6

Из таблицы следует, что показатель выручки в 2022 году вырос на 9,7% в сравнении с 2021 годом. Валовая прибыль также возросла на 25,2% за период, однако следует отметить и рост себестоимости на 8% в сравнении с предыдущим периодом. Рост себестоимости связан с ростом закупочных цен на спорттовары, ростом заработной платы продавцов, а также открытием нового подразделения.

Существенно вырос показатель чистой прибыли: более чем в 1,5 раза по сравнению с 2021 годом. Рост прибыли связан, прежде всего, с ростом объема продаж, что позволило увеличить коммерческие расходы для продвижения товара в виде увеличения расходов на рекламу.

Рост коммерческих расходов также объясняется ростом численности управленческого персонала и ростом расходов на оплату труда.

Для характеристики платежеспособности предприятия рассчитаны коэффициенты рентабельности, представленные в таблице 4.

Таблица 4 - Основные показатели рентабельности предприятия

Наименование показателя	2021 г.	2022 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г.	Изменение 2022 г. к 2021 г.
Рентабельность продаж	2	2,8	0,8	40
Рентабельность собственного капитала	20,3	21,2	0,9	4,9

Рентабельность продаж в 2022 году выросла по сравнению с 2021 годом на 0,8%. На величину рентабельности продаж оказали влияние такие факторы, как: рост объема продаж, рост коммерческих расходов. Рост рентабельности продаж является следствием роста цен на продукцию.

Исследуя показатель рентабельности собственного капитала, можно прийти к выводу, что доля прибыли на 1 рубль собственного капитала в 2022 году повысилась относительно 2021 на 0,9%. Как показывают вычисления, в исследуемый период у предприятия наметилась тенденция к увеличению уровня затрат.

Таким образом, большинство показателей рентабельности выросли в 2022 году по сравнению с предыдущими периодами, что свидетельствует о постепенном выходе предприятия из нестабильной финансовой ситуации.

На основании Положения о подразделениях в организации утверждены 8 подразделений, расположенных как на территории Самарской области, так и на территории соседних областей. Подразделения не являются юридическим лицом и имеют баланс в составе баланса Общества.

Руководство деятельностью каждого подразделения осуществляет старший продавец, назначаемый генеральным директором.

В связи с наличием сети подразделений, на данном предприятии прослеживается дивизионная структура управления: общее руководство деятельностью осуществляется генеральным директором, который обладает всеми правами и обязанностями, предусмотренными для руководителей хозяйственных организаций. В его подчинении находится исполнительный директор, который непосредственно выполняет функции управления.

Кроме того, на предприятии создано несколько служб: бухгалтерская служба, отдел продаж, отдел запасов (складской отдел).

На предприятии в целях стандартизации ведения учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности с общероссийскими нормами была разработана учетная политика предприятия для целей бухгалтерского учета [18].

В данный момент на предприятии активно внедряется система электронного документа оборота, которая позволяет объединить традиционный бумажный документооборот и современные информационные технологии. Данное сочетание способствует повышению равномерного распределения учетной работы в течение всего рабочего времени, возрастанию контрольных функций бухгалтерского учета.

Организация ведет бухгалтерский учет на основании первичных учетных документов унифицированных форм, которые утверждены Положением Госкомстата РФ и содержатся в альбомах унифицированных форм. Организация также самостоятельно разработала некоторые формы первичных документов: акт приема-передачи работ, который используется при оказании услуг по ремонту спортивной техники, бухгалтерская справка.

На предприятии применяется программа «СБИС ++Электронная отчетность», необходимая для передачи бухгалтерской и налоговой отчетности через Интернет в Налоговую инспекцию, Пенсионный Фонд, РосСтат и ФСС.

2.2 Анализ трудовых ресурсов и расходов на оплату труда

ООО «Спартак» самостоятельно формирует свою структуру, штатное расписание, определяет формы, систему и размеры оплаты труда, а также других видов доходов работников с учетом действующего законодательства.

Организация оплаты труда строится на основе заключенных трудовых договоров, которые составлены для каждого работника, содержат в себе подробное описание прав и обязанностей работников.

На каждого работника открыта личная карточка, на основании которой работник бухгалтерии отражает сведения обо всех видах начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выполненных работ, отработанного времени и документов на различные виды выплат.

В организации установлена повременная система оплаты труда, определяемая в соответствии с оговоренным в трудовом договоре окладом. Кроме того, для продавцов установлено комиссионное вознаграждение, рассчитываемое как процент от индивидуальных продаж.

Суммы дополнительной оплаты труда зависят от результатов деятельности предприятия и работника, и устанавливается в виде премий, размер которых устанавливается генеральным директором в приказе.

В расчет не включаются начисления, носящие социальный характер, и не связанные с результатами труда: материальная помощь, оплата питания, проезда, обучения, а также время, когда работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам [28].

На предприятии также выплачиваются различные пособия, такие как пособие по временной нетрудоспособности, по беременности и родам. Алгоритм расчета пособий представлен на рисунке 3.

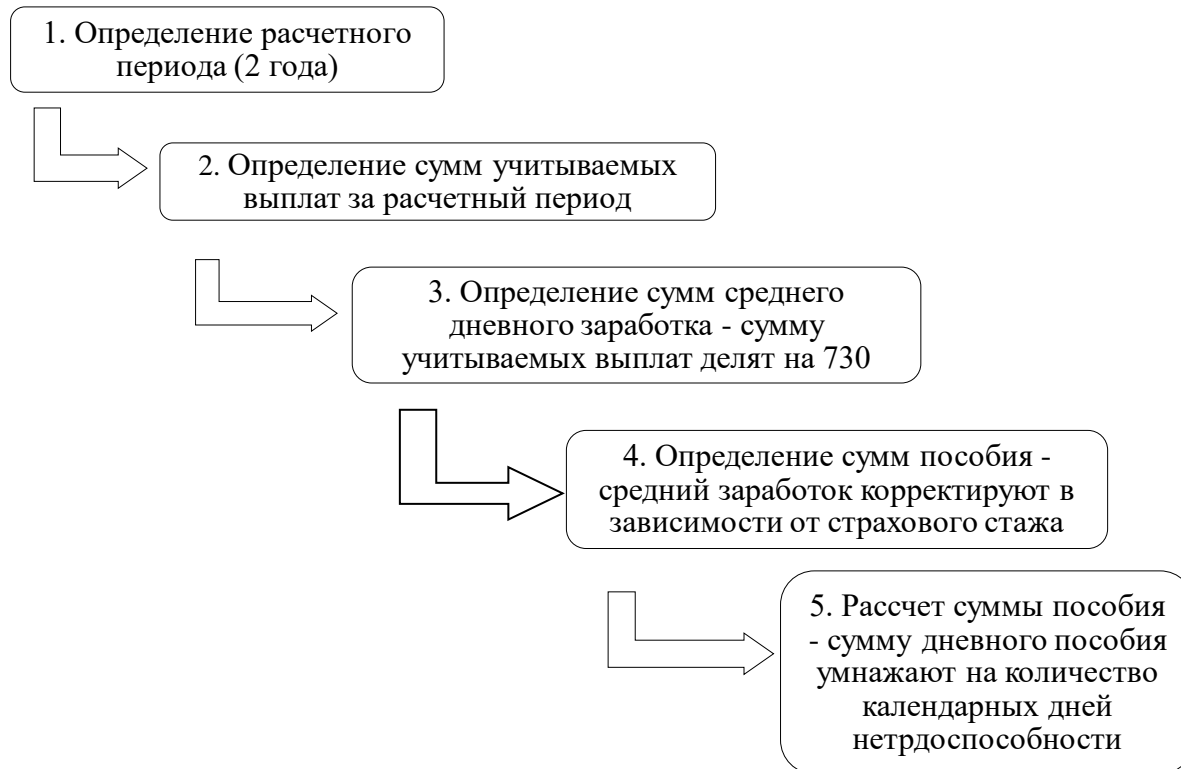


Рисунок 3 – Алгоритм расчета пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам

Фонд оплаты труда на предприятии формируется за счет выручки от выполнения работ после оплаты необходимых расходов, резервный фонд для выплаты премий и оплаты отпусков не создается.

Заработная плата работникам за первую половину месяца выдается в виде аванса. Сумма выданных авансов затем удерживается из заработной платы, рассчитанной по итогам месяца. Определение суммы заработной платы, а также необходимых удержаний, производятся расчетной ведомости.

Выплата заработной платы перечислением денежных средств на банковскую карточку производится на основании реестра выплат, сдаваемого в банк.

Трудовые ресурсы предприятия характеризуют его потенциальную рабочую силу, и включают в свой состав всех работников различных профессионально – квалификационных групп, занятых на предприятии и входящих в его списочный состав.

Анализ основан на использовании информации по данным бухгалтерского и управленческого учета, отчетам кадровой службы. Источниками для анализа служат: штатное расписание, план по труду, отчет по труду, отчет о затратах на продажу продукции, данные табельного учета, отчет по движению трудовых ресурсов и т.д.

Анализ трудовых ресурсов проводился по всему персоналу, в том числе и по работникам обособленных подразделений. В соответствии с законодательством организаций самостоятельно определяет общую численность персонала, его профессиональный и квалификационный состав.

Весь персонал ООО «Спартак» занят трудовыми операциями, связанными с основной деятельностью, и делится по признаку участия в производственном (продажном) и управленческом процессе. В зависимости от выполняемых ими функций состав персонала делится на следующие категории: рабочие, руководители, специалисты.

Соотношение различных категорий работников в их общей численности, характеризующее структуру персонала предприятия, а также общая среднесписочная численность представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Структура персонала и общая численность работников в ООО «Спартак»

Показатель	2020	2021	2022	Изменение 2022 к 2020		Изменение 2022 к 2021	
				+/-	%	+/-	%
Среднесписочная численность (ССЧ) ППП, чел.	37	45	51	14	37,8	6	13,3
в том числе: рабочие	27	34	37	10	37	3	8,8
руководители, служащие	10	11	14	4	40	3	27,3
Доля сотрудников, имеющих высшее профессиональное образование, %	21,6	17,8	21,6	0	-	3,8	-

По данным таблицы можно увидеть, что численность персонала за три года выросла 14 человек, или 37,8%. Данный рост обусловлен расширением сферы деятельности предприятия: открытием новых подразделений, увеличением продолжительности рабочего дня. Увеличение численности управленческого персонала связано с необходимостью роста контрольных функций, общим увеличением объема работ. Рост численности рабочих происходит при одновременном росте удельного веса руководителей и служащих [46].

Расчет оптимальной численности персонала, необходимой для выполнения работы, производился с учетом оптимизации хозяйственных процессов. Процесс определения оптимальной численности персонала производился с использованием методик нормирования численности, таким образом, чтобы соблюсти требования законодательства, относительно

продолжительности трудового дня и учесть общую загрузку конкретного подразделения. Следует учесть, что в связи с системой налогообложения предприятия численность персонала не может превышать 100 человек. В организации постоянно проводится работа по оптимизации численности работающих с целью создания предпосылок для рационального использования рабочей силы, большей занятости персонала и повышения производительности труда.

Структура персонала относительно образования и квалификации признана положительной: более 80% управленческого персонала обладает высшим образованием в сфере деятельности предприятия.

При проведении анализа было рассмотрено и движение рабочей силы на предприятии. Анализ данной категории осуществляется в динамике за три года на основе коэффициентов оборота и среднесписочной численности работников представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Показатели движения персонала

Показатель	Формула для расчета	2020	2021	2022
Количество принятых	-	4	15	12
Количество уволенных	-	5	7	6
Коэффициент оборота по приему ($K_{п.}$)	$K_{п.} = \text{Принятые} / \text{ССЧ}$	0,11	0,34	0,24
Коэффициент текучести ($K_{т.}$)	$K_{т.} = \frac{\text{Выбывшие (по собственному желанию + статьям)}}{\text{ССЧ}}$	0,14	0,16	0,12
Коэффициент замещения ($K_{з.}$)	$K_{з.} = \frac{\text{Принятые} - \text{Выбывшие}}{\text{ССЧ}}$	-0,03	0,18	0,12
Коэффициент постоянства кадров	$K_{пост} = \frac{\text{работники, проработавшие весь год}}{\text{ССЧ}}$	0,82	0,83	0,89

По данным таблицы можно заметить достаточно высокие значения показателей текучести и оборота по приему кадров. Текучесть кадров

объясняется тем, что:

- большая часть персонала представлена молодыми людьми в возрасте до 26 лет, совмещающих учебу и работу;
- организацией заключаются трудовые договора с несовершеннолетними работниками, которые работают лишь в летний период [39].

Коэффициент оборота в 2021 году вырос по сравнению с 2020 на 0,23 и в 2022 году снизился на 0,1. Эти изменения вызваны открытием в 2021 году нового подразделения, переезд на новую, более крупную торговую площадь, что повлекло за собой необходимость увеличения штата.

Внимание следует уделить коэффициенту постоянства кадров. Оборот рабочей силы, возникший вследствие выбытия работников, снижает эффективность использования трудовых ресурсов. Вновь принятых работников необходимо адаптировать к условиям работы на организации, по-новому обучать различным аспектам деятельности предприятия. В 2022 году коэффициент постоянства кадров составил 0,89, что говорит об устойчивости работы с кадрами: разработки приемлемой системы оплаты труда, системы премирования и т.д.

В настоящее время предприятие более не нуждается в трудовых ресурсах. Определив потребность в ресурсах, необходимо проанализировать пути их максимального использования. Для данного вида анализа рассматриваются две группы показателей: производительность труда и затраты на персонал [53].

Производительность труда выражает эффективность использования трудовых ресурсов. Для оценки уровня производительности применяется система обобщающих, частных и вспомогательных показателей.

Обобщающие показатели: среднегодовая, среднедневная и среднечасовая выработка одним рабочим, среднегодовая выработка на одного работающего в стоимостном выражении. Частные показатели: трудоемкость

продукции определенного вида в натуральном выражении за 1 человеко-день или человеко-час.

Наиболее обобщающим показателем производительности труда является среднегодовая выработка одним рабочим или одним работающим, рассчитываемая по формуле 1:

$$ГВ = ТП/Ч, \quad (1)$$

где ГВ – годовая выработка;

ТП – объём товарной продукции в стоимостном выражении;

Ч – численность рабочих (работающих).

Показатели трудоемкости обычно рассчитывается в производственной сфере, поэтому расчет данного показателя для торговой организации является не рациональным.

Эффективность использования трудовых ресурсов оценивается на базе показателей таблицы 7.

Таблица 7 - Основные показатели эффективности использования трудовых ресурсов

	-				
	2020	2021	2022	Изменение 2022 к 2020	
	-	-	-	+/-	%
Выработка 1 работающего, тыс.руб./чел.	1276,3	1204,3	1165,3	-111	-8,7
Выработка 1 рабочего, тыс.руб./чел.	1748,9	1593,9	1606,2	-142,7	-9,9
Рентабельность персонала, %	15	16,6	15,5	0,5	3,3
Фонд оплаты труда ППП, тыс.руб.	3 097	4 078	4 957	1 860	60
Издержки на одного работника, тыс. руб.	83,7	90,6	97,1	13,4	16
Зарплатоотдача, %	41,2	29,5	23,5	-17,7	-

Из таблицы видно, что среднегодовая выработка продукции на одного

работающего уменьшилась на 111тыс.руб. или на 8,7%. Это отклонение вызвано влиянием следующих факторов: рост среднесписочной численности персонала, убыточная работа недавно открывшихся подразделений. Величина среднегодовой выработки 1 рабочего в 2022 году уменьшилась на 9,9 %, при этом следует учитывать, что данный показатель зависит и от удельного веса доли рабочих в общем составе персонала. Существенное изменения доли не произошло, т.к. изменения в структуре персонала происходили по всем группам работников [55].

Общее снижение производительности труда объясняется опережающим ростом численности работников над выручкой. Данный показатель также подвержен влиянию постоянной текучести кадров: на адаптацию нового работника требуется значительное количество времени.

По данным таблицы можно увидеть, что, в связи с существенным для данного предприятия ростом численности, объем средств, направленный на оплату труда (фонд оплаты труда) также значительно увеличился.

Для повышения производительности по результатам анализа могут быть предприняты следующие меры:

- изменение структуры кадров – увеличение или снижение численности персонала в зависимости от показателя укомплектованности;
- снижение потерь рабочего времени, вызванных недостатками труда. Для устранения этих потерь необходимо: нормировать время перерывов, обеспечивать работников актуальными товарами;
- введение системы мотивации и стимулирования работников и т.д.

Наряду с производительностью на практике необходимо использовать показатели, характеризующие продуктивность затрат на персонал, а именно: общие издержки предприятия на персонал и издержки на одного работника.

В ходе анализа выяснилось, что темп роста производительности ниже темпа роста заработной платы в 3 раза. Опережающие темпы роста размера заработной платы по сравнению с ростом производительности труда являются

фактором увеличения себестоимости.

В связи с процессом инфляции уровень оплаты труда на предприятии постоянно пересматривается. Так, среднемесячная заработная плата в 2022 году выросла на 16% по сравнению с 2020 годом.

Рентабельность трудовых ресурсов, показывающая общий уровень эффективности использования трудовых ресурсов на предприятии, в 2022 году выросла на 3,3%; по сравнению с 2020 годом. Однако рост данного показателя вызван ростом доли прочих расходов, не зависящих от производственных работников. При этом следует учитывать, что темп роста фонда оплаты труда в 6 раз опережает темп роста выработки.

Показатель выработки на 1 рубль заработной платы (зарплатоотдача) также уменьшился в 2022 году по сравнению с 2020 почти в 23 раза. Снижение данного показателя является весьма неблагоприятным фактором, показывающим экономическую неэффективность использования денежных средств, направленных на оплату труда [48].

Таким образом, трудовые ресурсы на данном предприятии используются неэффективно. Руководству рекомендуется разработать меры по оптимизации численности персонала и корректировке расходов по оплате его труда.

Следует обратить внимание на необходимость роста рентабельности персонала, прежде всего за счет роста чистой прибыли, путем снижения себестоимости, либо путем роста объемов продаж - выходом на новый рынок, открытием нового подразделения, проведение широкой рекламной кампании для привлечения покупателей.

3. Разработка мероприятий по совершенствованию деятельности ООО «Спартак»

3.1 Организация аудита расчетов с персоналом

При проведении аудита необходимо четко определить цель и объекты проверки, составить план контрольных мероприятий и определить методы, применимые для данного сектора контроля.

Цель аудита - проверка соответствия методики бухгалтерского учета и налогообложения действующему законодательству в целях последующего контроля над правильностью исчисления сумм оплаты труда, выявления имеющихся ошибок и оценки их влияния на достоверность бухгалтерской финансовой отчетности.

Внешними источниками информации служат акты сверки с налоговой инспекцией, внебюджетными фондами, страховыми организациями, реестры банка и т.д., запрошенные аудитором [40].

Руководством ООО «Спартак», в лице генерального директора, в 2022 году было принято решение о проведении инициативной выборочной аудиторской проверки, необходимой для контроля над достоверностью бухгалтерского учета, соблюдением норм законодательства.

Целью аудиторской проверки являлась проверка расчетов с персоналом, а именно сумм оплаты за труд и удержаний из заработной платы, а также выявление фактов нарушения учетной дисциплины.

Основным методом определена выборочная документальная проверка.

Процесс проведения аудита делится на три основных этапа:

- подготовка и планирование аудита;
- выполнение проверки и оформление рабочей документации;
- составление заключения о результатах аудита.

На этапе подготовки к аудиту были согласованы финансовые интересы и экономические требования сторон, нормативные и организационные условия проведения аудита. С этой целью аудиторской организацией было

направлено предприятию ООО «Спартак» письмо о проведении аудита, которое было подписано генеральным директором по причине полного согласия с условиями аудиторской организации. Согласованные условия были отражены в договоре об оказании аудиторских услуг. В договоре указаны: цель и объект аудита, объем проверки, объем ответственности руководства ООО «Спартак» за данный сектор учета, перечень документов, которые были подготовлены по результатам аудита, цена аудита, порядок расчётов по соглашению.

На этапе подготовки к аудиту была сформирована аудиторская группа - назначен руководитель, аудиторы, принимающие участие в проведении проверки экономического субъекта.

В связи с тем, что объем работ по аудиторской проверке расчетов с персоналом в ООО «Спартак» был небольшой, аудитор заверил руководство в отсутствии необходимости привлечения к аудиту третьих лиц.

Аудиторская группа была обязана проверить:

- наличие и правильное оформление документов по операциям расчета с персоналом;
- правильность начисления оплаты труда, проведения удержаний из нее и выплаты работникам;
- законность проводимых операций и правильность отражения в учете прочих операций с персоналом;
- соблюдение законодательства по расчетам с подотчетными лицами и т.д.

На этапе планирования аудита важным этапом было определение объема будущей аудиторской проверки, т.е. совокупности аудиторских процедур, которые являются необходимыми для достижения цели аудита.

Аудитор оценивал то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Была рассмотрена и возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую)

отчетность.

Для учета операций по оплате труда используется не только программное обеспечение, но и ведутся необходимые бумажные документы, что значительно повышает возможность сопоставления данных.

При планировании проверки на основе данных бухгалтерской отчетности: баланса и отчета о финансовых результатах, представленных в Приложении А, Б, был установлен уровень существенности.

Аудитор оценивал то, что является существенным, по своему профессиональному суждению. Была рассмотрена и возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Для организации эффективной и экономически оправданной проверки аудиторской группой был разработан план проверки. Далее была разработана программа аудита, в которой оговорена тема, цель и задачи аудита, основные участки, подлежащие проверке, характер проверки, закрепление за каждым аудитором из группы обязанностей, продолжительность проверки.

Программа аудита была представлена генеральному директору ООО «Спартак» для согласования объектов проверки и сроков. По просьбе руководителя программа была скорректирована: больше внимания уделялось удержаниям из заработной платы в связи с недостатками материально-ответственных лиц. В ходе самой проверки вносились коррективы в содержание и продолжительность проверки тех или иных участков аудита.

Аудит начался с момента оповещения работников, ответственных за данный сектор управления и контроля, о начавшемся аудите и сроках его проведения.

На начальном этапе проверки расчетов с персоналом, прежде всего, проверялись локальные нормативные акты о труде, штатное расписание предприятия, коллективный и трудовые договора, порядок ведения табелей учета рабочего времени: устанавливается правильность реквизитов, наличие

подписей должностных лиц, печати и т.д.

Процесс сбора доказательств аудита и их документирования начался с ознакомления с положениями, прописанными в трудовых договорах. Согласно данным договорам, в организации применяется повременная система оплаты труда по окладу (по дням) и по тарифу (по часам). Комиссионное вознаграждение продавцам в зависимости от объема выручки также указано в каждом договоре. Кроме того, со всеми лицами, работающими с товарно-материальными ценностями, денежными средствами заключено дополнительное соглашение о материальной ответственности. Все договора заверены печатью организации и подписью генерального директора и работника.

При проверке было обнаружено, что при повышении заработной платы или переводе на другую должность, заключены дополнительные соглашения к трудовому договору. Все операции, приводящие к изменениям в структуре персонала, документально оформляются и заверяются директором.

Далее аудитором было выборочно проверено наличие приказов о приеме на работу, наличие в штатном расписании соответствующей должности, соответствие тарифной ставки (оклада).

В данном секторе были выявлены следующие ошибки: должности, численный состав и фонд заработной платы, представленные в штатном расписании, не соответствуют фактическим. Необходимо обратить внимание на то, что в трудовом договоре работника наименование должности не соответствует должности указанной в штатном расписании.

Хотя в ТК РФ нет прямого требования о наличии штатного расписания в каждой организации, однако в постановлении Роскомстата России от 15.01.04г. №1 предусмотрено, что унифицированная форма Т-3 (штатное расписание), распространяется на все организации. Принять сотрудника по трудовому договору, можно только на должность, указанную в штатном расписании, и в указанное в нем структурное подразделение организации.

Данное нарушение отмечено в рабочем документе аудитора – сводной

ведомости выявленных нарушений по результатам аудита.

Проверка учета рабочего времени на предприятии установила, что в связи с наличием работника, исполняющего обязанности по ведению табеля рабочего времени, нарушений не выявлено. Однако стоит отметить, что с сотрудником, ведущим учет, не было заключено соглашение на выполнение данного вида работ.

При проверке правильности начисления заработной платы и прочих выплат аудитором было проверено наличие:

- оправдательных документов, подтверждающих начисления;
- положения о премировании, приказов о премировании;
- приказов генерального директора о материальной помощи.

Аудитором было установлено, что основная заработная плата начисляется в размере оклада, оговоренного в трудовом договоре. Выплата комиссионного вознаграждения выплачивается также вместе с основной суммой оплаты труда. Выплата заработной платы производится два раза в месяц - 10-го и 25-го числа, что соответствует трудовому законодательству.

Проверке было подвергнуто соответствие системы оплаты труда, прописанной в нормативных документах предприятия, фактическому методу начисления выплат: выяснялась обоснованность применения тарифных ставок и должностных окладов и соблюдение условий контрактов при повременной системе оплаты труда [42].

В связи с тем, что на предприятии возникали случаи выплат компенсирующего характера, аудитором был проверен этот сектор учета. В ходе аудита внимание было обращено на порядок оформления выплат: все начисления проверялись на наличие нормативной документации: приказов, приказе о размерах компенсационных выплат, положений о премировании, расчетных ведомостей и т.д.

Правильность исчисления доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы устанавливалась с помощью сверки данных табеля учета рабочего времени и установленных законодательством размеров

доплат с фактическими данными.

В связи с неполной укомплектованностью штата в 2022 году, в организации применялась практика выполнения сверхурочных работ, в связи с чем, аудитором было проверено наличие письменного согласия работника на данный вид работ. Было выявлено, что работники привлекались к работе с «устного» согласия, что противоречит трудовому законодательству.

Также было установлено, что бухгалтерией не были рассчитаны суммы доплат за 2 дня по работникам Емельяновой А.В. и Сапрыкиной Т.О., привлекавшимся к работе сверхурочно. В связи с тем, работа проводилась сверх обычной продолжительности рабочего времени, работник имеет право на доплаты.

Аудитором выборочно проверены порядок и правильность начисления дополнительной оплаты труда в виде премий их обоснованность и соответствие положению о премировании. Было проверено наличие приказов о поощрении работников.

В ходе проверки установлено, что в проверяемый период проводились выплаты премий работникам организации в размере 50 000 рублей, которые не носили производственного характера, и относились к праздничным и юбилейным датам. Аудитором установлено, что данная сумма включена в состав расходов, приводящих к уменьшению базы по единому налогу, относящемуся к упрощенной системе налогообложения предприятия, что не соответствует налоговому законодательству.

Аудитором установлено, что сумма отпускных, выплаченная за период, документально оформлена приказами о предоставлении отпуска и расчетами. Основной отпуск на предприятии составляет 28 календарных дней, что полностью соответствует трудовому законодательству. Оплата дней отпуска осуществляется согласно рассчитанному среднему заработку.

В процессе проверки оплаты за время отпуска устанавливалась полнота включения различных выплат в расчет при определении среднего заработка, правильность определения среднедневного заработка, суммы оплаты за

отпуск. Особое внимание было уделено проверке отнесения сумм начислений за отпуск, т.к. они включаются в фонд оплаты труда отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. Суммы, причитающиеся за дни отпуска в следующем месяце, включаются в фонд заработной платы следующего месяца.

Выборочно был осуществлен пересчет сумм отпускных, в результате чего обнаружено, что по сотруднику Киселевой А.А. неправильно рассчитана сумма отпускных. Ошибка связана с включением в расчетный период дней, когда сотрудник получал пособие по временной нетрудоспособности.

Данная ошибка не носит систематический характер, и связана, скорее всего, с невнимательностью бухгалтера - расчетчика.

При выплате отпускных работодатель допускал грубейшую ошибку – суммы отпускных выплачивались работнику после его официального ухода в отпуск, а не за три дня как положено по законодательству. В данном случае бухгалтер ООО «Спартак» обязан был начислить денежную компенсацию работнику, однако это не было выполнено. Суммы отпускных выплачивались в обычном порядке. Кроме того, суммы НДФЛ с отпускных перечислялись в бюджет не в момент получения дохода работником, а в момент перечисления в бюджет НДФЛ по всему персоналу. Данные ошибки отмечены в рабочей документации аудитора.

Также, аудитором проверено наличие документального подтверждения начисления пособий по временной нетрудоспособности и порядок их расчета (анализ стажа, контроль над соблюдением размера пособия). Аудитором проконтролирован порядок определения базы, применяемой для исчисления пособия. Конкретный перечень выплат, которые включаются в суммарный доход, законом 212-ФЗ от 24.07.2009 г. о страховых взносах во внебюджетные государственные фонды не прописан. Но в ст. 9 данного закона содержится закрытый перечень выплат, на которые страховые взносы не начисляются и которые не включаются в расчет [11]. Ошибок в данном секторе выявлено не было. Чаще всего пособие рассчитывается исходя из МРОТ, в связи с тем, что

большая часть персонала представлена молодыми людьми, не имеющими большой стаж работы.

Проверка правильности удержаний осуществлялась выборочно, размер выборки определялся исходя из структуры организации и ее размеров, по работникам, в отношении которых применяется несколько видов удержаний. Проверка удержаний из заработной платы проводилась аудитором по налогу на доходы физических лиц. Выявлено, что начисление налога на доходы физических лиц проводилось неверно в связи с ошибками при начислении сумм оплаты труда за сверхурочные работы, сумм отпускных.

По сотрудникам получившим премии к праздничным и юбилейным датам НДФЛ не был рассчитан, что является нарушением налогового законодательства. За невыплаченные суммы НДФЛ налоговая инспекция может применить такие санкции как: штраф, пени и т.д.

Важным этапом аудита по согласованию с руководством организации стала проверка удержаний из заработной платы в связи с недостатками товарно-материальных ценностей. Проверка проходила на основе данных инвентаризаций, проведенных ревизорской службой организации: протоколов заседаний инвентаризационных комиссий, сличительных ведомостей по результатам инвентаризации и т.д. Было установлено, что порядок удержаний из заработной платы и их размер полностью соответствуют трудовому законодательству.

Одной из наиболее частых выплат работникам является выплата на командировочные расходы. Поэтому данная область была тщательно проверена аудитором. Были изучены приказы о направлении работников в командировку, рассмотрены авансовые отчеты. Также проанализированы: командировочные удостоверения на предмет наличия реквизитов, указания цели командировки, наличие отметок о прибытии и выбытии, заверенных печатью организации, в которую командирован работник. Аудитором были проверены сроки командировки, правильность подсчета дней пребывания в командировке, правильность возмещения документально подтвержденных

расходов по проезду к месту командировки, найму жилого помещения, выплаты суточных.

Выборочно были проверены операции выдачи в подотчет денежных сумм на хозяйственные нужды. В связи с тем, что в организации был четко установлен перечень лиц, получавших средства в подотчет, каждый из них был ознакомлен с действовавшим порядком выдачи подотчетных сумм и последующего составления отчета с предоставлением документов. В связи с этим, ошибок выявлено не было.

Порядок списания расходов на оплату труда на счета издержек был проверен по всем категориям работников. В ходе проверки установлено, что данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета.

При выплате заработной платы из кассы аудитором также проверены платежные ведомости, расходные кассовые ордера на наличие расписок работников в получении заработной платы. При переводе оплаты на счета работников проверялись банковская выписка и реестр.

При проверке выплаты заработной платы было выявлено, что сотруднику Терновской Е.Ю. после увольнения не была выплачена заработная плата. Выяснилось, что по данному работнику была выявлена крупная недостача, однако сотрудник уволился, в результате чего директором было принято решение о удержании заработной платы, и подаче искового заявления в суд для возмещения причиненного ущерба. Факт невыплаты заработной платы является серьезным нарушением трудового законодательства. Данная ошибка отражена в документах аудитора.

Завершающим этапом аудиторской проверки стало составление отчета и аудиторского заключения.

Отчет содержит подробные сведения о нарушении законодательства, отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, существенных нарушениях в составлении финансовой отчетности. Отчет прилагается к аудиторскому заключению и является конфиденциальным документом. Аудиторский отчет подписан постранично аудитором,

осуществлявшим проверку. Результаты аудиторской проверки сообщались руководству организации и ее собственнику в виде устного доклада.

Отчет содержал следующие выводы:

- систематических ошибок в процессе аудита не выявлено;
- документы, подтверждающие законность начисления и выплат работникам денежных средств, представлены для всех операций, однако в некоторых из них выявлены нарушения заполнения;
- выявленные ошибки в учете расчетов с персоналом привели к занижению базы по единому налогу (база налогообложения «доходы-расходы»), налогу на доходы физических лиц, что является нарушением законодательства;
- итоговые данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета.

По результатам изучения учета расчетов по оплате труда организации рекомендовано:

- ввести систему контроля над данной областью учета;
- проверить на наличие первичную документацию и ее оформление;
- ввести единый унифицированный вид документов по подразделениям;
- пересчитать налоговую базу и произвести соответствующее доначисление;
- прослеживать изменения в трудовом праве и налоговом законодательстве;
- в дальнейшем проводить аудит расчетов с персоналом для избегания ошибок в бухгалтерском учете, которые могут повлиять на бухгалтерскую финансовую отчетность.

По итогам проверки было выдано заключение, содержащее информацию об аудируемом лице и аудиторе, ответственности сторон, типовых замечаниях, а также мнение аудитора. Заключение, составленное и подписанное

руководителем аудиторской группы, было передано на подпись руководителю и главному бухгалтеру ООО «Спартак».

Аудиторское заключение имело следующие обязательные реквизиты:

- адресат - руководство ООО «Спартак» и собственник организации;
- вводная часть, а также перечисление выполненных этапов проведенного аудита, с перечнем отчетности, которая подвергалась проверке;
- мнение аудитора;
- личная подпись составляющего документ и дату написания заключения.

У руководства предприятия не возникло возражений по аудиторскому заключению, как и не было претензий по отношению к аудиторской группе.

3.2 Разработка рекомендаций по совершенствованию деятельности ООО «Спартак»

В процессе проведения анализа было выявлено, что трудовые ресурсы на предприятии ООО «Спартак» используются неэффективно. Руководству рекомендуется разработать меры по оптимизации численности персонала и корректировке расходов по оплате его труда.

Кроме того, эффективность использования трудовых ресурсов оценивается по различным параметрам, таким как производительность труда, качество продукции, участие работников в управлении и обучении, уровень удовлетворенности работой и т.д.

ООО «Спартак» требуется оптимизация использования трудовых ресурсов, которая включает в себя ряд мероприятий, направленных на повышение эффективности труда:

- автоматизация производства и использование передовых технологий.
- рассмотрение и определение оптимального рабочего времени.
- оптимизация структуры персонала и распределение нагрузки внутри

коллектива.

– участие работников в процессе управления и систематическое обучение.

– создание условий для повышения мотивации и удовлетворенности работников.

– учет и анализ факторов, влияющих на эффективность работы.

– определение приоритетных направлений для улучшения производительности труда и уменьшения затрат.

Применение этих мероприятий поможет предприятию повысить эффективность использования трудовых ресурсов, сократить издержки и повысить конкурентоспособность на рынке.

ООО «Спартак» следует обратить внимание на необходимость роста рентабельности персонала, прежде всего за счет роста чистой прибыли, путем снижения себестоимости, либо путем роста объемов продаж - выходом на новый рынок, открытием нового подразделения, проведение широкой рекламной кампании для привлечения покупателей.

Так же для повышения рентабельности персонала ООО «Спартак» рекомендуется:

– Оптимизировать рабочие процессы: автоматизировать рутинные задачи, использовать эффективные инструменты и технологии, чтобы сократить время на выполнение задач и увеличить производительность.

– Обучение и развитие сотрудников: организовывать внутренние тренинги и семинары, спонсировать обучение сотрудников в вузах и учебных центрах, а также поддерживать участие сотрудников в профессиональных ассоциациях.

– Фокусироваться на задачах, которые имеют наибольшую ценность для клиентов: сосредоточить внимание на проектах, которые приносят максимальную прибыль компании.

– Мотивировать сотрудников: создавать привлекательные условия труда,

финансовые и нефинансовые стимулы, которые мотивируют сотрудников не только выполнять работу, но и достигать высоких результатов.

– Регулярно проводить анализ эффективности персонала: оценивать производительность сотрудников и выявлять слабые места, чтобы определить, какие изменения нужно внести, чтобы улучшить результативность и рентабельность.

По проведению аудита в ООО «Спартак» были выявлены типичные ошибки:

- ошибки в оформлении первичных учетных документов по оформлению трудовых отношений, учету труда и его оплаты;
- ошибки в корреспонденции счетов;
- ошибки при начислении выплат по среднему заработку и т.д.

По результатам изучения учета расчетов по оплате труда организации рекомендовано:

- ввести систему контроля над данной областью учета;
- проверить на наличие первичную документацию и ее оформление;
- ввести единый унифицированный вид документов по подразделениям;
- пересчитать налоговую базу и произвести соответствующее доначисление;
- прослеживать изменения в трудовом праве и налоговом законодательстве.

Для своевременного устранения таких замечаний ООО «Спартак» рекомендуется в дальнейшем проводить аудит расчетов с персоналом для избегания ошибок в бухгалтерском учете, которые могут повлиять на бухгалтерскую финансовую отчетность.

Заключение

Операции по расчетам с персоналом занимают одно из центральных мест в системе управления и контроля организаций любых форм собственности. От уровня обеспеченности предприятия персоналом, эффективного использования возможного рабочего времени, фонда оплаты труда и прочих, связанных с персоналом, систем, зависят финансовые показатели предприятия - прибыль, себестоимость и др., а в случаях производственного направления деятельности предприятия - качество и объем производимой продукции.

В связи с этим все факторы, связанные с функционированием персонала, подвергаются тщательному контролю и анализу со стороны руководства.

Перед бухгалтером стоит задача - вовремя обнаружить изменения в законодательном регулировании трудовых отношений, определить их характер и в последующем руководствоваться этими изменениями. Решение этих задач позволит эффективно проводить учет и управлять предприятием.

Аудит расчетов с персоналом в ООО «Спартак» проводился выборочно, проверялись документы, которые вошли в выборку.

Аудит включал проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации. В ходе проверки был выявлен ряд нарушений, которые были отражены в рабочей документации аудитора.

Типичными ошибками, выявленными в ходе проверки, были:

- ошибки в оформлении первичных учетных документов по оформлению трудовых отношений, учету труда и его оплаты;
- ошибки в корреспонденции счетов;
- ошибки при начислении выплат по среднему заработку и т.д.

Ошибки в учетной системе являются следствием частой смены службы бухгалтерии в организации, что влечет за собой и недостаток контроля за

учетом по организации в целом.

В организации «Спартак» в период с 2020 по 2022 годы проводилась программа оптимизации численности персонала, возрастал не только фонд оплаты труда и отчисления с него, но и все остальные расходы, связанные с персоналом. Количество персонала, работающего в организации, на настоящий момент отвечает всем запросам.

Увеличение численности персонала связано с открытием нового подразделения, увеличением объемов работы. В связи с данными факторами организации потребовалось большее количество работников для продаж, рекламы и управления.

Анализ эффективности использования трудовых ресурсов показал, что за период 2020 - 2022 гг. произошло увеличение прибыли от продажи продукции, однако темп роста среднесписочной численности и расходов на персонал оказался выше темпов роста прибыли, что привело к снижению рентабельности персонала.

Список используемой литературы

1. Басова О. В. Совершенствование системы мотивации персонала как фактор повышения эффективности деятельности организации // Инновации и инвестиции. 2020. № 5. С. 113–118.
2. Басовский Л.Е. Экономический анализ (Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности): учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2018. 479 с.
3. Беляцкий Н.П. Развитие организации: учеб. пособие. Мн.: БГЭУ, 2020. 280 с.
4. Бугаков В.М. Управление персоналом: учеб. пособие. М.: НИЦ Инфра-М, 2018. – 237 с.
5. Бычков В.П. Управление персоналом: учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2018. 352 с.
6. Голубева Т.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие. М.: Академия, 2019. 320 с.
7. Голубева Т.М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие. М.: Академия, 2019. 320 с.
8. Горленко О. А. Управление персоналом: учебник для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2019. 249 с.
9. Граблюк Л. Б. Зарубежный опыт формирования и использования трудовых ресурсов и его применение в сельском хозяйстве страны // Современная наука и образование: актуальные вопросы и перспективы развития. Минск : БНТУ. 2020. С. 94–97.
10. Гусаков В. Г. Факторы и методы эффективного хозяйствования: мотивация труда и закрепление кадров, производительность труда // Вести Национальной академии наук Беларуси. 2020. № 3. С. 263–267.
11. Дементьева А.Г. Управление персоналом: учебник. М.: Магистр, 2018. 352 с.

12. Дуракова И.Б. Управление персоналом: учеб. пособие. М.: Инфра-М, 2019. 384 с.
13. Зайцева Т.В. Управление персоналом: учеб. пособие. М.: Форум, 2018. 400 с.
14. Зарубежный опыт использования и развития человеческих ресурсов [Электронный ресурс]. URL: <https://vaael.ru/ru/article/view?id=974> (дата обращения: 28.03.2023).
15. Изюмова Е.Н. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия: учеб. пособие. М.: Риор, 2017. 592 с.
16. Ильченко С.В. Исследование зарубежного опыта мотивации трудовой деятельности персонала // Бизнес и дизайн ревю. 2021. № 1 (21). С. 4.
17. Исраилова Д. К. Зарубежный опыт эффективного использования трудового потенциала фирмы [Электронный ресурс]. URL: <http://jurnal.org/articles/2015/ekon14.html> (дата обращения: 28.03.2023).
18. Канке А.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. М.: Форум, 2017. 816 с.
19. Кибанов А. Я. Управление персоналом организации: учебник. М.: Инфра-М, 2018. 695 с.
20. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020).
21. Куропатенкова И.Н. Экономика трудовых ресурсов: учебно-методическое пособие. Мн.: БГЭУ, 2018. 290 с.
22. Лысенко Д.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник. М.: Инфра-М, 2019. 320 с.
23. Маслова В. М. Управление персоналом: учебник и практикум для среднего профессионального образования. М.: Издательство Юрайт, 2019. 431 с.

24. Одинцов В.А. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. М.: Академия, 2019. 224 с.
25. Пашуто В.П. Организация, нормирование и оплата труда на предприятии (для бакалавров). М.: Юрайт, 2021. 472 с.
26. Петрович М.В. Управление персоналом: учеб. пособие. Мн.: Амалфея, 2018. 482 с.
27. Приказ Минфина России от 29.07.1998 №34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.08.1998 №1598).
28. Пугачев В. П. Управление персоналом организации: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2019. 402 с.
29. Рофе А.И. Организация и нормирование труда: учеб. пособие. М.: Юрайт, 2020. 224 с.
30. Соломанидина Т. О. Мотивация и стимулирование трудовой деятельности: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2019. 323 с.
31. Суша Г.З. Экономика организации: учеб. пособие. М.: Новое знание, 2020. 384 с.
32. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 №63–ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021).
33. Управление человеческими ресурсами: учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Издательство Юрайт, 2019. 406 с.
34. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402 – ФЗ (последняя редакция).
35. Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве) от 26.10.2002 №127 – ФЗ (последняя редакция).
36. Шумаков Ю.Н. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях. М.: Юрайт, 2019. 304 с.

37. Personnel Management [Электронный ресурс]. URL: <https://www.managementstudyguide.com/personnel-management.htm> (дата обращения: 12.04.2023).

38. Elements of Personnel Management [Электронный ресурс]. URL: <https://www.managementstudyguide.com/elements-of-personnel-management.htm> (дата обращения: 12.04.2023).

39. Public Personnel Management [Электронный ресурс]. URL: <https://journals.sagepub.com/home/ppm> (дата обращения: 12.04.2023).

40. Personnel Management to Human Resource Management (HRM): How HRM Functions? [Электронный ресурс]. URL: https://www.researchgate.net/publication/321651611_Personnel_Management_to_Human_Resource_Management_HRM_How_HRM_Functions (дата обращения: 12.04.2023).

41. Personnel Records [Электронный ресурс]. URL: https://www.researchgate.net/publication/321651611_Personnel_Management_to_Human_Resource_Management_HRM_How_HRM_Functions (дата обращения: 12.04.2023).

Приложение А

Бухгалтерский баланс ООО «Спартак» на 2020-2022 гг.

Таблица А.1 – Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс на <u>31 декабря</u> <u>20 22</u> г.		Коды	
Организация <u>ООО «Спартак»</u>	Дата (число, месяц, год)	Форма по ОКУД	0710001
Идентификационный номер налогоплательщика	по ОКПО		
Вид экономической деятельности <u>Розничная торговля спортивными товарами</u>	ИНН		6322020958
Организационно-правовая форма/форма собственности <u>Общество с ограниченной ответственностью</u>	по ОКВЭД 2		29.31
	по ОКОПФ/ОКФС		
Единица измерения: тыс. руб.	по ОКЕИ		384
Местонахождение (адрес) _____			

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	31	На 31 декабря	На 31 декабря
		На <u>декабря</u> <u>20 22</u> г. ³	<u>20 21</u> г. ⁴	<u>20 20</u> г. ⁵
	АКТИВ			
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Нематериальные поисковые активы			
	Материальные поисковые активы			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	Итого по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы	34786	35806	31412
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность	165	254	271
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)			
	Денежные средства и денежные эквиваленты	3981	3319	2780
	Прочие оборотные активы			
	Итого по разделу II	38932	39379	34463
	БАЛАНС	38932	39379	34463

Продолжение приложения А

Продолжение таблицы А.1

ПАССИВ				
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ ⁶				
Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10	
Собственные акции, выкупленные у акционеров	() ⁷	()	()	
Переоценка внеоборотных активов				
Добавочный капитал (без переоценки)				
Резервный капитал				
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	7880	6211	5103	
Итого по разделу III	7890	6221	5113	
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства	30146	32247	28726	
Отложенные налоговые обязательства				
Оценочные обязательства				
Прочие обязательства				
Итого по разделу IV	30146	32247	28726	
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Заемные средства				
Кредиторская задолженность	896	911	624	
Доходы будущих периодов				
Оценочные обязательства				
Прочие обязательства				
Итого по разделу V	896	911	624	
БАЛАНС	38932	39379	34463	

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. указанным Приказ в государственной регистрации не нуждается), показатели об отдельных активах, обязательствах могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.
3. Указывается отчетная дата отчетного периода.
4. Указывается предыдущий год.
5. Указывается год, предшествующий предыдущему.
6. Некоммерческая организация именуется указанный раздел "Целевое финансирование". Вместо показателей "Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)", "Собственные акции, выкупленные у акционеров", "Добавочный капитал", "Резервный капитал" и "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" некоммерческая организация включает показатели "Паевой фонд", "Целевой капитал", "Целевые средства", "Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества", "Резервный и иные целевые фонды" (в зависимости от формы некоммерческой организации и источников формирования имущества).
7. Здесь и в других формах отчетов вычитаемый или отрицательный показатель показывается в круглых скобках.

Приложение Б

Отчет о финансовых результатах ООО «Спартак» за 2021-2022 гг.

Таблица Б.1 – Отчет о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах за _____ 20 22 г.		Коды	
		0710002	
		6322020958	
		29.31	
		384	

Организация ООО «Спартак» по ОКПО
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН
 Вид экономической деятельности Розничная торговля спортивными товарами по ОКВЭД 2
 Организационно-правовая форма/форма собственности Общество с ограниченной ответственностью по ОКОПФ/ОКФС
 Единица измерения: тыс. руб. по ОКЕИ

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____	За _____
		20 22 г. ³	20 21 г. ⁴
	Выручка ⁵	59431	54193
	Себестоимость продаж	(52789)	(48890)
	Валовая прибыль (убыток)	6642	5303
	Коммерческие расходы	(4384)	(3676)
	Управленческие расходы	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2258	1627
	Доходы от участия в других организациях		
	Проценты к получению		
	Проценты к уплате	()	()
	Прочие доходы	143	98
	Прочие расходы	(732)	(617)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	1669	1108
	Налог на прибыль ⁷		
	в т.ч. текущий налог на прибыль	()	()
	отложенный налог на прибыль		
	Прочее		
	Чистая прибыль (убыток)	1669	1108

Продолжение приложения Б

Продолжение таблицы Б.1

Пояснения ¹	Наименование показателя ²	За _____ 20__ г. ³	За _____ 20__ 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		
	Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода ⁷		
	Совокупный финансовый результат периода ⁶	1669	1108
	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, Налог на прибыль от операций, результат которых не включается в чистую прибыль (убыток) периода".
7. Отражается расход (доход) по налогу на прибыль.