

УДК 332.1:657.6
DOI 10.17513/fr.43973

МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

**Татаровская Т.Е. ORCID ID 0000-0001-5206-8590,
Киргизова М.С. ORCID ID 0009-0000-0945-7291**

*Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования
«Самарский государственный экономический университет», Самара, Российская Федерация,
e-mail: tatarovskaya.tatyana@gmail.com*

В современном экономическом пространстве государство, инвесторы, контрагенты и другие участники рынка требуют от бизнеса прозрачности и достоверности данных, поэтому растет роль аудиторской деятельности, которая направлена на формирование мнения о том, что в бухгалтерской (финансовой) отчетности отсутствуют существенные искажения и она не подвержена фальсификации со стороны руководства. Чтобы сформировать соответствующее мнение, аудиторы используют разнообразные аналитические процедуры, в том числе применяют методы экономического анализа. Целью данного исследования является раскрытие методики экономического анализа, которая может быть использована в качестве аналитических процедур в рамках аудиторской проверки на примере финансовых результатов. Фундаментальной основой данной работы выступают положения нормативно-правовых актов, прежде всего Международных стандартов аудита, а также точки зрения отечественных ученых, развивающих методические приемы проведения аудита с позиции их адаптации к современным вызовам и информационным требованиям со стороны пользователей такой информации. Данное исследование имеет практическое значение, поскольку в его основе лежит применение методов экономического анализа в отношении финансовых результатов исследуемой организации ООО «Озон Фарм». Среди методов научного познания, которые были использованы в работе, следует отметить синтез, анализ, моделирование, обобщение и методы экономического анализа. В результате применения методов экономического анализа в отношении финансовых результатов исследуемой организации было выявлено, что, несмотря на положительный финансовый результат (прибыль), полученный обществом по результатам 2024 г., динамика показателей отчета о финансовых результатах, показателей рентабельности и элементов себестоимости за 2023–2024 гг. продемонстрировали негативную тенденцию, что является свидетельством неэффективной финансово-хозяйственной деятельности ООО «Озон Фарм», необходимости оптимизации управления материальными затратами и пересмотра ценовой политики.

Ключевые слова: аудит, экономический анализ, методы анализа, финансовые результаты, выручка, себестоимость, рентабельность

METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF THE FINANCIAL RESULTS ANALYSIS DURING THE AUDIT

**Tatarovskaya T.E. ORCID ID 0000-0001-5206-8590,
Kirgizova M.S. ORCID ID 0009-0000-0945-7291**

*Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education
“Samara State University of Economics”, Samara, Russian Federation,
e-mail: tatarovskaya.tatyana@gmail.com*

In the modern economic space the government, investors, counterparties and other market participants require transparency and reliability of data from business. Therefore the role of auditing activities is growing which is aimed at forming the opinion that there are no significant distortions in financial statements and they are not subject to falsification by management. In order to form an appropriate opinion auditors use a variety of analytical procedures including methods of economic analysis. The purpose of this study is to disclose the methodology of economic analysis which can be used as analytical procedures in the framework of an audit using the example of financial results. The fundamental basis of this work is the provisions of regulatory legal acts, first of all, International Standards on Auditing, as well as the domestic scientists' points of view who develop methodological techniques for conducting audits in terms of their adaptation to modern challenges and information requirements from users of such information. This study is of practical importance because it is based on the application of economic analysis methods in the audit of financial results based on the financial statements of Ozon Pharm LLC. Among the methods of scientific knowledge that were used in the work synthesis, analysis, modeling, generalization and methods of economic analysis should be noted. As a result of the application of economic analysis methods in relation to the financial results of the organization under study it was revealed that despite the positive financial result (profit) obtained by the company based on the results of 2024, the dynamics of the financial results report, profitability indicators and cost elements for 2023–2024 showed a negative trend. This is evidence of inefficient financial and economic activities of Ozon Pharm LLC, the need to optimize material cost management and review pricing policy.

Keywords: audit, economic analysis, methods of analysis, financial results, revenue, cost, profitability

Введение

Важность повышения эффективности и качества проведения аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности заключается в значимости использования содержащейся в ней информации при принятии решений в управленческих и инвестиционных целях. В связи с этим расширяется область применения соответствующих методов в выявлении искажений и рисков областей в деятельности аудируемой организации [1]. Согласно действующему законодательству аудитор самостоятельно выбирает наиболее целесообразные аналитические процедуры, которые могут включать в себя как метод сопоставления, так и приемы комплексного экономического анализа¹. И, как показывает практика, применение методов экономического анализа становится неотъемлемой частью аудиторской практики [2].

Одним из объектов аудиторской проверки выступает финансовый результат экономического субъекта, представляющий собой прибыль или убыток, полученный по итогам отчетного периода. Как отмечают Н.Т. Лабынцев и А.В. Шестаков, целью аудита в таком случае является «формирование мнения о достоверности конечного финансового результата» и непосредственно отчета о финансовых результатах, содержащего сведения о показателях, результатом которого и является прибыль или убыток [3].

Е.Н. Букреева и Н.А. Грачева в своей работе приводят перечень задач, которые стоят перед аудитором при проверке финансовых результатов. Среди них выделяют оценку соответствия показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности данным аналитического учета, проверку правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета показателя прибыли (убытка) от продаж и от прочих доходов, проверку текущего использования прибыли и ее распределения, подтверждение достоверности отчета о финансовых результатах и др. [4].

Таким образом, использование аналитических приемов при проведении аудита финансовых результатов является наиболее целесообразным решением, обоснованным как с точки зрения нормативных актов, так и с позиции научной литературы [5].

Цель исследования – раскрытие аспектов методического характера, лежащих в основе анализа финансовых результатов при проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта с подтверждением практической значи-

мости выбранной темы посредством анализа отчетных данных Общества с ограниченной ответственностью «Озон Фарм» (далее – ООО «Озон Фарм»), представляющего собой российскую организацию, специализирующуюся на производстве лекарственных препаратов, соответствующих стандарту GMP.

Материалы и методы исследования

В основе данного исследования лежат положения нормативных документов в области аудита, представленные Международными стандартами по аудиту, а также публикации отечественных ученых, включающие в себя актуальные рекомендации, направленные на повышение эффективности аналитических процедур, применяемых в аудите. Кроме того, практическая часть исследования была выполнена по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Озон Фарм». Среди методов исследования, которые были использованы в данной работе, следует отметить методы анализа, синтеза, моделирования, обобщения и методы экономического анализа.

Результаты исследования и их обсуждение

Аналитические процедуры, применяемые в рамках аудита финансовых результатов, включают в себя целый комплекс методов экономического анализа, применимых при сборе аудиторских доказательств и содержащих следующее: метод чтения бухгалтерской (финансовой) отчетности; метод сравнения показателей со среднеотраслевыми; метод сравнения данных, отраженных в учете и содержащихся в отчетности; метод сравнения установленных нормативных (плановых) значений с фактически достигнутыми; метод анализа с использованием коэффициентов [6].

К методу чтения отчетности можно отнести горизонтальный, вертикальный и трендовый анализы, которые позволяют выявить закономерности и тенденции изменения показателей отчетности [7]. Такой метод не позволит аудитору сделать надежные выводы об искажениях финансовой отчетности, однако аудитор может увидеть специфику деятельности аудируемого лица на этапе ознакомления с ней, а также рассчитать существенность для показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности² и определить дальнейшие аналитические процедуры, исходя из существенности [8] и значимости статей отчетности [9].

¹ Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09 января 2019 г. № 2н).

² Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09 января 2019 г. № 2н) (ред. от 16 октября 2023 г.).

Метод сравнения показателей организации и среднеотраслевых показателей слабо распространен на практике, поскольку, например, в пределах одной отрасли могут функционировать субъекты, отличающиеся друг от друга масштабом деятельности, объемом продаж, географическим местоположением и др. [10]. Следовательно, ввиду неоднородности совокупности сопоставлять такие данные затруднительно. Однако данный метод может быть рекомендован для применения при его целесообразности [11]. Сверка отчетных данных с данными бухгалтерского учета применяется для проверки достоверности составленной отчетности и получения доказательств отсутствия в ней существенных искажений [12].

В ряде случаев существуют разработанные и установленные нормативы к показателям финансово-хозяйственной деятельности организации. В этом случае аудитор должен сравнить фактически полученные значения с такими нормативами и на основании результатов сравнения сделать определенные выводы [13].

Наиболее распространенный и информативный метод экономического анализа, применяемый аудиторами на практике, – это метод коэффициентного анализа [14]. Как правило, данный метод подразумевает формирование системы расчета различных коэффициентов, которые можно объединить в несколько групп [15].

Перейдем к практическому применению наиболее целесообразных из представленных выше методов экономического анализа в аудите исследуемой в работе организации.

По данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Озон Фарм» за 2024 г. экономическим субъектом в качестве финансового результата была получена прибыль³.

При проведении анализа отчета о финансовых результатах за 2023–2024 гг. исследуемой организации аудитором были получены следующие выводы:

1. Выручка ООО «Озон Фарм» в 2024 г. увеличилась по сравнению с 2023 г. на 30,78% и составила 6 133 236 тыс. руб. Однако себестоимость выросла более быстрыми темпами – на 48,82%.

2. Коммерческие и управленческие расходы увеличились разными темпами: коммерческие на 44,61%, а управленческие менее значительно – на 14,99%. Большее увеличение коммерческих расходов вызвано тем, что с 2024 г. бонусы, которые организация начисляет аптечным сетям за реализацию их продукции, входят в состав

коммерческих расходов (ранее на эту сумму уменьшалась выручка).

3. Возросли расходы на улучшение качества готовой продукции, поскольку в составе коммерческих расходов увеличилась статья затрат на анализ готовой продукции – с 9739 тыс. до 18 446 тыс. руб., появились затраты на проведение исследований в части химических анализов – в 2024 г. (сумма – 1618 тыс. руб.); увеличились затраты на доклинические и клинические испытания – с 6074 тыс. до 28 603 тыс. руб.

4. Проценты к получению выросли на 303,79% в связи с открытием краткосрочных депозитных счетов в размере 644 077 тыс. руб.

5. Проценты к уплате увеличились на 19,81% в связи с увеличением ключевой ставки.

6. Прочие доходы росли медленнее, чем расходы: доходы выросли на 17,95%, а расходы на 31,24%. Одной из причин увеличения прочих расходов стала частота выявления брака среди готовой продукции – рост составил 1379,66%.

7. Рост налога на прибыль на 521,41% связан с переходом организации с льготной ставки в 0% на ставку 7%.

8. В результате был получен положительный финансовый результат, однако из-за того, что расходы росли более быстрыми темпами по сравнению с доходами, прибыль в отчетном году была меньше по сравнению с прошлым годом на 7,97%.

На основании использования метода моделирования было выражено предположение, что аудитор в ходе проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществлял услуги, сопутствующие аудиту, в частности консультирование. В этом случае ему необходимо понять, насколько эффективно функционирует аудируемая организация, для того, чтобы разработать перечень рекомендаций по совершенствованию деятельности. Наиболее доступным инструментом анализа эффективности активов являются, в частности, рассчитанные показатели рентабельности (табл. 1).

Рентабельность продаж в первую очередь отражает эффективность основной, а именно производственной деятельности организации. Исходя из расчетов, представленных в табл. 1, рентабельность продаж показала отрицательную динамику. Причина заключается в росте себестоимости продаж и других затрат на производство и реализацию продукции. Для того чтобы определить степень влияния элементов затрат на конечную себестоимость, необходимо рассчитать их изменения в отчетном году по сравнению с прошлым годом. Исходные данные и расчеты представлены в табл. 2.

³ ООО «Озон Фарм». Государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности [Электронный ресурс]. URL: <https://bo.nalog.gov.ru/organizations-card/1654114> (дата обращения: 13.01.2026).

Таблица 1

Анализ показателей рентабельности ООО «Озон Фарм» за 2023–2024 гг., проведенный в рамках аудита финансовых результатов

Показатель	Период	Расчет показателя
Рентабельность продаж, %	2024 г.	2 125 083 тыс. руб. / 6 133 236 тыс. руб. = 34,6
	2023 г.	1 919 670 тыс. руб. / 4 689 828 тыс. руб. = 40,9
Рентабельность продукции, %	2024 г.	2 125 083 тыс. руб. / 3 394 232 тыс. руб. = 62,6
	2023 г.	1 919 670 тыс. руб. / 2 280 742 тыс. руб. = 84,2
Рентабельность собственного капитала, %	2024 г.	1 210 762 тыс. руб. / ((6 239 409 тыс. руб. + 5 028 761 тыс. руб.) / 2) = 21,5
	2023 г.	1 315 680 тыс. руб. / ((5 028 761 тыс. руб. + 3 713 081 тыс. руб.) / 2) = 30,1
Рентабельность активов, %	2024 г.	1 210 762 тыс. руб. / ((9 989 150 тыс. руб. + 8 795 566 тыс. руб.) / 2) = 12,9
	2023 г.	1 315 680 тыс. руб. / ((8 795 566 тыс. руб. + 7 735 388 тыс. руб.) / 2) = 15,9

Примечание: составлена авторами по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Озон Фарм» за 2024 г.

Таблица 2

Анализ элементов себестоимости ООО «Озон Фарм» за 2023–2024 гг., проведенный в рамках аудита финансовых результатов

Показатели	Абсолютные величины, тыс. руб.		Изменение		
	2023	2024	Абсолютное, тыс. руб.	% к величинам на начало года	% к изменениям итогу
Материальные затраты	1 611 063	2 357 090	746 027	46,31	57,59
Расходы на оплату труда	386 003	617 256	231 253	59,91	17,85
Отчисления на социальные нужды	117 254	189 116	71 862	61,29	5,55
Амортизация	419 748	526 436	106 688	25,42	8,24
Прочие затраты	416 269	555 708	139 439	33,49	10,76
Итого себестоимость	2 950 337	4 245 606	1 295 269	43,90	100

Примечание: составлена авторами по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Озон Фарм» за 2024 г.

Таким образом, себестоимость увеличилась на 1 295 269 тыс. рублей, или 43,90%. Наибольшее влияние на изменение себестоимости оказали материальные затраты (влияние – 57,59%), расходы на оплату труда (влияние – 17,85%), прочие затраты (влияние – 10,76%). Это означает, что рентабельность продаж в 2024 г. уменьшилась в связи с увеличением затрат на приобретение материалов, что может быть вызвано, с одной стороны, наращиванием объемов производства и ростом объема необходимых материалов, с другой стороны, изменением ценовой политики поставщиков.

Обращаясь к другим показателям табл. 1, следует отметить, что рентабельность продукции показывает, что в 2024 г. на 1 руб. себестоимости лекарственных средств бизнес получает 62,6 коп. прибыли от продаж, а в 2023 г. – на 1 руб. себестоимости

приходилось 84,2 коп. прибыли. Причина уменьшения эффективности производства продукции такая же, что и в случае с рентабельностью продаж. При этом в 2024 г. рентабельность продукции компании равна 62,6%, что выше значения по отрасли, составляющего 35,3%. Таким образом, если сравнивать деятельности организации, производящей лекарственные препараты, с конкурентами, представленными на фармацевтическом рынке, то она была эффективной и достаточно прибыльной.

Рентабельность собственного капитала и активов показывает отрицательную динамику, что в первую очередь связано со снижением величины чистой прибыли, соответственно, ростом расходов на прочую деятельность, при одновременном увеличении собственного капитала и активов в 2024 г.

Заключение

Проведенное в данной работе исследование продемонстрировало значимость использования инструментария экономического анализа при проведении аудита финансовых результатов организации. Данные методы, включаемые аудитором в совокупность аналитических процедур, повышают эффективность проводимой проверки, надежность получаемых аудиторских доказательств, а также позволяют оценить эффективность финансово-хозяйственной деятельности организации.

Так, на основе рассмотренного в работе практического примера аудитор в качестве рекомендаций как услуги, сопровождающей аудит, может отметить необходимость принятия мер по совершенствованию управления затратами. О снижении эффективности свидетельствуют отрицательная динамика показателей рентабельности. Согласно проведенному анализу показателей, формирующих финансовый результат ООО «Озон Фарм», одной из первостепенных причин является увеличение затрат на производство продукции. Следовательно, организации, в частности, требуется оптимизация процессов, в том числе наращивание автоматизации производства, так как значительно увеличилось количество бракованной продукции, что, с одной стороны, может быть вызвано увеличением выявляемости таких препаратов, с другой, устаревшим оборудованием и другими основными средствами, участвующими в процессе производства, или человеческим фактором.

Проведение анализа в рамках аудита финансовых результатов экономического субъекта позволяет аудитору выявить причины изменения показателей доходов и расходов, что необходимо в целях подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемой организации.

Список литературы

1. Мандражи З.Р. Использование аналитических процедур в аудите // Управленческий учет. 2022. № 3–2. С. 312–317. DOI: 10.25806/uu3-202022312-317. EDN: VUVHUI.
2. Уткин А.И. Подходы к оценке эффективности аудита затрат и финансовых результатов на основе сбалан-

сированной системы показателей // Вектор экономики. 2021. № 12 (66). DOI: 10.51691/2500-3666_2021_12_1. EDN: PBBWSR.

3. Лабынцев Н.Т., Шестаков А.В. Аудит формирования финансовых результатов деятельности коммерческой организации // Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики. 2022. № 4. С. 33–39. EDN: AJFOYB.

4. Букреева Е.Н., Грачева Н.А. Финансовые результаты и их анализ как одно из основных направлений аудита деятельности предприятия // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. 2021. № 7 (57). С. 11–18. DOI: 10.47581/2021/PS-3/IE.7.57.02 EDN: KTUUCO.

5. Дунаева В.И., Рикунова Е.И. Аудит правильности заполнения отчета о финансовых результатах // Вестник Тульского филиала Финуниверситета. 2021. № 1. С. 88–90. EDN: OFWWXR.

6. Семиколенных Н.В. Методики аудита финансовых результатов от обычных видов деятельности // Вектор экономики. 2022. № 9 (75). EDN: EWMRM.

7. Бжассо А.А., Борясова О.И. Методы финансового анализа применяемые в аудите в современных условиях // Экономика и бизнес: теория и практика. 2022. № 1–2 (83). С. 16–18. DOI: 10.24412/2411-0450-2022-1-283-16-18. EDN: EHMPQN.

8. Горина А.А. Применение аналитических процедур при аудите бухгалтерского баланса Экономика и бизнес: теория и практика. 2021. № 10–1 (80). С. 92–96. DOI: 10.24412/2411-0450-2021-10-1-92-96. EDN: PWMAYK.

9. Ломаенко М.А., Макарьева В.Ю. Проблемы аудита финансовых результатов организации // Cognition Rerum. 2022. № 1. С. 52–55. EDN: CVWTKM.

10. Чернова С.А. Финансовый анализ в процессах аудита результатов деятельности организаций: развитие методики // Региональная и отраслевая экономика. 2024. № 6. С. 167–174. DOI: 10.47576/2949-1916.2024.6.6.024. EDN: FEAPUA.

11. Ловчиди А.Ю., Пивень И.Г. Вопросы внутреннего контроля и аудита финансовых результатов от основного вида деятельности в организациях торговли // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2021. № 3–1 (54). С. 62–64. DOI: 10.24412/2500-1000-2021-3-1-62-64. EDN: LSWZNB.

12. Алиева М.Ю., Казиев А.С. Методические аспекты финансового анализа в аудите результатов деятельности организации // Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки. 2023. Т. 38. № 1. С. 15–23. DOI: 10.21779/2500-1930-2023-38-1-15-23. EDN: IJYKN.

13. Зарубайло Н.Ю. Методика аудита финансовых результатов и направления ее оптимизации // Инновации. Наука. Образование. 2022. № 51. С. 1603–1610. EDN: QFRDJB.

14. Грабоздин Ю.П., Татаровский Ю.А. Анализ платежеспособности и ликвидности бизнеса в управленческом консалтинге // Экономика и предпринимательство. 2022. № 2 (139). С. 892–895. DOI: 10.34925/EIP.2022.139.2.171. EDN: YVZYKY.

15. Аронова Ю.А. Особенности проведения аналитических процедур при аудите отчетности корпоративных структур // Russian Economic Bulletin. 2021. Т. 4. № 4. С. 124–130. EDN: CBVVTJ.

Конфликт интересов: Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflict of interest: The authors declare that there is no conflict of interest.