СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 3

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ 7

1.1. Нормативно-правовая основа анализа и аудита финансовой отчетности 7

1.2. Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации для анализа и аудита 12

ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 20

2.1.методика анализа финансовой отчетности 20

2.2. организация аудита финансовой отчетности 32

ГЛАВА 3. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОАО «ГАЗПРОМ» 52

3.1. характеристика финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Газпром» 52

3.2. анализ финансовой отчетности ОАО «Газпром» 57

3.3. Аудит финансовой отчетности ОАО «Газпром» 73

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 83

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ 87

ПРИЛОЖЕНИЯ 93

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что в современных условиях ведения бизнеса для любого предприятия крайне необходимо и важно уделять вопросу финансовой стабильности особое внимание. Эффективное управление финансами предприятия невозможно без проведения систематического и качественного финансового анализа и аудита, целью которого является всестороннее и комплексное изучение финансового состояния предприятия и влияющих на него факторов. Такой анализ дает возможность получать необходимую информацию для принятия управленческих решений.

В постоянно изменяющейся внутренней и внешней предпринимательской среде в условиях рыночной экономики именно способность предприятия успешно функционировать и развиваться, сохранять платежеспособность и финансовую устойчивость свидетельствует о его стабильном финансовом положении и реальной перспективе дальнейшего функционирования.

Финансовый анализ и аудит необходим для оценки ретроспективного и перспективного финансового состояния предприятия, который проводится на основе изучения зависимости и динамики экономических показателей, полученных из данных финансовой информации. Именно экономический анализ финансового состояния способен исследовать в комплексе и оценить все аспекты и результаты осуществления хозяйственных операций, а также возможную финансовую устойчивость предприятия.

Экономический анализ хозяйственной деятельности является одним из существенных элементов менеджмента любого предприятия, поскольку служит реальным средством не только для выявления резервов и обоснования бизнес-планов, но и для результативного контроля за их выполнением с ориентированием на конечную цель бизнеса – получение

прибыли. В результатах экономического анализа заинтересованы как внутренние пользователи (для выработки рациональных управленческих решений), так и внешние (для принятия решений инвестирования, кредитования, сотрудничества).

В условиях глобализации и интеграции экономики существенно возрастает роль достоверности, оперативности и объективности финансовой информации, которая позволяют всем участникам хозяйственного оборота представить и понять финансовое состояние и финансовые результаты хозяйственной деятельности конкретного предприятия.

На базе результатов качественного экономического анализа финансовой информации конкретного предприятия субъекты предпринимательской деятельности и другие заинтересованные пользователи имеют возможность адекватно оценивать как экономические перспективы, так и связанные с ними финансовые риски и принимать оптимальные управленческие решения.

Эффективность принятия управленческих решений определяется качеством аналитических исследований финансово-экономического состояния хозяйствующего субъекта. Финансово-экономическое состояние является важнейшим критерием деловой активности и надежности предприятия, определяющим его конкурентоспособность и эффективность реализации экономических интересов всех участников хозяйственной деятельности.

Исходя из этого, можно сказать, что вопрос качественного экономического анализа предприятия подлежит всестороннему рассмотрению, поскольку решение этого вопроса ведет к стабильной экономике, улучшению социально - экономического состояния экономической системы страны. Практическое значение не менее весомо, поскольку решение основных проблем, связанных с достоверной оценкой платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия на практике,

позволяет поддерживать стабильность и нормальное функционирование экономической системы страны.

Степень разработанности проблемы. Научные исследования в области теории и практики экономического анализа финансового состояния предприятий нашли отражение в трудах таких российских ученых, как О. В. Грищенко Г.В. Савицкая, И.А. Бланк, Е.В. Быкова, А.В. Грачев, В.С. Золотарев, В.В. Ковалев, М.Н. Крейнина, Е.С. Стоянова, М.А. Федотова, Э.А. Уткин и других.

Проблемы анализа финансового состояния предприятий рассматриваются в работах таких отечественных ученых-экономистов, как В.В. Ковалев, Н.П. Кондраков, Э.А. Маркарьян, Е.В. Негашев, Г.В. Савицкая, Р.С. Сайфулин, А.Д. Шеремет и других.

Опыт зарубежных специалистов в области финансового менеджмента, их приемы и методы применения финансового менеджмента на коммерческих предприятиях представлены в работах Р. Брейли, Е. Бригхема, Дж. К. Ван Хорна, JT. Гапенски, Ф. Ченг Ли, С. Майерса, Э. Хелферта и других.

Теоретическая значимость результатов дипломной работы обусловлена универсальностью применяемого методического подхода к повышению инвестиционной привлекательности предприятий, работающих на рынке строительных материалов, которая направлена на снижение уровня рисков и повышению нормы доходности на инвестированный капитал.

Информационной базой и юридически-правовой основой при разработке дипломной работы, послужили законодательные акты и нормативно-правовые документов РФ, регламентирующие основные аспекты финансово–хозяйственной деятельности российских предприятий, научные труды отечественных и зарубежных авторов, посвященные проблемам оценки платежеспособности и финансовой устойчивости коммерческих предприятий, данные бухгалтерской и финансовой отчетности ОАО

«Газпром» за 2012 -2014 годы, его статистические и другие данные

Объектом исследования являются финансово - экономические аспекты деятельности ОАО «Газпром».

Предметом исследования являются методы и приёмы экономико – финансового анализа результатов хозяйственной деятельности ОАО «Газпром» и организационно – экономические отношения, возникающие в процессе применения этих методов для определения платежеспособности и финансовой устойчивости предприятия.

Цель работы – анализ и аудит финансового состояния ОАО «Газпром».

Цель исследования обусловила постановку и решение следующих конкретных задач:

1. Рассмотреть теоретические и методологические основы анализа и аудита финансовой отчетности предприятия;
2. Изучить методические аспекты анализа и аудита финансовой отчетности;
3. Рассмотреть применение методики анализа и аудита финансовой отчетности в ОАО «Газпром»

Методологическая и теоретическая основа исследования. В ходе исследования были использованы абстрактно-логический, аналитический, статистический, типологический и другие методы познания, применялись также общенаучные методы познания: диалектический, исторический, системный, формально-юридический, сравнительно-правовой, формально-логический, системно – структурный и др. Работа построена на критическом анализе теоретического материала и подчинена логике правоприменительного процесса.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и двух приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

1.1 Нормативно-правовая основа анализа и аудита финансовой отчетности

При проведении аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности нормативно-правовой базой аудитора является значительное количество законодательных и нормативно-методических актов, к основным из которых можно отнести следующие:

1 Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

2 Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ. Гражданский Кодекс Российской Федерации.

3 Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая.

4 Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

5 Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

6 Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

7 Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03).

10 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99».

11 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008».

12 Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД).

Основные нормативно-правовые источники аудита и их детальная характеристика представлены в Приложении 3.

Проверяя бухгалтерскую отчетность организации, аудитор особое внимание акцентирует на выполнении норм следующих актов:

1 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (в ред. от 24.12.2010 г.), в котором отражены:

– состав бухгалтерской отчетности организаций;

– порядок и сроки формирования отчетности – бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно;

– порядок и правила опубликования отчетности – годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование. В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения.

2 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом Минфина РФ №43н от 6 июля 1999 г. (в ред. от 08.11.2010г.) в котором представлены [14]:

– состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней;

– содержание бухгалтерского баланса;

– содержание отчета о финансовых результатах;

– правила оценки статей бухгалтерской отчетности;

– аудит бухгалтерской отчетности;

– публичность бухгалтерской отчетности и др.

Источниками информации для проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности являются:

1) формы бухгалтерской отчетности:

– бухгалтерский баланс;

– отчет о финансовых результатах;

– отчет об изменениях капитала;

– отчет о движении денежных средств;

– пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

2) пояснительная записка к годовому отчету;

3) все формы промежуточной отчетности предприятия за год;

4) Главная книга;

5) учетные регистры;

6) положение (приказы) об учетной политике предприятия;

7) налоговые декларации;

8) регистры налогового учета;

9) разработочные таблицы;

10) бухгалтерские справки.

При планировании аудита аудитор должен, исходя из особенностей проверяемого экономического субъекта, определить требования законодательства, которым должна удовлетворять деятельность этого субъекта, а также получить достоверное представление о том, в какой степени экономическим субъектом выполняются эти требования. Аудитор должен обратить особое внимание на такие нормативные акты, невыполнение которых может стать причиной прекращения или приостановления деятельности экономического субъекта. Как и в других вопросах, в части, касающейся проверки соблюдения экономическим субъектом требований нормативных актов, аудитор должен планировать и

проводить аудит с достаточной степенью профессионального скептицизма.

При выяснении аудитором того, выполняет ли экономический субъект требования нормативных актов, аудитор при необходимости может использовать в ходе проверки экспертов, владеющих юридическими и другими специальными знаниями в областях, не относящихся к профессиональной компетенции аудитора.

Аудитор должен добиваться того, чтобы руководство экономического субъекта принимало меры по выявлению, предупреждению и устранению нарушений требований нормативных актов, которые могут исказить бухгалтерскую отчетность экономического субъекта[1].

В ходе проверки предприятия аудитор должен соблюдать последовательность проверки бухгалтерской отчетности предприятия [23]:

1. Проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативных актов РФ.

2. Проверить состав и формы бухгалтерской отчетности:

– изучить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности предприятия;

– проверить их соответствие требованиям нормативных документов: наличие всех установленных форм, полноту их заполнения, присутствие необходимых реквизитов;

– осуществить арифметический контроль показателей и проверить их взаимосвязь

3. Проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой.

4. Проверить правильность оценки статей отчетности, для этого нужно:

– проверить правильность отражения в отчетности стоимости имущества и обязательств организации;

---

[1] Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учебник / Г.В. Савицкая. - 14-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 649 с.

– проверить правильность оценки имущества и обязательств;

– проверить правильность отражения в «Бухгалтерском балансе» числовых показателей, которые должны осуществляться в нетто оценке, то есть за вычетом регулирующих величин;

– проверить правильность методики формирования показателей отчетности.

5. Подтвердить достоверность показателей отчетности:

– изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета;

– проконтролировать соответствие данных по счетам Главной книги показателей форм бухгалтерской отчетности.

6. Проверить отражения операций в системе бухгалтерского учета.

В результате проведения аудиторской проверки бухгалтерской отчетности аудитор может выявить следующие типичные ошибки[2]:

1) неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;

2) не раскрытие в отчетности существенных показателей деятельности предприятия за отчетный период;

3) показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации;

4) несопоставимость показателей отчетности с данными предыдущих периодов;

5) отсутствие взаимоувязки отдельных форм отчетности;

6) неправильное формирование показателей бухгалтерской отчетности;

7) наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, округление значений показателей;

8) наличие помарок и исправлений в отчетности;

9) не составление промежуточной отчетности;

---

[2] Никитина Н.В. Корпоративные финансы: Учебное пособие / Н. В. Никитина, В. В. Янов. - 2-е изд.; стереотип. - М.: КноРус, 2013

10) недостаточные пояснения к бухгалтерской отчетности и др.

Выявленные аудитором нарушения могут влиять[20]:

– существенно на величину показателей бухгалтерской отчетности;

– несущественно на величину показателей бухгалтерской отчетности, но могут нанести ущерб экономическому субъекту, его участникам, государству или третьим лицам.

1.2 Бухгалтерская (финансовая) отчетность как источник информации для анализа и аудита

Анализ финансовой отчетности – это процесс, при помощи которого оценивают прошлое и текущее финансовое положение и результаты деятельности предприятия.

Для определения финансового положения предприятия используется ряд характеристик, которые наиболее полно и точно показывают ее состояние.

Экономический анализ финансового состояния предприятия, как правило, проводят при помощи инструментов финансового анализа, таких, как анализ структуры баланса, расчет коэффициентов ликвидности, рентабельности, деловой активности, финансовой устойчивости, вероятности банкротства[3].

Анализ финансового состояния предприятия преследует несколько целей:

– определение финансового положения предприятия

– выявление изменений в финансовом состоянии в пространственно-временном разрезе

[3] Павлова Л.Н Финансовый менеджмент: Учебник для вузов Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

– выявление основных факторов, вызывающих изменения в финансовом состоянии

– прогноз основных тенденций финансового состояния организации.

Все показатели необходимо рассчитывать в совокупности за ряд периодов и анализировать в динамике.

Основным источником информации для проведения финансового состояния предприятия является его бухгалтерская отчетность, которая представляет собой отчетные формы, показатели и пояснительные материалы к ним и в которых отражаются результаты хозяйственной деятельности предприятия. Бухгалтерская отчетность составляется на основе документально подтвержденных и выверенных записей на счетах бухгалтерского учета предприятия. Для сравнения в бухгалтерской отчетности приводятся показатели предыдущего периода функционирования предприятия.

Бухгалтерская отчетность – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

В настоящее время отчетность составляется на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н[4].

В общем случае годовая бухгалтерская отчетность коммерческих предприятий (кроме страховых и кредитных) включает[5]:

- форму № 1 «Бухгалтерский баланс» (форма ОКУД 0710001)

- форму № 2 «Отчет о финансовых результатах» (форма ОКУД 0710002)

- форму № 3 «Отчет об изменениях капитала» (форма ОКУД 0710003)

- форму № 4 «Отчет о движении денежных средств» (форма ОКУД 0710004)

---

[4] Ковалев В.В. Практикум по финансовому менеджменту. Конспект лекций с задачами. - М: Финансы и статистика, 2013. -288 с.

[5]

– пояснительную записку

Системность и комплексность сведений, содержащихся в бухгалтерской отчетности, — это следствие выполнения таких требований, как:

- полнота отражения в учете за отчетный год всех хозяйственных операций, осуществляемых в текущем году;

- правильность отнесения доходов к отчетному периоду в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ;

- тождественность данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на дату проведения годовой инвентаризации;

- соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики.

Основные требования, которым должна удовлетворять бухгалтерская отчетность, представлены на рисунке 1.

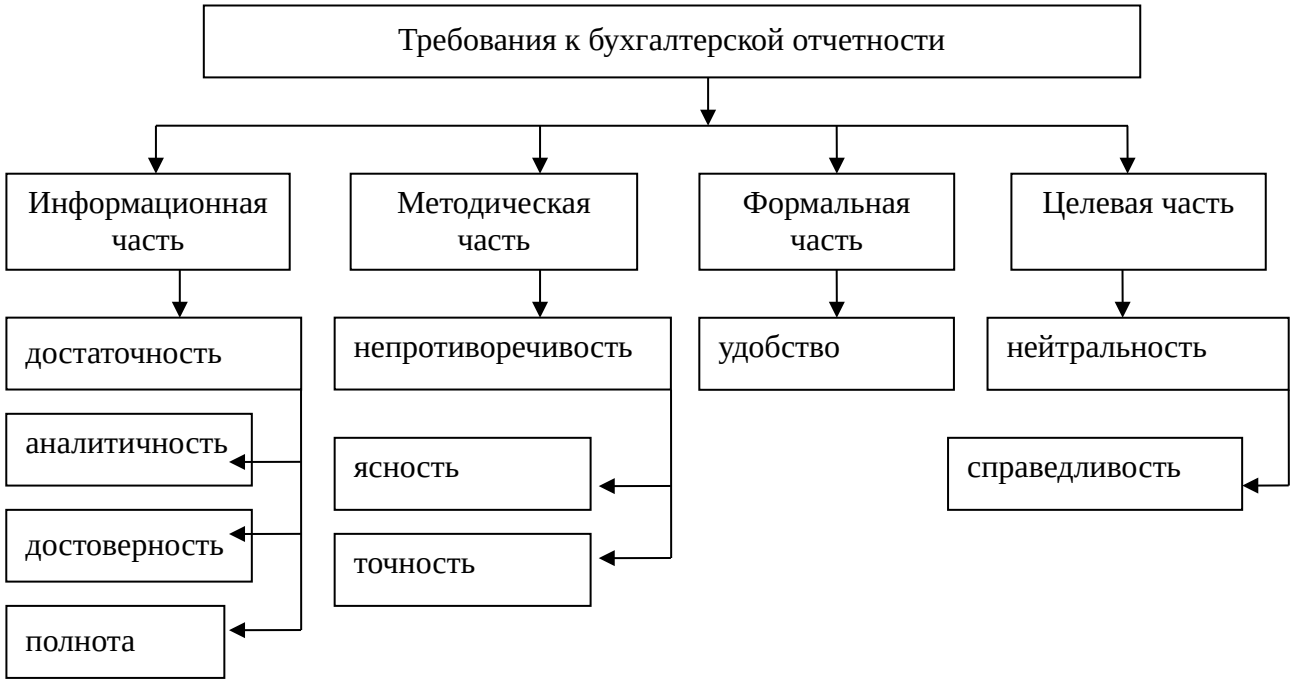


Рисунок 1 – Основные требования к бухгалтерской отчетности[6]

[6] Никитина Н.В. Корпоративные финансы: Учебное пособие / Н. В. Никитина, В. В. Янов. - 2-е изд.; стереотип. - М.: КноРус, 2013

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Информация о финансовом положении формируется главным образом в виде Бухгалтерского баланса, информация о финансовых результатах деятельности организации – в виде Отчета о финансовых результатах, информация об изменениях в финансовом положении организации – в виде Отчета о движении денежных средств.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности проведение инвентаризации является обязательным (кроме имущества, инвентаризация которого производилась не ранее 1 октября отчетного года).

Информация считается полезной, если она уместна, надежна, сравнима и своевременна.

Информация уместна, если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) пользователей отчетности, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события, подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки.

Информация надежна, если она не содержит существенных ошибок. Чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится.

Сравнимость информации означает возможность для пользователей отчетности сравнивать показатели деятельности за разные периоды времени, чтобы определить тенденции в финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности.

Пользователи должны также иметь возможность сопоставлять

информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Информация своевременна, если она способна наилучшим образом удовлетворить потребности пользователей, связанные с принятием решений, т.е. если достигнут баланс между ее уместностью и надежностью.

Полнота обеспечивается единством указанных выше отчетов, а также соответствующими дополнительными данными.

Существенность. В бухгалтерскую отчетность должны включаться существенные показатели. Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. То есть существенность показателя при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения предопределенных результатов или последствий.

Организация должна при составлении отчетности придерживаться принятых ею содержания и форм отчетности последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы Бухгалтерского баланса, Отчета о прибылях и убытках и Пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например при изменении вида

деятельности[7].

При условии соблюдения всех требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности, она имеет достаточно широкие аналитические возможности.

По данным Бухгалтерского баланса можно осуществить следующие аналитические процедуры:

– проанализировать состав, структуру и динамику активов (имущества) и источников их формирования (собственных и заемных);

– путем сопоставления отдельных статей актива и пассива Баланса оценить ликвидность баланса и платежеспособность организации;

– на основе изучения соотношения величины собственного и заемного капитала оценить финансовую устойчивость предприятия;

– оценить вероятность банкротства.

По данным Отчета о финансовых результатах можно оценить и проанализировать:

– состав, структуру и динамику финансовых результатов

– выявить влияния факторов на показатели прибыли (от продаж, до налогообложения, чистой)

– систему показателей рентабельности;

– динамику показателей деловой активности.

По данным Отчета об изменениях капитала проводится:

– анализ динамики всех основных составляющих собственного капитала (уставного, добавочного, резервного капитала, нераспределенной прибыли)

– оценка изменения резервов, создаваемых организацией

– оценка чистых активов и средств, полученных из бюджета и внебюджетных фондов на финансирование расходов по обычным видам

[7] Пастухова, Н. Б. Обеспечение финансовой устойчивости функционирования предприятия / Н. Б. Пастухова // Аудит и финансовый анализ. - 20012 - № 4. - с. 285-287.

деятельности и вложений во внеоборотные активы.

Отчет о движении денежных средств позволяет изучить денежные потоки организации в виде поступлений (притоков) и расходования (оттоков) денежных средств в разрезе текущей (обычной), инвестиционной и финансовой деятельности за ряд периодов.

Данные Пояснения к Бухгалтерскому балансу и Отчета о финансовых результатах дают возможность проанализировать изменение величины:

– амортизируемого имущества (нематериальных активов, основных средств)

– доходных вложений в материальные ценности

– отдельных видов финансовых вложений

– дебиторской и кредиторской задолженности

– структуру и динамику расходов по обычным видам деятельности

– расходов на НИОКР и освоение природных ресурсов

– выданных и полученных обеспечений, а также средств целевого финансирования и бюджетных кредитов.

Пользователь финансовой отчётности – юридическое (физическое) лицо, заинтересованное в информации об организации (ПБУ 4/2009).[8]

Перечень вопросов, исследуемых в процессе анализа финансовой отчетности, зависит от сферы экономических интересов основных групп пользователей информации о различных аспектах деятельности организации.

Исходя из интересов информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчётности можно на две категории: внешние и внутренние.

– внутренние (управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений, учредители, участники, собственники)

– внешние: непосредственно заинтересованные (государство, в лице налоговых органов, существующие и потенциальные кредиторы, поставщики

[8] Поляк Г.Б. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов // Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

и покупатели, собственники средств и др.); косвенно заинтересованные (аудиторские службы, биржи ценных бумаг, консультанты по финансовым вопросам, законодательные органы, юристы, банки, инвесторы, пресса и СМИ, государственные органы статистики, профсоюзы).

Бухгалтерская отчетность предприятия служит основным источником информации о ее деятельности. Тщательное изучение бухгалтерских отчетов раскрывает причины достигнутых успехов, а также недостатков в работе предприятия, помогает наметить пути совершенствования его деятельности[9].

[9] Сироткин С.А., Кельчевская Н.Р. Финансовый менеджмент на предприятии: учебник Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

2.1 Методика анализа финансовой отчетности

Проведение экономического анализа хозяйственной деятельности бюджетного учреждения возможно при условии применения научного метода познания и соответствующих ему методов исследования.

Метод экономического анализа – это способ комплексного изучения хозяйственной деятельности бюджетного учреждения, обеспечивающий выявление, измерение и обобщение влияния отдельных факторов на динамику хозяйственного их развития путем специальной аналитической обработки плановых и отчетных показателей. В этом определении кратко отражены общие принципы и особенности изучения экономики бюджетного учреждения. Более углубленная характеристика метода связана с рассмотрением его по двум основным направлениям[10].

Во-первых, метод изучения хозяйственной деятельности бюджетного учреждения характеризуется определенным порядком, последовательностью ее рассмотрения. Обусловлено это тем, что процесс познания экономических явлений сложный и протекает прежде всего во времени. В связи с этим процесс ее познания подразделяют на следующие временные этапы: предварительная ориентация в хозяйственной деятельности, раскрытие содержания предмета анализа, описание предмета анализа и формирование выводов и предложений по результатам анализа. Перечисленные этапы охватывают действия по восприятию явлений деятельности учреждений, последовательному их изучению, рассмотрению их сущности и обобщению результатов.

[10] Уткин, Э.А. Управление рисками предприятия / Э.А. Уткин, Д.А. Фролов - М.: Теис, 2013.

Во – вторых, метод анализа хозяйственной деятельности бюджетного учреждения характеризуется различными подходами к рассмотрению объектов анализа. Они позволяют применять определенные математические, статистические и другие процедуры (приемы).

В анализе применяются традиционные методы экономической статистики, средних, абсолютных и относительных величин, наблюдение, группировки, графический, эксперимент, индексный, моделирование, формализация, абстрагирование, элементарные методы обработки рядов динамики и т.д. [11]

Так, под наблюдением понимается систематическое целенаправленное восприятие объекта; под сравнением – установление сходства и различия предметов и явлений в действительности; под экспериментом – сознательное изменение течения естественных процессов путем создания искусственных условий; под анализом (синтезом) – совокупность приемов и закономерностей расчленения (соединения) предмета исследования; под моделированием – процесс познания с использованием моделей, которые заменяют оригинал; под формализацией – изучение объектов и процессов путем отображения их содержания с использованием специальной символики; под абстрагированием – мысленное отвлечение от несуществующих свойств, связей и одновременное выделение интересующих сторон объекта.

Анализ тех или иных показателей, экономических явлений, процессов, ситуаций начинается с использования абсолютных величин (объем производства по стоимости или в натуральных измерителях, объем товарооборота, сумма производственных затрат и издержек обращения, сумма валового дохода и сумма прибыли). Без абсолютных величин в анализе, как в бухгалтерском учете и статистике, обойтись нельзя. Но если в

[11] Ченг Ф.Ли, Финнерти Д.И. Финансы корпораций: теория, методы и практика: Пер. с англ. М.: Инфра-М, 2011. - 686 с.

бухгалтерии они являются основным измерителем, то в анализе они используются в большей мере в качестве базы для исчисления средних и относительных величин[12].

Относительные величины незаменимы при анализе явлений динамики. Относительные величины динамики исчисляются путем построения временного ряда, т. е. они характеризуют изменение того или иного показателя, явления во времени (отношение, например, выпуска промышленной продукции за ряд лет к базисному периоду, принятому за 100). Относителъные величины интенсивности — это величины, получаемые в результате сравнения двух, связанных между собой, показателей (фондоотдача и рентабельность, производительность труда и объем выпуска и т.д.). Относительные величины сравнения имеют важное значение в отраслевом анализе, а также при анализе и оценке конкурентных преимуществ, когда сравниваются одни и те же характеристики двух разных совокупностей, групп, единиц (доли рынка конкурирующих фирм).

Аналитичность относительных величин хорошо проявляется и при изучении показателей структурного порядка. Отражая отношение части совокупности к совокупности, взятой в целом, они наглядно иллюстрируют как всю совокупность, так и ее часть (например, удельный вес в валовой продукции готовых изделий основного назначения, вспомогательных изделий и незавершенного производства).

Не менее важное значение, если не более, имеют в процессе анализа средние величины. Их «аналитическая сила» состоит в обобщении соответствующей совокупности типичных, родных показателей, явлений, процессов. Они позволяют переходить от единичного к общему, от случайного — к закономерному; без них невозможно сравнение изучаемого признака по разным совокупностям, невозможна характеристика изменения варьирующего показателя во времени; они позволяют абстрагироваться от

[12] Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов. М.: Олимп-Бизнес, 2012.

случайности отдельных значений и колебаний.

В средней величине сглаживаются количественные колебания отдельных объектов исследования. Исчисляется новый самостоятельный показатель, который может выявить качественную сторону исследуемого явления. В средней величине случайные отклонения индивидуальных величин взаимно погашаются. Без средних величин невозможно сравнение изучаемого признака по разным совокупностям, невозможна характеристика изменения варьирующего показателя во времени[13].

В аналитических расчетах применяют, исходя из необходимости, различные формы средних — средняя арифметическая, средняя гармоническая взвешенная, средняя хронологическая моментного ряда, мода, медиана.

С помощью средних величин (групповых и общих), исчисленных на основе массовых данных о качественно однородных явлениях, можно определить общие тенденции и закономерности в развитии экономических процессов.

Сравнение начинается с соотношения явлений, анализируются сравниваемые явления. Обязательным правилом применения приема сравнения являются сопоставимость показателей по структуре и условиям их формирования, так как сравнивать можно только качественно однородные величины.

Сравнение экономических показателей может осуществляться по разным направлениям. Сопоставляя отчетные данные с плановыми, выявляют степень выполнения (или невыполнения) задания. Сопоставляя фактические показатели отчетного периода с аналогичными показателями ряда прошлых лет, оценивают результаты работы в динамике и тенденцию развития данного экономического процесса. Сравнение показателей

[13] Бланк, И.А. Управление финансовой стабильностью предприятия / И.А. Бланк - Киев: Эльга: Ника-центр, 2013. - 484с

анализируемого хозяйствующего субъекта со средними аналогичными показателями по отрасли выявляет место анализируемого субъекта на рынке среди других конкурирующих субъектов, долю на рынке.

Наиболее часто применяется в анализе способ сравнения. Его основные виды[14]:

– сравнение фактических отчетных данных с плановыми и показателей в динамике;

– сопоставление результатов различных управленческих решений с целью выбора оптимального решения;

– сравнение результатов деятельности до и после принятия управленческих решений с целью оценки их эффективности.

В целях контроля за использованием всех видов ресурсов необходимо проводить сопоставление фактических показателей с нормативными, с нормами расходов. В процессе сравнения выявляются изменения тех или иных показателей.

Группировка позволяет изучить те или иные экономические явления в их взаимосвязи и взаимозависимости, выявить влияние наиболее существенных факторов, обнаружить те или иные закономерности и тенденции, свойственные этим явлениям и процессам. Нельзя группировать явления по случайному признаку, необходимо сделать обоснованный выбор признаков. В экономическом анализе широко используются структурные группировки при изучении состава хозяйствующих субъектов (по мощности, уровню автоматизации, величине основных фондов и т.д.).

Индексный метод основывается на относительных показателях. Он исчисляется сопоставлением соизмеряемой (отчетной) величины с базисной. Используя индексный метод, можно выявить влияние на изучаемый совокупный показатель различных факторов. Используя агрегатную формулу

[14] Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс: В 2-х т. Т. 1/ Пер. с англ. под ред. В.В. Ковалева. СПб.: Экономическая школа, 2012. 497 с.

индекса и соблюдая установленную вычислительную процедуру, можно определить влияние факторов на изменение результативного показателя.

Балансовый метод используется в планировании, статистике, бухгалтерском учете. В экономическом анализе он применяется там, где существует строго функциональная зависимость. С помощью данного метода анализируется использование рабочего времени (баланса рабочего времени), использование производственной мощности (баланс производственной мощности), баланс трудовых ресурсов, и т.д.

Метод цепных подстановок используется для определения количественного влияния отдельных факторов на общий результативный показатель. Данный способ применяется в том случае, если между изучаемыми явлениями имеет место функциональная, прямая или обратно пропорциональная зависимость. Он используется во всех типах детерминированных факторных моделей при определении влияния факторов.Суть данного метода заключается в последовательной замене плановой (базисной) величины каждого факторного показателя на фактическую величину в отчетном периоде, все остальные при этом считаются неизменными. Каждая подстановка связана с отдельным расчетом. Степень влияния того или иного показателя выявляется последовательным вычитанием: из второго расчета вычитается первый, из третьего — второй и т.д. Число расчетов на единицу больше, чем число показателей. На практике расчеты при плановых величинах можно взять в готовом виде из плана предприятия, фактические величины — из квартального или годового отчета[15].

Отсюда следует, что можно сделать лишь промежуточные расчеты, а следовательно, число расчетов будет на один меньше. Более точный расчет может быть получен при правильном ранжировании показателей-факторов: вначале учитывают изменение количественных показателей на результат, а

[15] Горфинкель В.Я. Экономика фирмы: Учебник для вузов:- М.: Юрайт, 2012.

затем качественных. Если количественных и качественных показателей несколько, то определяют изменение факторов первого уровня и т.д.

Метод абсолютных отклонений является разновидностью приема цепных подстановок (производной от этого метода). Он основан на исчислении абсолютных отклонений между фактическими и базисными частными показателями и умножении их по каждому показателю на абсолютное значение другого частного показателя. Данный метод нецелесообразно использовать для кратных моделей, то есть при мультипликативной обратной зависимости между показателями-факторами.

Приемы цепных подстановок и абсолютных отклонений – достаточно простые и универсальные аналитические приемы. Однако они не инвариантны относительно порядка замены факторов. От того, в какой последовательности происходит замена, будет зависеть результат разложения.

Существенным недостатком этих методов является также и то, что они обладают свойством неаддитивности по времени. Это означает, что результаты анализа, выполненного за целый год, не будут совпадать с суммой соответствующих данных, полученных по месяцам или кварталам.

Метод процентных разниц базируется на исчислении разниц между отдельными частными показателями по процентному отношению фактических значений к базисному. Полученные процентные разницы умножаются на основной исследуемый показатель по плану. Кроме этих уточнений, следует знать правила построения аналитической таблицы по применению данного метода. Среди таких правил следующее[16]:

– показатели в таблицу располагают так, что на первом месте – первый сомножитель исходного алгоритма, на последующем – произведение двух факторов исходного алгоритма, на третьем месте – произведение трех

[16] Грачев, А.В. Финансовая устойчивость предприятия: анализ, оценка и управление: учеб.-прак, пособие / А.В. Грачев - М.: Дело и Сервис, 2012.- 192с.

факторов исходного алгоритма и т.д.;

– для расчета разницы процентов первое значение сравнивают со 100 %, затем разность процентов определяют последовательно по цепочке снизу вверх;

– в таблице отражаются столько строк с сомножителями, сколько факторов, влияющих на основной показатель.

К нетрадиционным (математическим) методам анализа относятся все экономико-математические методы (корреляционный анализ, регрессионный анализ, кластерный анализ, метод построения дерева решений, линейное программирование и другие). Данному подходу уделено дополнительное внимание в ниже представленном подпункте данного учебного пособия.

Баланс исполнения сметы расходов является основным отчетным документом, необходимым для управления анализом хозяйственной и финансовой деятельности бюджетного учреждения, контроля за использованием по назначению предоставленных учреждению средств.

Анализ отчётности бюджетного учреждения может быть горизонтальным и вертикальным.

Горизонтальный анализ позволяет выявить тенденции изменения отдельных статей или их групп, входящих в состав бухгалтерской отчетности. В основе этого анализа лежит исчисление базисных темпов роста балансовых статей.

В основе вертикального анализа лежит представление бухгалтерской отчётности в виде относительных величин, характеризующих структуру обобщающих итоговых показателей. Обязательным элементом анализа служат динамические ряды этих величин, что позволяет отслеживать и прогнозировать структурные сдвиги в составе хозяйственных средств и источников их покрытия.

Можно выделить две основные черты вертикального анализа[17]:

– переход к относительным показателям позволяет проводить сравнительный анализ предприятий с учетом отраслевой специфики и других характеристик;

– относительные показатели сглаживают негативное влияние инфляционных процессов, которые существенно искажают абсолютные показатели финансовой отчетности и тем самым затрудняют их сопоставление.

Для оценки деятельности бюджетного учреждения и в целях проведения анализа исполнения сметы расходов проводится:

– анализ исполнения сметы доходов и расходов;

– показателей актива и пассива баланса учреждения;

– финансирования и др.

Важнейшим этапом анализа исполнения расходов является изучение соотношения между кассовыми и фактическими расходами. Оно характеризуется равенством между ними, превышением кассовых расходов над фактическими или фактических расходов над кассовыми.

В процессе анализа кассового исполнения сметы расходов особое внимание обращается на недорасход или перерасход выделенных из бюджета средств. Выявление факторов недоиспользования открытых кредитов или их перерасхода в разрезе отдельных статей расходов имеет важное значение и способствует организации использования бюджетных средств по назначению.

Анализ фактических расходов позволяет судить об эффективности использования бюджетных средств, установить степень соответствия расходов объему выполненной работы или установленным нормам.

Отдельно можно выделить анализ дебиторской и кредиторской

[17] Золотарев В.С Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. Серия «Учебники и учебные пособия». Ростов н/Д: «Феникс», 2012. - 224 с.

задолженности учреждения. Выявленную разницу между ними по статьям необходимо учесть при составлении сметы расходов по бюджету и сметы доходов и расходов по внебюджетным средствам.

Следующий этап анализа - анализ финансирования бюджетных организаций.

При анализе баланса важно рассмотреть движение основных средств и материальных ценностей. Источником информации для такого анализа являются не только баланс исполнения сметы расходов (ф. 1), но и форма 5 «Отчет о движении основных средств», 6 «Отчет о движении материальных запасов» и 15 «Отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных учреждениях». В них остатки и движение активов отражаются не только общими суммами по всем источникам финансирования, но и раздельно по бюджетным и внебюджетным средствам, что важно для анализа учреждения.

Анализ движения основных средств и малоценных предметов может производиться сопоставлением остатков на начало и конец года в разрезе первоначальной стоимости, износа и остаточной стоимости. Также рекомендуется провести анализ состава и движения материальных ценностей, основных средств и малоценных предметов на начало и конец года.

В процессе анализа можно определить эффективность использования основных средств и степень их технического состояния; определить уровень обеспеченности и использования материальных ресурсов, провести анализ оплаты труда.

Экономический анализ в бюджетном учреждении предполагает анализ исполнения доходной и расходной части бюджета, а также плана финансово-хозяйственной деятельности учреждения. Он позволяет выявить причины отклонения фактических показателей от запланированных, проблемы и противоречия бюджетного процесса, пути повышения его эффективности.

В зависимости от времени проведения анализа различают: предварительный, оперативный, итоговый и перспективный анализ.

Очень важную роль в разработке оптимальных управленческих решений играет итоговый, последующий анализ. Важнейшим источником информации для проведения такого анализа является отчетность организации. Правильно сформировать бюджетную отчетность невозможно без понимания того, для каких целей она формируется, для кого предназначена, как будет использоваться и какие управленческие решения могут быть приняты в целях повышения качества управления бюджетными учреждениями.

Итоговый анализ дает уточненную оценку деятельности учреждения и его результатов за определенный период, обеспечивает выявление обоснованных величин резервов повышения эффективности деятельности учреждения, изыскивает пути мобилизации, то есть использования этих резервов. Результаты итогового анализа, проведенного самим учреждением, отражаются в пояснительной записке к Балансу учреждения (ф. 0503760). Итоговый анализ является наиболее полным видом анализа хозяйственной деятельности организации.

Содержание экономического анализа — это всестороннее и детальное изучение на основе всех имеющихся источников информации различных аспектов функционирования учреждения, направленное на улучшение ее работы путем разработки и внедрения оптимальных управленческих решений, отражающих резервы, выявленные в процессе проведения анализа и пути использования этих резервов.

После окончания анализа его результаты должны быть определенным образом оформлены. Для этих целей используются пояснительная записка к Балансу учреждения (ф. 0503760), а также справки либо заключения по результатам проведенного анализа. Справки, а также заключения по результатам проведенного экономического анализа могут иметь более

детальное содержание чем пояснительная записка к Балансу учреждения (ф. 0503760). Как правило, справки и заключения не содержат обобщенных характеристик организации и условий ее функционирования. Основой упор делается на описании резервов и путей их использования.

Следует иметь в виду, что изложение материала в пояснительной записке к Балансу учреждения (ф. 0503760), а также в других аналитических документах должно быть ясным, простым и кратким, а также должно быть увязано с аналитическими таблицами.

Финансовая отчетность любого экономического субъекта, в том числе и бюджетного учреждения, должна отражать финансовое и имущественное состояние субъекта и быть ориентированной не столько на внутреннего пользователя, сколько на внешнего пользователя. Данные о хозяйственно-имущественном состоянии учреждения могут быть полезны и простым пользователям услуг учреждения, так и коммерческим партнерам, и кредиторам[18].

Таким образом, система отчетности на основе экономического анализа должна эффективно решать задачу оптимального планирования объема и содержания государственного заказа, а также необходимых для этого финансовых ресурсов. Источниками для экономического анализа в бюджетных учреждениях является: баланс государственного (муниципального) учреждения (ф. 0503730), справка по консолидируемым расчетам учреждения (ф. 0503725), отчет об исполнении учреждением плана его финансово- хозяйственной деятельности (ф. 0503737), отчет о принятых учреждением обязательствах (ф. 0503738), отчет о финансовых результатах деятельности учреждения (ф. 0503721); пояснительная записка к Балансу учреждения (ф. 0503760).

[18] Ковалев В.В. Практикум по финансовому менеджменту. Конспект лекций с задачами. - М: Финансы и статистика, 2013. -288 с.

2.2 Организация аудита финансовой отчетности

Целью аудита финансовой отчетности является предоставление аудитору возможности выразить мнение о том, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности.

В соответствии с Международными принципами заданий по обеспечению уверенности (International Framework for Assurance Engagements) (далее — Принципы)1 аудит финансовой отчетности представляет собой задание, обеспечивающее уверенность. Аудитор должен применять Принципы в контексте аудита финансовой отчетности.

При выполнении заданий, обеспечивающих уверенность, аудитор должен соблюдать соответствующие этические требования.

Согласно МСА 220 «Контроль качества отчетной финансовой информации» к этическим требованиям, которые необходимо соблюдать при проведении аудита финансовой отчетности, относятся требования, установленные частями А и Б Кодекса этики профессиональных бухгалтеров МФБ, а также национальные требования, являющиеся более строгими, чем международные. МСА 220 раскрывает фундаментальные принципы профессиональной этики, установленные Кодексом этики МФБ, и определяет обязанности партнера, ответственного за аудиторское задание, по соблюдению этических требований. МСА 220 также устанавливает, что группа, отвечающая за задание, должна полагаться на внутрифирменную систему в части применения процедур контроля качества к отдельному аудиторскому заданию.

Соответственно, МСКК 1 «Контроль качества в организациях, осуществляющих аудит, обзорные проверки отчетной финансовой информации и другие задания по обеспечению уверенности и оказывающих сопутствующие аудиту услуги» требует от фирм разработать и установить

политику и процедуры для обеспечения разумной уверенности в том, что фирма и ее сотрудники выполняют соответствующие этические требования.

Аудитор должен проводить аудит в соответствии с международными стандартами аудита. Международные стандарты аудита содержат основные принципы и необходимые процедуры, а также сопутствующие рекомендации в форме пояснительного и иного материала. При проведении аудита в соответствии с МСА аудитор также должен принимать во внимание Положения по международной аудиторской практике, которые обеспечивают разъясняющее руководство и практическую помощь в применении МСА.

Термин «объем аудита» относится к аудиторским процедурам, которые, по мнению аудитора, являются необходимыми для достижения цели аудита при данных обстоятельствах.

При определении аудиторских процедур аудитор должен выполнить требования каждого МСА. В ходе аудита от аудитора также может потребоваться выполнение других профессиональных, законодательных или нормативных требований в дополнение к МСА.

Аудитор не должен давать указания на соответствие международным стандартам аудита, если он не полностью выполнил все обязательные применимые требования МСА.

Аудитор должен планировать и проводить аудит с определенной долей профессионального скептицизма, сознавая, что могут существовать обстоятельства, которые влекут за собой существенное искажение финансовой отчетности[19].

Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те из них, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства либо ставят под сомнение

[19] Колчина Н.В. Финансы организаций (предприятий): Учебник //- 5-е изд.; перераб. и доп. -М.: ЮНИТИ, 2011.

достоверность таких документов или заявлений. Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданные обобщения при подготовке выводов и не использовать ошибочных допущений при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При выполнении запросов и других аудиторских процедур аудитор не должен исходить из того, что руководство является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства и лиц, отвечающих за управление. Таким образом, заявления руководства не заменяют необходимость получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

Под разумной уверенностью понимается уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений, обусловленных мошенничеством или ошибками. Понятие «разумная уверенность» имеет отношение к сбору аудиторских доказательств, необходимых для формирования вывода об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности, рассматриваемой как единое целое. Это понятие применимо ко всему процессу аудита.

Аудитор не может достигнуть абсолютной уверенности в отношении финансовой отчетности в силу присущих аудиту ограничений, которые влияют на возможность обнаружения аудитором существенных искажений. Такие ограничения имеют место в силу следующих факторов[20]:

- применение тестирования;

- существование ограничений, присущих внутреннему контролю (например, возможность сговора или действий руководства в обход средств

[20] Кузнецов Б.Т Финансовый менеджмент: Учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

контроля);

- использование аудитором доказательств, которые носят скорее убедительный, нежели исчерпывающий характер.

Кроме того, работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении в отношении:

- сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, сроков и объема аудиторских процедур;

- выводов, сделанных на основе собранных аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством в ходе подготовки финансовой отчетности.

Существуют и другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для формирования выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности (например, в отношении операций между связанными сторонами). Для таких случаев предусмотрены особые аудиторские процедуры, которые, в силу характера отдельных предпосылок, обеспечивают достаточные и уместные аудиторские доказательства при отсутствии:

- необычных обстоятельств, усиливающих риск существенного искажения сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

- любого признака, указывающего на наличие существенного искажения.

Таким образом, аудит не является гарантией того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений, а аудиторское мнение не может приниматься ни как уверенность в жизнеспособности субъекта в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного субъекта.

Предприятия реализуют свою стратегию для достижения поставленных целей и в зависимости от характера деятельности, правовой среды, в которой они функционируют, размера и структуры сталкиваются с различными

рисками бизнеса. Руководство предприятия несет ответственность за выявление таких рисков и принятие соответствующих мер для их нейтрализации. Поскольку не все риски бизнеса прямо связаны с подготовкой финансовой отчетности, аудитор должен рассматривать только те из них, которые могут влиять на финансовую отчетность.

Аудитор собирает и оценивает аудиторские доказательства для получения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность дает достоверное и объективное представление или представлена справедливо во всех существенных аспектах в соответствии с установленными принципами финансовой отчетности. Концепция разумной уверенности предполагает наличие риска того, что аудитор может выразить несоответствующее аудиторское мнение в случаях, когда в финансовой отчетности содержатся существенные искажения (аудиторский риск).

Аудитор должен планировать и проводить аудит таким образом, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня, который будет соответствовать цели аудита. Аудитор снижает аудиторский риск, разрабатывая и выполняя аудиторские процедуры, с тем чтобы получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для формулирования обоснованных выводов, на которых будет базироваться аудиторское мнение. Разумная уверенность является достигнутой тогда, когда аудитор снизит аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск напрямую зависит от риска существенного искажения финансовой отчетности (риск того, что до начала проведения аудита в финансовой отчетности содержались существенные искажения), а также от риска того, что аудитор не обнаружит таких искажений (риск необнаружения). Аудитор выполняет аудиторские процедуры оценки риска существенного искажения и стремится ограничить риск необнаружения, выполняя дальнейшие аудиторские процедуры, основанные на такой оценке3.

Процесс аудита предполагает использование профессионального суждения при разработке подхода к проведению аудита посредством сосредоточения внимания на том, что может быть не так, как должно быть (то есть на том, что является потенциальными искажениями), на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, а также проведения аудиторских процедур исходя из оценки рисков для получения достаточных надлежащих доказательств.

Аудитор имеет дело с существенными искажениями и не несет ответственности за обнаружение искажений, которые не являются существенными для финансовой отчетности в целом. Аудитор определяет, является ли влияние выявленных неисправленных искажений, по отдельности или в совокупности, существенным для финансовой отчетности в целом. Понятия существенности и аудиторского риска тесно взаимосвязаны5. При разработке аудиторских процедур для определения того, являются ли искажения существенными для финансовой отчетности в целом, аудитор рассматривает риск существенного искажения на двух уровнях:

1) на уровне финансовой отчетности в целом;

2) на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации.

Аудитор рассматривает риск существенного искажения на уровне финансовой отчетности в целом, который оказывает потенциальное влияние на многие предпосылки финансовой отчетности. Подобный риск зачастую связан с контрольной средой (хотя он может быть связан и с другими факторами, такими как ухудшение экономических условий) и не всегда может быть идентифицирован на уровне конкретных предпосылок подготовки финансовой отчетности по отношению к отдельным группам однотипных операций, остаткам по счетам бухгалтерского учета, раскрытию

информации. Скорее всего, этот общий риск характеризует обстоятельства, которые увеличивают риск возможного существенного искажения на уровне целого ряда различных предпосылок подготовки финансовой отчетности, например, в случае обхода руководством средств внутреннего контроля. Подобный риск главным образом может иметь место при рассмотрении аудитором рисков существенного искажения, являющегося результатом мошенничества.

Ответные действия аудитора (исходя из оцененного уровня риска существенного искажения на уровне финансовой отчетности) включают:

возложение обязанностей по заданию на персонал, обладающий соответствующими уровнем знаний, опытом и квалификацией, в том числе рассмотрение возможности привлечения экспертов;

осуществление контроля на соответствующем уровне;

рассмотрение вопроса о возможном наличии событий или условий, которые могут поставить под сомнение применимость допущения о непрерывности деятельности проверяемого предприятия.

Аудитор также оценивает риск существенного искажения в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия финансовой информации, что непосредственно влияет на определение характера, временных рамок и объема дальнейших аудиторских процедур, проводимых на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Аудитор стремится получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации таким образом, чтобы иметь возможность по окончании проведения аудита выразить мнение о финансовой отчетности в целом, снизив аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Для достижения этой цели аудиторы

используют различные подходы[21].

Риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности включает две составляющие: неотъемлемый риск и риск средств контроля.

Неотъемлемый риск представляет собой подверженность предпосылок подготовки финансовой отчетности искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с другими искажениями при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Риск такого искажения предпосылок подготовки финансовой отчетности в отношении одних групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета и раскрытия информации является более высоким, чем в отношении других. Например, вероятность искажения сложных расчетов выше, чем простых. Счета, включающие суммы, рассчитанные исходя из оценочных значений при отсутствии точных способов их определения, подвержены более высокому риску, чем счета, включающие относительно стандартные фактические данные. Внешние обстоятельства, приводящие к возникновению рисков бизнеса, также могут влиять на неотъемлемый риск. Например, развитие технологий может привести к устареванию отдельных видов продукции, к затовариванию и тем самым к увеличению запасов. В дополнение к данным обстоятельствам факторы, воздействующие на предприятие и среду его функционирования, которые имеют отношение к некоторым или ко всем группам однотипных операций, остаткам на счетах бухгалтерского учета или раскрытию информации, могут влиять на неотъемлемый риск, присущий конкретной предпосылке подготовки финансовой отчетности. К числу таких факторов относятся, например, недостаток оборотного капитала, необходимого для продолжения деятельности, или спад в отрасли, характеризующийся большим количеством

[21] Павлова Л.Н Финансовый менеджмент: Учебник для вузов Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

банкротств.

Риск средств контроля представляет собой риск того, что искажение в отношении предпосылки подготовки финансовой отчетности, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями, не будет своевременно предотвращено, обнаружено и устранено системой внутреннего контроля предприятия. Такой риск напрямую зависит от эффективности организации и функционирования системы внутреннего контроля, связанной с целями подготовки финансовой отчетности проверяемого предприятия. Некоторый риск средств контроля будет присутствовать всегда в силу наличия неотъемлемых ограничений, присущих системе внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск и риск средств контроля представляют собой риски проверяемого предприятия. Аудитору требуется оценить риск существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности, которая станет основой для разработки и проведения дальнейших аудиторских процедур, несмотря на то что такая оценка является предметом профессионального суждения, что более предпочтительно, чем точное измерение степени риска. Если аудиторская оценка риска существенного искажения исходит из вероятности операционной эффективности средств контроля, то аудитор тестирует средства контроля для подтверждения оценки риска. МСА предполагают рассмотрение неотъемлемого риска и риска средств контроля не по отдельности, а в совокупности как «риск существенного искажения». Однако аудитор может произвести оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля по отдельности или в совокупности в зависимости от применяемых методологии и техники проведения аудита и исходя из практических соображений. Оценка риска существенного искажения может быть как количественной (например, в процентах), так и качественной. В любом случае для аудитора проведение надлежащей оценки рисков важнее, чем выбор подхода к ее проведению.

Риск необнаружения представляет собой риск того, что аудитор не обнаружит искажение предпосылки подготовки финансовой отчетности, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с другими искажениями. Риск необнаружения напрямую зависит от эффективности аудиторских процедур и их выполнения. Риск необнаружения не может быть снижен до нулевого значения, потому что аудитор, как правило, не осуществляет проверку всех групп однотипных операций, остатков по счетам бухгалтерского учета или информации, раскрываемой в отчетности, а также в силу влияния других факторов. Такие факторы включают возможность того, что аудитор выберет несоответствующую аудиторскую процедуру, неправильно выполнит соответствующую аудиторскую процедуру или ошибочно интерпретирует результаты аудита. Эти факторы можно элиминировать посредством адекватного планирования, правильного формирования состава аудиторской группы, проявления профессионального скептицизма, а также контроля и надзора за проведением аудита.

Риск необнаружения связан с характером, временными рамками и объемом аудиторских процедур, которые определены аудитором для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Существует обратная зависимость между риском необнаружения и риском существенного искажения на уровне предпосылок подготовки финансовой отчетности. Чем выше риск существенного искажения, по мнению аудитора, тем ниже должен быть риск необнаружения, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, риск существенного искажения находится на низком уровне, то аудитор может принять более высокий риск необнаружения.

Аудитор и клиент должны достичь согласия в отношении условий аудиторского задания. Согласованные условия необходимо отразить в письме о проведении аудита или иной надлежащей форме договора.

В интересах как клиента, так и аудитора письмо о проведении аудита должно быть составлено и подписано до начала выполнения задания во избежание неправильного понимания условий аудиторского задания.

Письмо о проведении аудита является документом, подтверждающим принятие аудитором обязанности по выполнению задания; цели и объем аудита; степень ответственности аудитора перед клиентом; формы отчетов, которые предполагается подготовить по результатам аудита.

Форма и содержание письма о проведении аудита для каждого из клиентов могут иметь особенности, но, как правило, в письме указываются:

- цель аудита финансовой отчетности;

- ответственность руководства за финансовую отчетность (согласно МСА 200);

- принципы финансовой отчетности, принятые руководством в целях подготовки финансовой отчетности, то есть применяемые принципы финансовой отчетности;

- объем аудита, включая ссылки на законодательные и нормативные акты, или официальные документы профессиональных организаций, которые обязательны к соблюдению аудиторами;

- формы отчетов или иных документов, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, присущими системе внутреннего контроля, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой отчетности могут остаться необнаруженными;

- требование обеспечения свободного доступа к бухгалтерским записям, документации и другой информации, запрашиваемым в ходе аудита;

- ответственность руководства за организацию и поддержание

эффективной системы внутреннего контроля[22].

Аудитор также может указать в письме:

- договоренности, связанные с планированием и проведением аудита;

- право аудитора получить от руководства письменные подтверждения заявлений, сделанных в связи с аудитом;

- требование к клиенту подтвердить принятые условия задания путем письменного уведомления о получении письма;

- информацию о любых иных письмах или отчетах, которые аудитор предполагает составить для клиента;

- порядок расчета гонорара и договоренность о форме расчетов.

При необходимости в письме о проведении аудита могут быть также приведены:

- договоренность о привлечении других аудиторов и экспертов по каким-либо вопросам аудита;

- договоренность о привлечении внутренних аудиторов и других сотрудников клиента;

- договоренность о взаимодействии с предшествующим аудитором (при его наличии) в случае первоначального аудита;

- любые ограничения ответственности аудитора, если имеет место возможность такого ограничения;

- информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и клиентом;

- образец письма о проведении аудита, установленный в приложении к стандарту[23].

Аудитор должен разработать общую стратегию аудита.

Общая стратегия аудита устанавливает объем, временные рамки,

---

[22] Пастухова, Н. Б. Обеспечение финансовой устойчивости функционирования предприятия / Н. Б. Пастухова // Аудит и финансовый анализ. - 20012 - № 4. - с. 285-287.

[23] Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учебник / Г.В. Савицкая. - 14-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 649 с.

направление аудита и является руководством при разработке более детального плана аудита.

Разработка общей стратегии аудита включает:

- определение характеристик, обусловливающих объем задания, таких как используемый подход к подготовке финансовой отчетности с учетом отраслевых особенностей и территориальное расположение подразделений клиента;

- установление сроков подготовки отчетов по результатам проведения задания для того, чтобы спланировать сроки выполнения аудита и характер необходимых контактов (например, сроки подготовки промежуточного и окончательного отчетов), ключевые даты предполагаемых контактов с руководством клиента;

- рассмотрение важных вопросов аудита, а именно:

- определение уровня существенности;

- предварительное определение областей с высоким уровнем риска существенного искажения финансовой отчетности;

- предварительное определение существенных статей отчетности и сальдо по счетам;

- оценка того, может ли аудитор спланировать получение доказательств эффективности внутреннего контроля;

- определение последних по времени значимых изменений, относящихся к сфере деятельности предприятия, его отрасли, принципам подготовки финансовой отчетности и другим соответствующим обстоятельствам.

При разработке общей стратегии аудита аудитор также должен рассмотреть результаты предварительных действий.

Надлежащий процесс разработки общей стратегии аудита помогает аудитору установить характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для выполнения условий аудиторского задания. Общая

стратегия аудита должна четко определять:

- ресурсы, используемые для проведения аудита конкретных статей и разделов (например, для аудита разделов, связанных с высоким риском, назначаются более опытные члены аудиторской группы или определяется необходимость привлечения экспертов);

- объем ресурсов, необходимых для проведения аудита конкретных областей (например, число членов группы, участвующих в инвентаризации запасов на складах; степень проверки работы прочих аудиторов, если в выполнении задания участвуют различные аудиторские фирмы; бюджет времени аудита (в часах) для проверки разделов с высоким уровнем риска);

- время, когда эти ресурсы должны использоваться — при промежуточном аудите или при аудите на дату составления финансовой отчетности;

- порядок управления ресурсами, а также их распределения и контроля (например, определяется, когда должны проводиться обсуждения в группе, представляться отчеты партнера, ответственного за задание, и руководителя проверки).

После того как установлена общая стратегия аудита, приступают к составлению детального плана аудита, в котором вопросы, определенные при разработке общей стратегии, учитываются таким образом, чтобы достичь целей аудита наиболее эффективным образом. Обычно аудитор разрабатывает общую стратегию аудита до составления детального плана аудита, однако вовсе не обязательно отделять эти процедуры друг от друга или выполнять строго последовательно: они тесно взаимосвязаны, и изменения в одной из них могут привести к изменениям в другой.

Аудитор должен разработать план аудита, с тем чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

План аудита более детализирован по сравнению с общей стратегией аудита и включает описание характера, сроков и объема аудиторских

процедур, выполняемых членами аудиторской группы, с тем чтобы получить достаточные и уместные аудиторские доказательства и снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Документальное оформление плана аудита служит доказательством надлежащего планирования и выполнения аудиторских процедур. Рабочие документы по планированию должны быть рассмотрены и одобрены до проведения дальнейших аудиторских процедур.

План аудита включает в себя[24]:

- описание характера, сроков проведения и объема планируемых процедур, необходимых для оценки риска существенных искажений;

- описание характера, сроков проведения и объема планируемых дальнейших аудиторских процедур. План дальнейших аудиторских процедур должен отражать решение аудитора о том, следует ли проверять эффективность средств внутреннего контроля и характер, время и объем планируемых процедур по существу;

- любые другие аудиторские процедуры, которые должны выполняться в ходе аудиторского задания в соответствии с требованиями МСА (например, направление прямых запросов или обсуждение с юристами клиента).

Планирование аудиторских процедур должно осуществляться по мере разработки плана всего аудиторского задания. Например, планирование процедур оценки аудиторского риска обычно происходит в начале аудита. Однако планирование характера, сроков и объема конкретных дальнейших аудиторских процедур зависит от результата процедур по оценке аудиторского риска. Кроме того, аудитор может начать выполнение дальнейших аудиторских процедур для некоторых классов существенных финансовых операций до завершения детального планирования по всем оставшимся процедурам.

Аудиторское заключение должно быть представлено в письменном

[24] Шим Д.К., Сигел Д.Г. Финансовый менеджмент: Пер. с англ. 2-е изд. -М.: Информ.-изд. дом «Филинъ», 2011. 395 с.

виде — как в форме документальной копии, так и в электронной форме.

При проведении аудиторской проверки аудитор может руководствоваться как Международными стандартами аудита, так и специальными нормативными требованиями или национальными аудиторскими стандартами.

Если аудиторское заключение подготовлено с учетом требований как МСА, так и специальных нормативных требований или в соответствии с национальными аудиторскими стандартами, аудитор должен сослаться в заключении на определенную юрисдикцию или страну происхождения аудиторских стандартов. При этом аудиторское заключение должно содержать следующие основные элементы:

- название;

- наименование адресата, если это согласовано условиями договоренности;

- вводный параграф, содержащий описание проверенной финансовой отчетности;

- описание ответственности руководства за подготовку и объективное представление финансовой отчетности;

- описание ответственности аудитора за выраженное по финансовой отчетности мнение и объем аудиторской проверки, включая:

- ссылку на МСА и соответствующие специальные нормативные требования или национальные стандарты;

- описание выполненной аудитором работы;

- параграф, в котором содержится выраженное аудитором мнение о финансовой отчетности и ссылка на применимые принципы финансовой отчетности, используемые при подготовке финансовой отчетности (включая указание на страну происхождения принципов финансовой отчетности, если финансовая отчетность была подготовлена в соответствии с принципами, отличными от МСФО или международных стандартов бухгалтерского учета

государственного сектора);

- подпись аудитора;

- дату выдачи аудиторского заключения;

- адрес аудитора.

Требования западных партнеров к прозрачности деятельности компании обычно подразумевают ведение учета по МСФО. Чтобы пройти аудит по МСФО, необходимо соблюсти определенные требования к информационным системам и системе внутреннего контроля, для чего предварительно нужно создать интегрированную систему хранения учетных данных либо привлечь специалистов для единовременного проведения мероприятий по трансформации отчетности, составленной по нормам РСБУ.

Вопросы составления и представления финансовой отчетности в той или иной степени затрагиваются практически всеми действующими в настоящее время международными стандартами, однако основным стандартом, регулирующим порядок формирования финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами, является МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Он определяет критерии соответствия финансовой отчетности правилам МСФО, устанавливает требования в отношении существенности, непрерывности деятельности, последовательности представления, определяет обязательные компоненты финансовой отчетности, дает рекомендации по составлению каждой из основных отчетных форм, устанавливает общие требования к признанию и оценке в отчетности объектов и операций[25].

Аудитор должен проверить фактическое соответствие отчетности международным стандартам. Компании обязаны указать в пояснительной записке, что их финансовая отчетность подготовлена в соответствии с МСФО, что означает, что требования всех применимых стандартов и их

[25] Чернов В.А Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристский бизнес: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

интерпретаций полностью соблюдены.

Далее аудитором проверяется комплектность отчетности. МСФО указывают, что в состав годовой финансовой отчетности должны быть включены: Бухгалтерский баланс, Отчет о прибыли и убытках, Отчет об изменении в капитале, Отчет о движении денежных средств, Учетная политика и примечания к финансовой отчетности. Для МСФО характерным является выделение двух категорий элементов отчетности: характеризующие финансовое положение (бухгалтерский баланс и отчет об изменениях капитала) и характеризующие результаты деятельности (все прочие). В отличие от РСБУ, отсутствует требование об обязательном включении в состав отчетности аудиторского заключения.

Многие организации помимо финансовой отчетности представляют также такие документы, как финансовые обзоры, в которых объясняются основные характеристики финансовых результатов и финансового положения. Данные этих документов должны быть проверены на соответствие с показателями учета и отчетности, влияние на те или иные статьи. Предприятие может установить период короче отчетного, за который будет составляться промежуточная отчетность, которая должна включать: сжатый баланс, сжатый отчет о прибылях и убытках, сжатый отчет об изменениях в собственном капитале, сжатый отчет о движении денежных средств и выборочные пояснительные примечания. Термин «сжатый» означает, что отчетность должна включать как минимум каждый из заголовков и каждую из промежуточных сумм, которые были включены в последнюю годовую финансовую отчетность.

Стоит помнить, что в отличие от отчетности, составленной по РСБУ, МСФО не оперируют таким понятием, как «формы отчетности», а устанавливают требования к составу и порядку раскрытия информации в каждой из компонентных составляющих финансовой отчетности. В дополнение, аудитору следует обратить внимание, что МСФО не

устанавливают зависимость комплектности отчетности от особенностей деятельности и размеров организации.

Следующим этапом является аудит каждого компонента отчетности на предмет соответствия таких принципов МСФО, как:

-принцип соотнесения доходов и расходов, то есть разграничение периодов и отнесение возникших расходов к тому отчетному периоду, в котором доходы, обуславливающие данные расходы были начислены;

-разграничение отчетных периодов. Финансовый результат отчетного периода определяется как разница доходов и расходов, относящихся к соответствующим периодам;

-полнота подразумевает, что содержится информация обо всех активах и обязательствах, доходах и расходах компании.

-последовательность и сопоставимость требуют наличия сравнительных данных за предшествующие периоды и последовательного применения из года в год одних и те же методов учета;

-запрет зачета статей активов и пассивов, а также расходов и доходов, за исключением случаев, специально оговоренных учетной политикой и разрешенных самими международными стандартами (например, наличие у компании генерального соглашения о зачете признанных/подтвержденных сумм и намерения осуществить расчеты по сделке путем погашения сальдо.

Бухгалтерский баланс представляется как самостоятельная форма отчетности, для него не предусмотрена стандартная форма, но предприятие должно отразить оборотные и внеоборотные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства раздельно, за исключением тех случаев, когда представление информации в порядке ликвидности является более уместным и достоверным. В таких случаях все активы и обязательства должны быть представлены приблизительно в порядке их ликвидности. Тогда активы классифицируются как краткосрочные, если они предназначены для продажи или производства либо если они представляют собой денежные средства или

их эквиваленты. Обязательства, на которые начисляется банковский процент, классифицируются как краткосрочные, если в планах их реализовать или погасить в течение 12 месяцев после отчетной даты. Изменение графика долгосрочных платежей, который заключается после отчетной даты, не приводит к классификации финансовых обязательств как долгосрочных.

В качестве минимального требования в МСФО предусмотрено включение в баланс следующих статей:

-активы (основные средства, инвестиционная собственность, нематериальные активы, финансовые активы, инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, биологические активы, материально-производственные запасы, задолженность покупателей и заказчиков, прочая дебиторская задолженность, отложенные налоговые активы, денежные средства и их эквиваленты);

-капитал и обязательства (размещенный акционерный капитал и другие компоненты капитала, финансовые обязательства, резервы, задолженность по налогам, задолженность перед поставщиками и подрядчиками, прочая кредиторская задолженность).

ГЛАВА 3. ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА И АУДИТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОАО «ГАЗПРОМ»

3.1 Характеристика финансово-хозяйственной деятельности ПАО «Газпром»

За более чем 20 лет с момента создания в 1993 г. ОАО «Газпром» стало одним из лидеров глобального мирового энергетического рынка.

В 2015 году открытое акционерное общество (ОАО) «Газпром» переименовано в публичное акционерное общество (ПАО) «Газпром». Смена организационно-правовой формы компании отражена в новой редакции устава, утвержденной 26 июня годовым общим собранием акционеров и зарегистрированной 17 июля в установленном законодательством порядке. Наименование было изменено в целях приведения его в соответствие с положениями четвертой главы Гражданского кодекса Российской Федерации.

ПАО «Газпром» — крупнейшее акционерное общество в России по рыночной капитализации. Российская Федерация контролирует 50,23% акционерного капитала ПАО «Газпром».[26]

Акции ПАО «Газпром» обращаются на российской бирже ММВБ, а в форме американских депозитарных расписок (АДР) — на Лондонской, Берлинской и Франкфуртской биржах. Кроме того, значительная часть акций обращается на внебиржевом рынке США среди квалифицированных институциональных покупателей.

Рыночная капитализация ПАО «Газпром» в 2014 году в среднем составила 86,7 млрд долларов США или 3,27 трлн рублей.

ПАО «Газпром» — глобальная энергетическая компания. Основные

[26] Официальный сайт ПАО "Газпрома" [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.gazprom.ru/about/. – Загл. с экрана

направления деятельности — геологоразведка, добыча, транспортировка, хранение, переработка и реализация газа, газового конденсата и нефти, реализация газа в качестве моторного топлива, а также производство и сбыт тепло- и электроэнергии.

«Газпром» располагает самыми богатыми в мире запасами природного газа. Его доля в мировых запасах газа составляет 17%, в российских — 72%. На »Газпром» приходится 12% мировой и 72% российской добычи газа. В настоящее время компания активно реализует масштабные проекты по освоению газовых ресурсов полуострова Ямал, арктического шельфа, Восточной Сибири и Дальнего Востока, а также ряд проектов по разведке и добыче углеводородов за рубежом.

По состоянию на 31 декабря 2014 г. запасы газа Группы по категориям A+B+C1 (российские стандарты) оценивались в 36 трлн куб. м, нефти и конденсата — 3,3 млрд т.

По объемам добычи газа Группа «Газпром», на долю которой приходится 12% мировой добычи, находится в числе лидеров среди нефтегазовых компаний мира. В 2014 г. Группой добыто 443,9 млрд куб. м природного и попутного газа, 14,5 млн т конденсата и 35,3 млн т нефти.

ПАО «Газпром» владеет крупнейшей в мире газотранспортной системой, способной бесперебойно транспортировать газ на дальние расстояния потребителям Российской Федерации и за рубеж. Протяженность магистральных газопроводов «Газпрома» в России составляет 170,7 тыс. км.

Новым значимым направлением деятельности компаний Группы «Газпром» является формирование в Российской Федерации рынка газомоторного топлива. Единым оператором по расширению использования природного газа в качестве моторного топлива определено ООО «Газпром газомоторное топливо».

«Газпром» нацелен на расширение производства продуктов газохимии,

повышение извлечения ценных компонентов из газа и увеличение производства продуктов более глубокой степени переработки. В 2014 г. Группой переработано 30,5 млрд куб. м газа и 68,1 млн т нефти и конденсата.

«Газпром» — надежный поставщик газа российским и зарубежным потребителям. Компании принадлежит крупнейшая в мире газотранспортная сеть — Единая система газоснабжения России, протяженность которой превышает 168 тыс. км. На внутреннем рынке «Газпром» реализует свыше половины продаваемого газа. Кроме того, компания поставляет газ в более чем 30 стран ближнего и дальнего зарубежья.

«Газпром» является единственным в России производителем и экспортером сжиженного природного газа.

Компания входит в пятерку крупнейших производителей нефти в РФ, а также является крупнейшим владельцем генерирующих активов на ее территории. Их суммарная установленная мощность составляет 15% от общей установленной мощности российской энергосистемы.

Приоритетным направлением деятельности «Газпрома» является освоение газовых ресурсов полуострова Ямал, арктического шельфа, Восточной Сибири и Дальнего Востока.

По поручению Правительства РФ »Газпром» является координатором деятельности по реализации Программы создания в Восточной Сибири и на Дальнем Востоке единой системы добычи, транспортировки газа и газоснабжения с учетом возможного экспорта газа на рынки Китая и других стран АТР (Восточная программа). На Востоке России будет создана газоперерабатывающая промышленность, развитие которой позволит рационально использовать значительные запасы гелия и других ценных компонентов, содержащихся в восточносибирском газе.

В рамках реализации Восточной программы осенью 2010 года с вводом в эксплуатацию газопровода «Соболево — Петропавловск-Камчатский» началась газификация Камчатки. А уже в сентябре 2011 года было закончено

строительство магистрального газопровода «Сахалин — Хабаровск — Владивосток« — первой на Востоке России межрегиональной газотранспортной системы.

Развитие нефтяного бизнеса и конкурентное присутствие в секторе электроэнергетики — стратегические задачи «Газпрома».

Стратегия развития нефтяного бизнеса предусматривает рост годовой добычи до 100 млн тонн нефтяного эквивалента к 2020 году. Планируется выйти на этот уровень за счет поэтапного вовлечения в эксплуатацию всех разведанных месторождений ОАО »Газпром нефть» и других компаний Группы «Газпром», а также приобретения новых лицензий.

Группа «Газпром» является крупнейшим владельцем генерирующих активов на территории России. После приобретения ОАО »МОЭК» Группа «Газпром» стала крупнейшим производителем тепловой энергии не только в России, но и в мире. Суммарная установленная мощность основных генерирующих компаний Группы в России составляет 39 ГВт, или около 15% от общей установленной мощности российской энергосистемы. Стратегией развития Группы до 2020 года предусмотрено расширение генерирующих мощностей до 44,8 ГВт. За 2014 г. Группа ввела на территории России 905 МВт новых генерирующих мощностей.

Крупнейшим социально ориентированным проектом ПАО «Газпром» является программа газификации, которая реализуется в 67 регионах РФ. В результате этой программы уровень газификации природным газом в России на конец 2014 г. достиг 65,4%, в том числе в городах — 70,3%, в сельской местности — 54,6%.

В 2014 г. «Газпром» направил на газификацию российских регионов 28,8 млрд руб.

В общем финансово-хозяйственная деятельность подразделяется на следующие основные направления:

• Добыча газа – геологоразведка и добыча газа;

• Транспортировка – транспортировка газа;

• Поставка газа – продажа газа в Российской Федерации и за ее пределами;

• Хранение газа – хранение добытого и приобретенного газа в подземных хранилищах;

• Добыча нефти и газового конденсата – разведка и добыча нефти и газового конденсата, продажа нефти и газового конденсата;

• Переработка – переработка нефти, газового конденсата и прочих углеводородов и продажа продуктов переработки;

• Производство и продажа электрической и тепловой энергии.

Прочие виды нашей финансово-хозяйственной деятельности включают в себя, в основном, производство прочей продукции и продажу отдельных видов товаров, работ, услуг. Наши основные операционные сегменты являются взаимозависимыми, при этом значительная доля выручки одного сегмента составляет часть затрат другого. В частности, сегмент «Поставка газа» приобретает природный газ у сегмента «Добыча газа», а транспортные услуги – у сегмента «Транспортировка». Сегмент «Переработка» покупает газ у сегмента «Добыча газа», нефть и газовый конденсат – у сегмента «Добыча нефти и газового конденсата». Мы устанавливаем внутренние трансфертные цены таким образом, чтобы обеспечить финансирование конкретных дочерних обществ в рамках каждого сегмента. Соответственно, результаты деятельности каждого из сегментов по отдельности не отражают финансовое положение сегмента и результаты его финансово-хозяйственной деятельности, как если бы этот сегмент был самостоятельной компанией. В связи с этим в настоящем документе мы не проводим анализ каждого из сегментов в отдельности. За девять месяцев, закончившихся 30 сентября 2014 г., произошло значительное обесценение российского рубля по отношению к основным валютам: в частности, на 20% к доллару США и 11% к евро. Несмотря на то, что курс рубля снизился к доллару США и евро, это

оказывает положительное воздействие на нашу выручку от продаж. Тем не менее, это также влечет увеличение рублевого эквивалента нашей задолженности, номинированной в иностранной валюте, и рублевого эквивалента стоимости обслуживания этой задолженности, что является фактором, отрицательно влияющим на результаты нашей деятельности. Цены на сырую нефть значительно снизились в конце 2014 г. Падение мировых цен на нефть может привести к снижению цен на природный газ, который мы реализуем по долгосрочным контрактам с европейскими или прочими потребителями, которые связаны с индексами на нефтепродукты, и может повлечь сокращение наших доходов от экспорта. Дальнейшее снижение может оказать неблагоприятное воздействие на наш бизнес, результаты операционной деятельности, денежные потоки, финансовое положение, возможность финансирования планируемых капитальных затрат.

3.2. Анализ финансовой отчетности ПАО «Газпром»

Проведем анализ изменений в составе и структуре имущества предприятия.

Таблица 3.1- Анализ активов предприятия ПАО «Газпром», тыс.руб.

Наименование показателя	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	Абсолютное отклонение, +,-	Относительное отклонение, %
Актив				
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы	7 659 649	277 132	7 382 517	2663,9
Результаты исследований и разработок	3 466 656	2 155 015	1 311 641	60,86
Нематериальные поисковые активы	111 861 427	78 174 655	33 686 772	43,09
Материальные поисковые активы	14 984 602	14 474 505	510 097	3,52

Окончание таблицы 3.1

Основные средства	6 722 378 077	5 718 189 804	1 004 188 273	17,56
Финансовые вложения	2 012 614 153	2 000 854 436	11 759 717	0,59
Отложенные налоговые активы	32 927 070	23 088 893	9 838 177	42,61
Прочие внеоборотные активы	25 184 926	30 190 808	-5 005 882	-16,58
Итого по разделу I	8 931 076 560	7 867 405 248	1 063 671 312	13,52
II. Оборотные активы				
Запасы	491 437 777	402 256 939	89 180 838	22,17
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	69 933 019	56 729 385	13 203 634	23,27
Дебиторская задолженность	1 959 540 653	2 119 271 161	-159 730 508	-7,54
Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	70 045 548	25 111 518	44 934 030	178,94
Денежные средства и денежные эквиваленты	725 100 916	380 231 778	344 869 138	90,7
Прочие оборотные активы	2 600 651	4 180 033	-1 579 382	-37,78
Итого по разделу II	3 318 658 564	2 987 780 814	330 877 750	11,07
Баланс	12 249 735 124	10 855 186 062	1 394 549 062	12,85

По таблице 3.1 мы видим, что наибольший прирост в 2014 году составили следующие активы:

- Объем нематериальных активов вырос на 7 382 517 тыс.руб. Относительный прирост составил 2663,9 %.

- Нематериальные поисковые активы выросли на 33 686 772 тыс. руб. или 43,09 %;

- Темп роста отложенных налоговых активов составил 42,61 %;

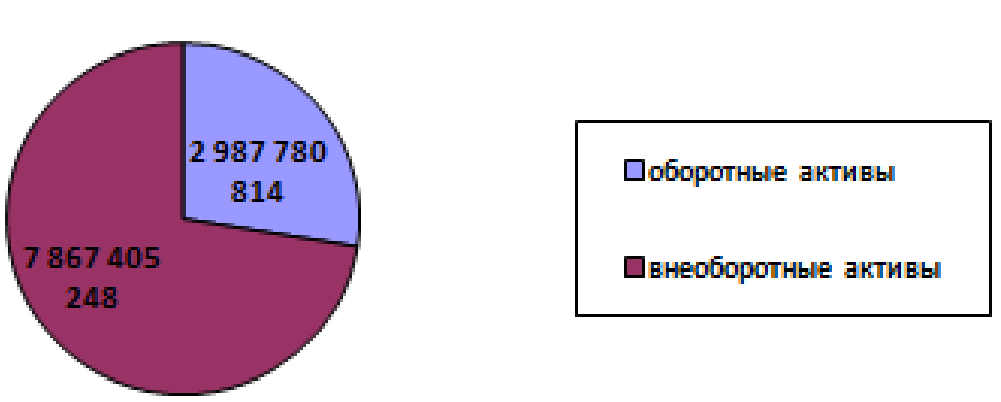
- Финансовые вложения выросли на 178,94 % и составили на конец 2014 года 70 045 548 тыс. руб., что приводит к повышению финансового потенциала предприятия ПАО «Газпром».

- Денежные средства и денежные эквиваленты увеличились на 344 869 138 тыс. руб. или на 90.7 %.

За рассматриваемый период уменьшилась дебиторская задолженность на 159 730 508 тыс. руб. Это связано с улучшением расчетов с покупателями, заказчиками и прочими дебиторами.

В целом активы предприятия выросли на 1 394 549 062 тыс. руб. или 12,85 %. Однако мы видим, что рост внеоборотных активов опережает рост оборотных активов, что свидетельствует в нашем случае об осуществлении предприятием инвестиционных проектов.

Анализ структуры активов и пассивов имущества предприятия ПАО «Газпром» за 2013-2014 гг. покажем наглядно на рисунках 3.1 и 3.2.



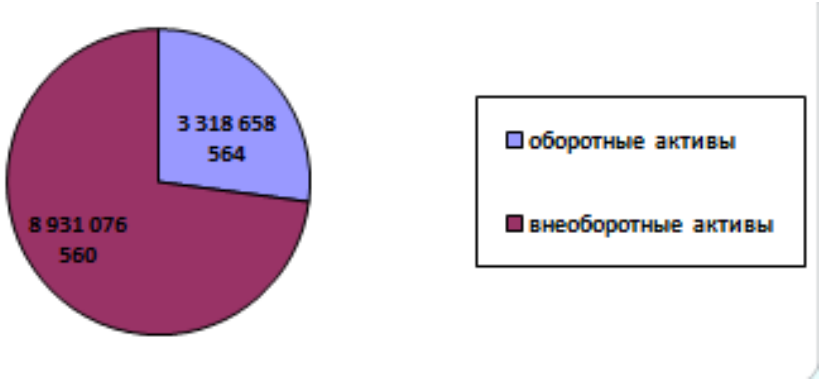


Рисунок 3.1 – Структура активов ПАО «Газпром» за 2013-2014 гг.

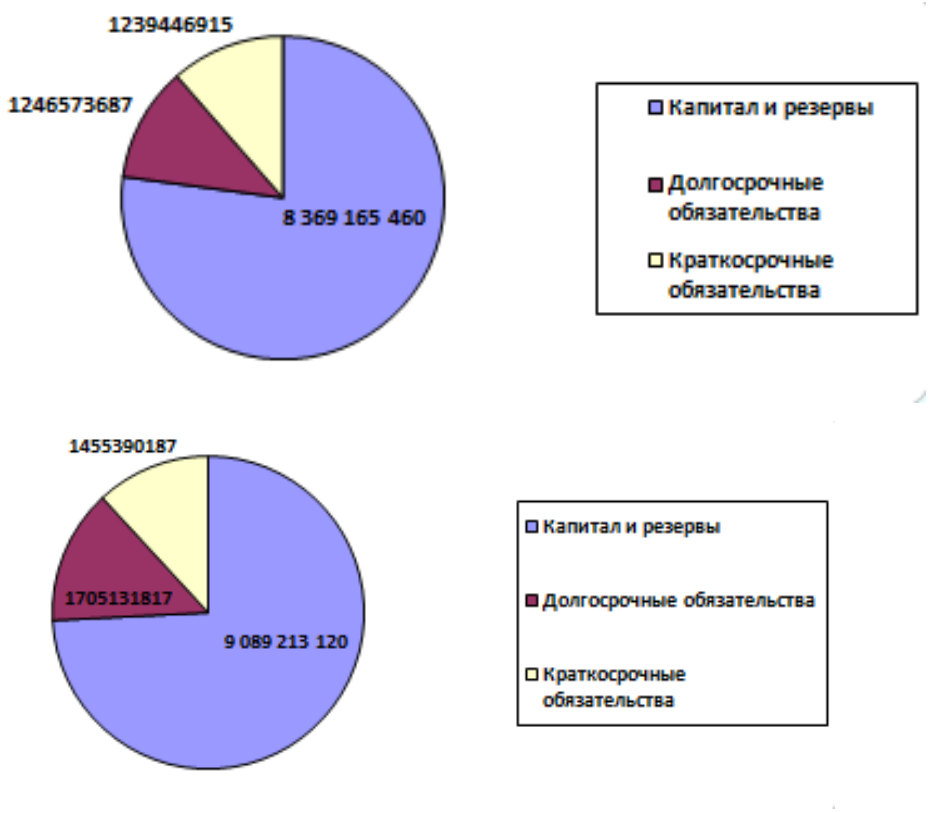


Рисунок 3.2 – Структура пассивов ПАО «Газпром» за 2013-2014 гг.

Проведем анализ изменений в составе и структуре источников средств предприятия.

Таблица 3.2 - Анализ пассивов предприятия ПАО «Газпром», тыс.руб.

Наименование показателя	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	Абсолютное отклонение, +,-	Относительное отклонение, %
Пассив				
III. Капитал и резервы				
Уставный капитал (складочный капитал, уставной фонд, вклады товарищей)	118 367 564	118 367 564	0	0
Собственные акции, выкупленные у акционеров	0	0	0	0
Переоценка внеоборотных активов	5 025 377 538	4 326 532 592	698 844 946	16,15
Добавочный капитал	0	0	0	0,00

(без переоценки)				
Резервный капитал	8 636 001	8 636 001	0	0,00
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	3 936 832 017	3 915 629 303	21 202 714	0,54
Итого по разделу III	9 089 213 120	8 369 165 460	720 047 660	8,60
IV. Долгосрочные обязательства				
Заемные средства	1 368 217 117	944 249 743	423 967 374	44,90
Отложенные налоговые обязательства	334 312 526	298 537 693	35 774 833	11,98
Прочие обязательства	2 602 174	3 786 251	-1 184 077	-31,27
Итого по разделу IV	1 705 131 817	1 246 573 687	458 558 130	36,79
V. Краткосрочные обязательства				
Заемные средства	756 735 637	655 966 239	100 769 398	15,36
Кредиторская задолженность, в т. ч.	639 986 936	553 363 884	86 623 052	15,65
Доходы будущих периодов	–	940 619	0	0,00
Оценочные обязательства	58 667 614	29 176 173	29 491 441	101,08
Прочие обязательства	–	–	0	
Итого по разделу V	1 455 390 187	1 239 446 915	215 943 272	17,42
Баланс	12 249 735 124	10 855 186 062	1 394 549 062	12,85

По данным таблицы 3.2, а также рисунка 3.2 видно, что доля собственного капитала компании составляет более 70 % от всех источников имущества. Этот положительный фактор улучшает финансовую устойчивость компании.

Краткосрочная задолженность компании увеличивается и на конец 2014 года составляет 86 623 052 тыс. руб. Это ухудшает ликвидность организации, но в нашем случае совсем незначительно.

Также мы видим, что часть внеоборотных активов увеличилась за счет

их переоценки.

В целом пассивы предприятия в основном выросли за счет собственных и долгосрочных источников финансирования, что положительно влияет на финансовую устойчивость компании.

Проведем анализ финансовых результатов деятельности, результат представим в таблице 3.3.

Таблица 3.3 - Анализ финансовых результатов деятельности

Результаты деятельности	2014 г.	2013 г.
Выручка от продаж	5589811	5249965
Чистый (расход) доход по торговым операциям без фактической поставки	(22510)	5850
Операционные расходы	(3943669)	(3600908)
Чистое начисление резерва под обесценение активов и прочих резервов	(313208)	(67698)
Прибыль от продаж	1310424	1587209
Финансовые доходы	389804	129523
Финансовые расходы	(1438541)	(284107)
Доля чистой прибыли ассоциированных компаний и совместных предприятий	46051	56670
Убыток от выбытия финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи	(915)	(3212)
Прибыль до налогообложения	306823	1486083

Расходы по текущему налогу на прибыль	(121343)	(201872)
Расходы по отложенному налогу на прибыль	(28288)	(118506)
Налог на прибыль	(149631)	(320378)
Прибыль за год	157192	1165705
Доход, который не будет впоследствии реклассифицирован в состав прибыли или убытка:		
Переоценка резерва по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности	34438	55424
Итого доход, который не будет впоследствии реклассифицирован в состав прибыли или убытка	34438	55424
Доход (расход), который впоследствии будет реклассифицирован всостав прибыли или убытка:		
(Убыток) прибыль от изменений справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, за вычетом налога	(2933)	12578
Доля прочего совокупного (расхода) дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий	(14769)	10100
Курсовые разницы	570402	56847
Убыток от операций хеджирования, за вычетом налога	(60550)	(2305)

Итого доход, который будет впоследствии реклассифицирован в состав прибыли или убытка	492150	77220
Прочий совокупный доход за год, за вычетом налога	526588	132644
Совокупный доход за год	683780	1298349
Прибыль (убыток) за год, относящиеся к:		
Акционерам ОАО»Газпром»	159004	1139261
Неконтролирующей доле участия	(1812)	26444
	157192	1165705
Совокупный доход за год, относящийся к:		
Акционерам ОАО»Газпром»	667609	1267383
Неконтролирующей доле участия	16171	30966
	683780	12983

Прибыль за период, относящаяся к акционерам ПАО «Газпром», в отчетном периоде сократилась на980257млн руб., или 86%, и составила 159004млн руб., что объясняется прежде всего влиянием следующих факторов:

- ростом расходов по курсовым разницам в связи с ослаблением курса рубля к доллару США и евро. Чистый убыток по курсовым разницам в составе финансовых доходов и расходов в совокупности увеличился на

925757 млн руб. в2014 году по сравнению с2013 годом. Увеличение расходов по курсовым разницам связано с переоценкой обязательств по кредитам и займам, номинированным в иностранной валюте.

- ростом расходов по созданию резервов под обесценение активов и прочих резервов на 245510 млн руб. Это связано сростом резервов по дебиторской задолженности НАК «Нафтогаз Украины» на сумму 34068 млн. руб., АО «Молдовагаз» на сумму 5948млн руб., а также с начислением резерва предстоящих платежей в отношении финансовых гарантий на сумму 47407млн руб. Кроме того, в отчетном периоде признаны расходы по созданию резервов под обесценение основных средств и деловой репутации в отношении активов нефтяного, перерабатывающего и электроэнергетического сегментов деятельности Группы. Сумма таких расходов в отчетном периоде составила 124002млн руб.

Прибыль от продаж сократилась на276785млн руб., или на17%.

За 2014 год выручка от продаж (за вычетом НДС, акциза и таможенных пошлин) увеличилась на339846млн руб., или на6%, по сравнению с 2013 годом, и составила 5589811млн руб. Ниже приведена более подробная информация в отношении основных показателей, характеризующих структуру выручки от продаж за 2014 и 2013 годы.

В представленной ниже таблице 3.4 указаны объемы и цены продаж.

Таблица 3.4 - Анализ выручки от продаж ПАО «Газпром»

Показатель, млн руб.	2014г.	2013г.
Выручка от продажи газа		
Европа и другие страны		

Чистая выручка от продаж (за вычетом таможенных пошлин)	1752147	1682761
Объем в млрд куб.м	159,4	174,3
Средняя цена, руб./тыс. куб.м(включая таможенные пошлины)	13487,2	12137,9
Ретроактивные корректировки цены нагаз	949	74393
Страны бывшего Советского Союза		
Чистая выручка от продаж (за вычетом таможенных пошлин)	411722	420320
Объем в млрд куб.м	48,1	59,4
Средняя цена, руб./тыс. куб.м(включая таможенные пошлины)	10115,9	8499,9
Российская Федерация		
Чистая выручка от продаж (за вычетом НДС)	820567	794349
Объем в млрд куб.м	232,4	243,3
Средняя цена, руб./тыс. куб.м(за вычетом НДС)	3530,9	3264,6
Общая выручка отпродажи газа		
Чистая выручка от продажи (за вычетом НДС и таможенных пошлин)	2985385	2971823
Объем в млрд куб.м	439,9	477,0

Чистая выручка от продажи продуктов нефте-газопереработки (за вычетом НДС, акциза и таможенных пошлин)	1619214	1351713
Чистая выручка от продажи электрической и тепловой энергии (за вычетом НДС)	426951	375589
Чистая выручка от продажи сырой нефти и газового конденсата (за вычетом НДС и таможенных пошлин)	209234	210216
Чистая выручка от продажи услуг по транспортировке газа (за вычетом НДС)	172842	163265
Прочая выручка (за вычетом НДС)	176185	177359
Итого выручка от продаж (за вычетом НДС, акциза и таможенных пошлин)	5589811	5249965

Выручка от продаж (за вычетом акциза, НДС и таможенных пошлин) выросла на 339 846 млн. руб., или на 6%, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. и составила 5 589 811 млн. руб.

В 2014 г. на долю чистой выручки от продажи газа приходилось 53% от общего объема чистой выручки от продаж по сравнению с 57% в 2013 г. 36 Чистая выручка от продажи газа выросла на 13 562 млн. руб., или на 0% с 2 971 823 млн. руб. в 2013 г. до 2 985 385 млн. руб. в 2014 г. Чистая выручка от продажи газа в Европу и другие страны увеличилась на 69 386 млн. руб., или на 4%, в 2014 г. по сравнению с 2013 г., и составила 1 752 147 млн. руб. Общее увеличение продажи газа в Европу и другие страны было обусловлено увеличением средней цены в рублях (включая таможенные пошлины) на 11%. При этом средние цены, выраженные в долларах США, уменьшились на 8%. Объемы продаж газа в 2014 г. уменьшились на 9% по сравнению с 2013

г. Чистая выручка от продажи газа в страны бывшего Советского Союза уменьшилась в 2014 г. по сравнению с 2013 г. на 8 598 млн. руб., или на 2%, и составила 411 722 млн. руб. Изменение было обусловлено падением объемов продажи газа на 19% в 2014 г. и увеличением средней цены в рублях (включая таможенные пошлины) на 19%. При этом, средние цены, выраженные в долларах США, уменьшились на 2%. Чистая выручка от продажи газа в Российской Федерации выросла на 26 218 млн. руб., или на 3%, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. и составила 820 567 млн. руб. В основном, это объясняется ростом средней цены на газ на внутреннем рынке на 8%. Объемы продаж газа в 2014 г. уменьшились на 4% по сравнению с 2013 г. Чистая выручка от продажи продуктов нефтегазопереработки (за вычетом акциза, НДС и таможенных пошлин) выросла на 267 501 млн. руб., или на 20%, и составила 1 619 214 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 2013 г. В основном, такое увеличение объясняется ростом цен, а также ростом объемов продаж организациями Группы «Газпром нефть» потребителям, находящимся на территории Российской Федерации, Европы и других стран. В 2014 и 2013 гг. выручка Группы «Газпром нефть» составила 72% и 76% в общей сумме чистой выручки от продажи продуктов нефтегазопереработки соответственно. Чистая выручка от продажи электрической и тепловой энергии (за вычетом НДС) выросла на 51 362 млн. руб., или на 14%, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. и составила 426 951 млн. руб. Увеличение, главным образом, связано с включением в консолидированную финансовую отчетность показателей ОАО «МОЭК» с сентября 2013 г. Чистая выручка от продажи услуг по транспортировке газа (за вычетом НДС) выросла на 9 577 млн. руб., или на 6%, и составила 172 842 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 163 265 млн. руб. в 2013 г. Такой рост объясняется, главным образом, увеличением объема транспортируемого газа, а также тарифов на транспортировку для независимых поставщиков в 2014 г. по сравнению с 2013 г.

Общая сумма налога на прибыль уменьшилась на 170 747 млн. руб., или на 53%, и составила 149 631 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 320 378 млн. руб. в 2013 г. Эффективная ставка по налогу на прибыль составила 48,8% и 21,6% за 2014 и 2013 гг. соответственно. Изменение эффективной ставки было, в основном, вызвано увеличением не принимаемых для целей налогообложения расходов, главным образом, связанных с начислением резерва под обесценение активов и прочих резервов.

Таблица 3.5 - Основные финансовые показатели

Показатель	2013	2014	Изменение
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (без НДС, акцизов и других аналогичных платежей), млн руб.	3 933 335	3 990 280	1,4 %
Прибыль от продаж, млн руб.	961 827	921 246	–4,2 %
Чистая прибыль, млн руб.	628 144	188 980	–69,9 %
Чистые активы, млн руб.***	8 369 165	9 089 213	8,6 %
Чистые активы на 1 акцию, руб.	353,52	383,94	8,6 %
Прибыль на 1 акцию, руб.	26,53	7,98	–69,9 %
Дивиденды на 1 акцию по итогам года, руб.	7,20	7,20	–

На рисунке 3.3 наглядна видна динамика основных финансовых показателей ПАО «Газпром» за 2013-2014 гг. Несмотря на рост выручки в 2014 г по сравнению с 2013 г за счет роста цен, чистая прибыль за этот период уменьшилась на 69,9 %.

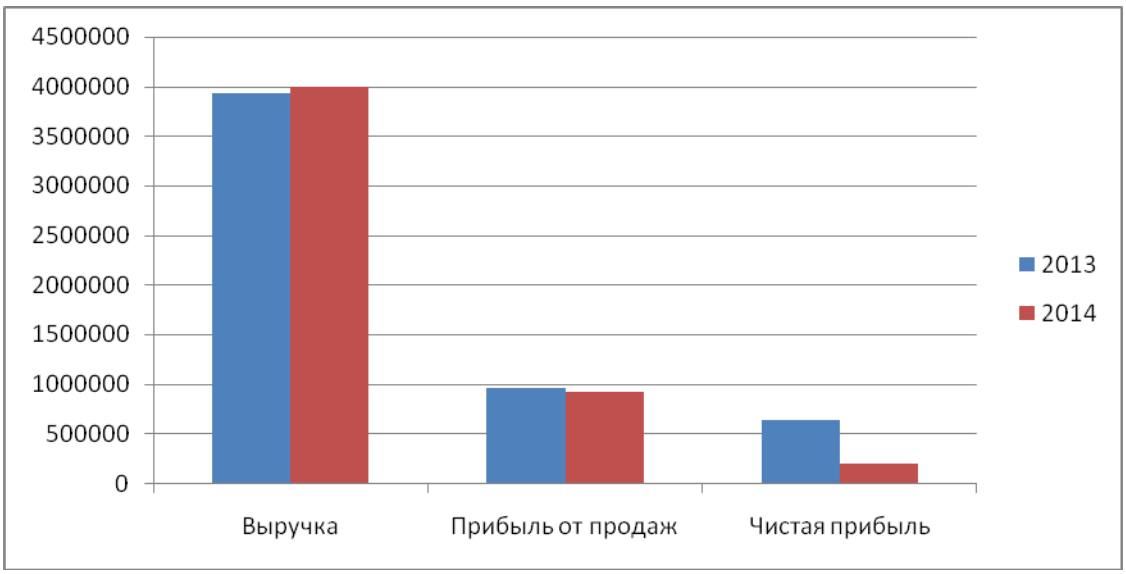


Рисунок 3.3 - Динамика основных финансовых показателей ПАО «Газпром».

Проведем анализ ликвидности и собственного капитала.

Ниже в таблице 3.6 представлено движение денежных средств за 2014 и 2013 гг.

Таблица 3.6 - Движение денежных средств ПАО «Газпром»

Показатель, млн руб.	2014г.	2013г.
Чистые денежные средства от операционной деятельности	1 915 769	1 741 804
Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности	(1 441 305)	(1 466 512)
Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности	(262 587)	(33 262)

Чистые денежные средства от операционной деятельности увеличились на 173 965 млн. руб., или на 10%, и составили 1 915 769 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 41 1 741 804 млн. руб. в 2013 г. Увеличение произошло, преимущественно, в связи с положительной динамикой изменений оборотного капитала. Чистые денежные средства, использованные в инвестиционной деятельности Чистые денежные средства, использованные в

инвестиционной деятельности, уменьшились на 25 207 млн. руб., или на 2%, и составили 1 441 305 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 1 466 512 млн. руб. в 2013 г. Данное изменение связано, преимущественно, с уменьшением денежных средств, направленных на капитальные вложения в 2014 г. по сравнению с 2013 г. Уменьшение было компенсировано увеличением вложений в ассоциированные компании и ростом долгосрочных займов выданных в 2014 г. по сравнению с 2013 г. Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности Чистые денежные средства, использованные в финансовой деятельности, составили 262 587 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 33 262 млн. руб. в 2013 г. Данное изменение связано с уменьшением денежных средств, полученных от привлечения долгосрочных займов, а также увеличением уплаченных дивидендов в 2014 г. по сравнению с 2013 г. Оборотный капитал Положительное сальдо оборотного капитала (оборотные активы за вычетом краткосрочных обязательств) составило 1 605 208 млн. руб. по состоянию на 31 декабря 2014 г. и 1 471 205 млн. руб. по состоянию на 31 декабря 2013 г. Увеличение сальдо оборотного капитала на 134 003 млн. руб. за 2014 г. было связано, в основном, с ростом остатка денежных средств и их эквивалентов, увеличением прочих оборотных активов и товарно-материальных запасов. Данные эффекты был компенсированы увеличением кредиторской задолженности и текущей части обязательств по долгосрочным займам. Увеличение прочих оборотных активов на 197 433 млн. руб. связано с ростом краткосрочных депозитов, а также с увеличением предоплаты по налогу на прибыль в связи с уменьшением налогооблагаемой прибыли в 2014 г. Увеличение товарно-материальных запасов на 102 192 млн. руб. было вызвано увеличением стоимости запасов газа в трубопроводах и хранилищах. Увеличение кредиторской задолженности на 321 447 млн. руб. связано с ростом начисленных обязательств, связанных с возможными корректировками цен на газ, поставленный покупателям в 2014 г., отражением резерва

предстоящих платежей по гарантийному обязательству с «Газпромбанк» (Акционерное общество) относительно долгов компании «Остхем Холдинг Лимитед», а также с включением в консолидированную финансовую отчетность показателей «Саус Стрим Транспорт Б.В.» и его дочерних обществ в 2014 г. Руководство ПАО «Газпром» полагает, что величина оборотного капитала является достаточной для удовлетворения потребностей Группы в оборотном капитале в течение как минимум последующих двенадцати месяцев, тем не менее мы зависим от рынка краткосрочных займов для финансирования нашего оборотного капитала.

Таблица 3.7 – Оценка в динамике показателей ликвидности

Наименование показателя	Значение показателя		Изменение	
	2014 г.	2013 г.	+/-	%
Кбл	1,55	1,63	-0,08	-0,05
Ктл	1,94	2	-0,06	-0,03

Как мы видим по таблице 3.7 ликвидность предприятия в 2014 году хоть и снизилась, но находится в допустимых пределах.

В таблице 3.8 представлены финансовые коэффициенты и рыночные индикаторы.

Таблица 3.8 - Финансовые коэффициенты и рыночные индикаторы

Показатель	2013	2014
Рентабельность		
Рентабельность собственного капитала	7,51 %	2,08 %
Рентабельность активов	5,79 %	1,54 %
Ликвидность		
Коэффициент текущей ликвидности	2,00	1,94
Коэффициент быстрой ликвидности	1,63	1,55
Финансовая устойчивость		

Соотношение заемного и собственного капитала	19,12 %	23,38 %
Рыночные индикаторы		
Коэффициент цена**** / прибыль на акцию P/E		
(внутренний рынок акций ОАО «Газпром»)	5,23	16,33
Средняя рыночная капитализация, млрд.долл.*****	100,1	86,7

В целом, можем сделать об успешной финансово-хозяйственной деятельности предприятия ПАО «Газпром».

3.3 Аудит финансовой отчетности ОАО «Газпром»

Как показывает мировая практика, важнейшим элементом обеспечения качества бухгалтерской отчётности является действенный контроль качества. Основой системы контроля является аудит.

Бухгалтерская отчетность - это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и за определенный период.

Отчетность ПАО «Газпром» включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы в организации.

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

Отчетность ПАО «Газпром» классифицируют по видам, периодичности

составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, содержащую сведения об имуществе и источниках его образования; статистическую - это сведения по отдельным показателям деятельности организации; оперативную - сведения за короткие промежутки времени (неделя, декада, месяц).

По периодичности составления различают периодическую, составленную на внутригодовую дату, и годовую отчетность. Периодическая отчетность предоставляется в налоговые органы по месту регистрации организации ежеквартально до 28 числа месяца следующего за отчетным. Годовая отчетность предоставляется в налоговые органы до 28 марта года следующего за отчетным.

По объему содержащихся сведений различают отчетность внутреннюю, содержащую данные о работе на каком-то участке деятельности организации, и внешнюю, характеризующую деятельность организации в целом.

По степени обобщения данных отчеты делят на первичные, от одной организации, и сводные, составляемые вышестоящими организациями.

Основными документами, регулирующими бухгалтерскую отчетность, в соответствии с которыми составляется отчетность ПАО «Газпром» являются:

Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598),

Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

Бухгалтерская отчетность ООО ПАО «Газпром» состоит из:

бухгалтерского баланса (Форма 1) (Приложение 1),

Отчета о финансовых результатах (Форма 2) (Приложение 2).

К информации, формируемой в бухгалтерской отчетности ПАО «Газпром», предъявляются следующие требования:

- требование достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности;

- требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими;

- требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы;

- требование последовательности означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому;

- требование сопоставимости означает, что в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному году;

- требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным;

- требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях), подписание руководителем организации и главным бухгалтером;

Для того чтобы бухгалтерская отчетность ПАО «Газпром» соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности ПАО «Газпром» предшествует значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному специальному графику. Важным этапом подготовительной работы составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов. Закрытие счетов начинают со счетов производств. В первую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость товаров, определяется финансовый результат от деятельности организации, и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса ПАО «Газпром» за период, предшествующий отчетному году.

В бухгалтерском балансе ПАО «Газпром» показывается состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

Баланс имеет большое значение для руководства организацией. Он отражает состояние средств ПАО «Газпром» в обобщенной их совокупности на тот или иной момент времени, раскрывает структуру средств и их источников в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимозависимость между собой. Данные баланса служат для выявления важнейших показателей, характеризующих деятельность организации и его финансовое состояние. Например, по данным баланса определяется обеспеченность средствами, правильность их использования, соблюдение финансовой дисциплины, рентабельность и др.

По данным баланса выявляются недостатки в работе ПАО «Газпром» и финансовом состоянии, а также их причины. С помощью баланса можно разработать мероприятия по их устранению. Данные бухгалтерского баланса дают возможность контролировать правильность использования средств целевого назначения.

Особое значение приобретает баланс в деле контроля и изучения хозяйственной деятельности и финансового состояния ПАО «Газпром». При анализе баланса раскрываются новые внутренние взаимосвязи между всеми элементами хозяйственной деятельности организации.

Отчет о финансовых результатах (форма 2) ПАО «Газпром» содержит в своих разделах сведения за отчетный и предыдущие периоды:

- о прибыли (убытках) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (из выручки, без НДС вычитают себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы и управленческие расходы, если они по учетной политике выделяются из производственной себестоимости и списываются на счета реализаций);

- об операционных доходах и расходах с выделением процентов к получению и уплате, доходов от участия в других организациях и прочих операционных доходов и расходов;

- о внереализационных доходах и расходах, прибыли (убытках) до

налогообложения, налоге на прибыль и иных аналогичных платежах, о прибыли (убытках) от обычной деятельности;

- о чрезвычайных доходах и расходах и чистой (нераспределенной) прибыли (убытках) отчетного периода.

Справочно в отчете приводятся данные за отчетный и предшествующий периоды о дивидендах, приходящихся на одну привилегированную и обычную акцию, и о предполагаемых в следующем году доходах на одну привилегированную и обычную акцию.

В расшифровке отдельных прибылей и убытков приводятся данные за отчетный и предшествующий периоды об отдельных видах прибылей и убытков (штрафах, пени, неустойках; прибыли (убытках) прошлых лет; курсовых разницах по операциям в иностранной валюте и др.).

Аудит финансовых результатов представляет собой проверку состояния бухгалтерского учета организации, которая осуществляется на основе договора и внутрихозяйственный контроль, который определяет соответствие финансово-хозяйственных операций законодательству РФ, достоверность отчетности, а также консультационные, экспертные и другие услуги, которые оказываются аудиторами предприятиям и организациям.

Аудит - это своеобразная экспертиза бизнеса, которая осуществляется на основе договора на предмет соответствия финансово-хозяйственных операций законодательству РФ (т.е., по сути, контроль достоверности отчетности), в том числе и экспертное консультирование для предотвращения нерациональных расходов.

Целями проведения аудита финансовых результатов хозяйственной деятельности организации являются:

- установление степени достоверности финансового результата организации;

- проверка исполнения законодательства при определении размера начислений в бюджет и внебюджетные фонды;

- правильность распределения прибыли организации;

- правильность формирования организацией различных фондов;

- правильность составления отчетности, что сможет обеспечить сопоставимость показателей отчетности предприятия.

В соответствии с перечисленными целями аудитор составляет программу проведения аудита достоверности финансовых результатов предприятия. Проводимая на ПАО «Газпром» аудиторская проверка включала в себя следующие этапы:

этап - Изучение «Отчета о финансовых результатах» (форма № 2). Целью изучения является определение соответствия данных отчета нормативным требованиям;

этап - Сравнение финансовых результатов отчетного периода с предыдущими или плановыми показателями. Целью данного периода является выявление изменений показателей отчета и получение объяснений существенных изменений;

этап - Обследование непредвиденных расходов. Целью данного этапа является выявление нерациональных расходов, их достоверность и правомерность принятия их в расходы предприятия;

этап - Исследование порядка отражения коммерческих и управленческих расходов в отчетности. Целью данного этапа является подтверждение правильности порядка отражения коммерческих и управленческих расходов;

этап - Изучение изменений в составе резервов. Целью данного этапа является выявление причин данных изменений;

этап - Изучение возможности выявления неучтенных доходов (товарообменные операции, взаимозачеты). Целью данного этапа является выявить неучтенные доходы предприятия;

этап - Изучение организации раздельного учета прибылей и убытков от реализации, процентов к получению и уплате прочих доходов и расходов и

т.д. Целью данного этапа является проверка наличия и правильности ведения раздельного учета доходов и расходов предприятия по их видам;

этап - Проверка правильности учета средств, которые относятся к будущим отчетным периодам. Целью данного этапа является проверка правильности учета и отражения расходов и доходов будущих периодов на предприятии;

этап - Проверка наличия корректировок, которые необходимы в соответствии с налоговым законодательством РФ, при расчете налогооблагаемой прибыли. Целью данного этапа является определение требующихся корректировок и контроль за обязательным их внесением в бухгалтерский учет организации.

Аудит финансовых результатов деятельности предприятия весьма обширен. Аудиторская проверка финансовых результатов проводится в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организаций» (ПБУ 10/99).

Программа аудита финансовых результатов организации от обычных видов деятельности включает в себя следующие моменты:

- необходимо проверить наличие приказа об учетной политике, в которой должен быть указан метод определения выручки от реализации продукции;

- необходимо проверить правильность определения и законность отражения фактической прибыли предприятия от реализации продукции на бухгалтерских счетах;

- необходимо проверить правильность отражения сделок по бартеру и их законность;

- необходимо проверить правильность отражения доходов, полученных в виде финансовой помощи, краткосрочных кредитов или пополнения фондов специального назначения поступивших от покупателей продукции;

- проверка правильности и законности отражения выручки от

реализации продукции при внешнеэкономической деятельности;

- проверка правильности учета коммерческих расходов;

- проверка правильности учета выручки от реализации продукции подсобных и обслуживающих хозяйств;

- проверка законности, правильности и обоснованности создания резервных фондов на предприятии;

- проверка правильности определения предприятием размера выручки от реализации продукции и прибыли для исчисления авансовых платежей.

В процессе проведения аудита достоверности финансовых результатов от обычных видов деятельности большую роль играет аудит себестоимости реализованной продукции.

В процессе проведения аудита прочих финансовых результатов должны осуществляться следующие этапы:

этап - Проверка достоверности, правильности и законности определения прибыли от реализации объектов основных средств и прочих активов предприятия;

этап - Проверка достоверности, правильности и законности отражения в бухгалтерском учете предприятия убытков в результате передачи объектов основных средств и прочих материальных активов;

этап - Проверка достоверности, правильности и законности отражения в учете результатов сдачи имущества в аренду;

этап - Проверка правильность, достоверности и законности отражения выручки, полученной в результате проведенного ремонта, который выполнен хозяйственным способом;

этап - Проверка достоверности, правильности и законности списания убытков прошлых лет;

этап - Проверка правильности, доходности и законности отражения сумм налога на добавленную стоимость по операциям с основными средствами и иным имуществом;

этап - Проверка правильности, законности и достоверности ведения аналитического и синтетического учета по счетам 90, 91, 99.

При аудите достоверности финансовых результатов следует помнить, что для целей налогообложения финансовый результат увеличивается на убыток, полученный не только от продажи основных средств, но и от списания недоамортизированных основных средств, а также при передаче в качестве вклада в уставный капитал любого имущества в оценке ниже балансовой (остаточной) стоимости.

Целями проведения аудита финансовых результатов хозяйственной деятельности организации являются:

- установление степени достоверности финансового результата организации;

- проверка исполнения законодательства при определении размера начислений в бюджет и внебюджетные фонды;

- правильность распределения прибыли организации;

- правильность формирования организацией различных фондов;

- правильность составления отчетности, что сможет обеспечить сопоставимость показателей отчетности предприятия.

В соответствии с перечисленными целями аудитор составляет программу проведения аудита достоверности финансовых результатов предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе подготовки выпускной квалификационной работы были решены следующие задачи:

1. Рассмотрены теоретические и методологические основы анализа и аудита финансовой отчетности предприятия.

2. Определены методические аспекты анализа и аудита финансовой отчетности.

3. Рассмотрено применение методики анализа и аудита финансовой отчетности в ОАО «ГАЗПРОМ».

Анализ нормативно-правовой основы анализа и аудита финансовой отчетности показал, что при проведении аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности нормативно-правовой базой аудитора является значительное количество законодательных и нормативно-методических актов

Основные нормативно-правовые источники аудита и их детальная характеристика представлены в Приложении 3.

Анализ финансовой отчетности – это процесс, при помощи которого оценивают прошлое и текущее финансовое положение и результаты деятельности предприятия.

Для определения финансового положения предприятия используется ряд характеристик, которые наиболее полно и точно показывают ее состояние.

Экономический анализ финансового состояния предприятия, как правило, проводят при помощи инструментов финансового анализа, таких, как анализ структуры баланса, расчет коэффициентов ликвидности, рентабельности, деловой активности, финансовой устойчивости, вероятности банкротства.

Для достижения цели выпускной квалификационной работы в третьей

главе рассмотрено применение методики анализа и аудита финансовой отчетности в ОАО «ГАЗПРОМ».

За более чем 20 лет с момента создания в 1993 г. ОАО «Газпром» стало одним из лидеров глобального мирового энергетического рынка. В 2015 году открытое акционерное общество (ОАО) «Газпром» переименовано в публичное акционерное общество (ПАО) «Газпром». ПАО «Газпром» — крупнейшее акционерное общество в России по рыночной капитализации. Российская Федерация контролирует 50,23% акционерного капитала ПАО «Газпром».

Анализ финансовой отчетности ПАО «Газпром» показал, что наибольший прирост в 2014 году составили следующие активы:

- Объем нематериальных активов вырос на 7 382 517 тыс.руб. Относительный прирост составил 2663,9 %.

- Нематериальные поисковые активы выросли на 33 686 772 тыс. руб. или 43,09 %;

- Темп роста отложенных налоговых активов составил 42,61 %;

- Финансовые вложения выросли на 178,94 % и составили на конец 2014 года 70 045 548 тыс. руб., что приводит к повышению финансового потенциала предприятия ПАО «Газпром».

В целом активы предприятия выросли на 1 394 549 062 тыс. руб. или 12,85 %.

Прибыль за период, относящаяся к акционерам ПАО «Газпром», в отчетном периоде сократилась на 980257млн руб., или 86%, и составила 159004 млн руб., что объясняется прежде всего влиянием следующих факторов:

Выручка от продаж (за вычетом акциза, НДС и таможенных пошлин) выросла на 339 846 млн. руб., или на 6%, в 2014 г. по сравнению с 2013 г. и составила 5 589 811 млн. руб.

Чистые денежные средства от операционной деятельности увеличились

на 173 965 млн. руб., или на 10%, и составили 1 915 769 млн. руб. в 2014 г. по сравнению с 41 1 741 804 млн. руб. в 2013 г. Увеличение произошло, преимущественно, в связи с положительной динамикой изменений оборотного капитала.

Ликвидность предприятия в 2014 году хоть и снизилась, но находится в допустимых пределах.

В целом, можем сделать об успешной финансово-хозяйственной деятельности предприятия ПАО «Газпром».

Анализ процедуры аудита финансовой отчетности ОАО «Газпром» показал, что отчетность ПАО «Газпром» включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы в организации.

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

Отчетность ПАО «Газпром» классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, содержащую сведения об имуществе и источниках его образования; статистическую - это сведения по отдельным показателям деятельности организации; оперативную - сведения за короткие промежутки времени (неделя, декада, месяц).

Основными документами, регулирующими бухгалтерскую отчетность, в соответствии с которыми составляется отчетность ПАО «Газпром» являются:

Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598),

Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».

Бухгалтерская отчетность ООО ПАО «Газпром» состоит из:

бухгалтерского баланса (Форма 1) (Приложение 1),

Отчета о финансовых результатах (Форма 2) (Приложение 2).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Российской Федерации Текст.: принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. -М., 1993.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 05.05.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2014)

3. Федеральный закон от 08.02.1998 N 14-ФЗ (ред. от 05.05.2014) «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2014)

4. Федеральный закон от 26.12.1995 N 208-ФЗ (ред. от 21.07.2014) «Об акционерных обществах» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2014)

5. Приказ Минфина России от 13.04.2009 N 34н (ред. от 20.01.2014) «Об организации проведения мониторинга качества финансового менеджмента, осуществляемого главными администраторами средств федерального бюджета» (Зарегистрировано в Минюсте России 19.05.2009 N 13962)

6. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

7. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте

8. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. От 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (Зарегестрированного в Минюсте РФ 27.08.1998 № 1598)

9. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 18.12.2012)

«Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522).

10. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»

11. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)»

12. Письмо Минфина РФ от 24.07.1992 N 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях»

13. Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 04.12.2012) «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023)

14. Артюшин В.В. Финансовый анализ. Инструментарий практика: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

15. Бланк, И.А. Управление финансовой стабильностью предприятия / И.А. Бланк - Киев: Эльга: Ника-центр, 2013. - 484с

16. Быкова, Е.В. Показатели денежного потока в оценке финансовой устойчивости предприятий / Е.В. Быкова // Финансы. - 2012. - N^2. - 56-60

17. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов. М.: Олимп-Бизнес, 2012. - 1120 с.

18. Бригхем Ю., Гапенски Л. Финансовый менеджмент: Полный курс: В 2-х т. Т. 1/ Пер. с англ. под ред. В.В. Ковалева. СПб.: Экономическая школа, 2012. 497 с.

19. Ван Хори Дж. К. Основы управления финансами: Пер. с англ./ Гл. ред. серии Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2011. 800 с

20. Горфинкель В.Я. Экономика фирмы: Учебник для вузов:- М.: Юрайт, 2011,2012

21. Грачев, А.В. Финансовая устойчивость предприятия: анализ, оценка и управление: учеб.-прак, пособие / А.В. Грачев - М.: Дело и Сервис, 2012.- 192с.

22. Грищенко О.В. Анализ и диагностика финансово- хозяйственной деятельности предприятия. Учебное пособие. Таганрог. Издательство ТРТУ, 2011г. 112 с.

23. Золотарев В.С Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. Серия «Учебники и учебные пособия». Ростов н/Д: «Феникс», 2012. - 224 с.

24. Ионова А.Ф., Селезнёва Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: Учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

25. Кибиткин А.И. , Дрождинина А.И., Мухомедзянова Е.В., Скотаренко О.В //Учет и анализ в коммерческой организации//Монографии//. Издательство «Академия» Естествознания», 2012 год

26. Ковалев В.В. Практикум по финансовому менеджменту. Конспект лекций с задачами. - М: Финансы и статистика, 2013. -288 с.

27. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. — 2-е изд.; перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2011. 432 с.

28. Когденко В.Г., Мельник М.В., Быковников И.Л.Краткосрочная и долгосрочная финансовая политика: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

29. Колчина Н.В. Финансы организаций (предприятий): Учебник //- 5-е изд.; перераб. и доп. -М.: ЮНИТИ, 2011.

30. Кузнецов Б.Т Математические методы финансового анализа: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

31. Кузнецов Б.Т Финансовый менеджмент: Учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

32. Лукасевич И.Я., Титоренко Г.А.Информационные ресурсы и технологии в финансовом менеджменте: учебник Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

33. Никитина Н.В. Корпоративные финансы: Учебное пособие / Н. В. Никитина, В. В. Янов. - 2-е изд.; стереотип. - М.: КноРус, 2013

34. Павлова Л.Н Финансовый менеджмент: Учебник для вузов Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

35. Пастухова, Н. Б. Обеспечение финансовой устойчивости функционирования предприятия / Н. Б. Пастухова // Аудит и финансовый анализ. - 20012 - № 4. - с. 285-287.

36. Петрова Л.В., Игнатущенко Н.А., Фролова Т.П.Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности: Учебное пособие для вузов Издательство Московского государственного открытого университета, 2011 г.

37. Поляк Г.Б. Финансовый менеджмент: Учебник для вузов // Издательство: Юнити-Дана, 2012 г. 527 страниц

38. Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учебник / Г.В. Савицкая. - 14-е изд., перераб. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 649 с.

39. Савицкая Г.В .Анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие / Г.В. Савицкая. - 6-е изд., испр. и доп. - М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 284 с.

40. Савицкая Г.В Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности : Методологические аспекты. Монография / Г.В. Савицкая. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 272 с.

41. Сироткин С.А., Кельчевская Н.Р. Финансовый менеджмент на предприятии: учебник Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

42. Стоянова, Е.С. Финансовый менеджмент. Российская практика / Е.С. Стоянова-М.: Перспектива, 2011. -238с.

43. Стоянова Е. С. Финансовый менеджмент: теория и практика:

Учебник/ 5-е изд., перераб. и доп. 2012

44. Сысо Т.Н. Финансовый менеджмент: учебное пособие в схемах и таблицах (для студентов экономического факультета) Издательство Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского, 2012 г.р

45. Уткин, Э.А. Финансовое управление / Э.А. Уткин - М.: Ассоциация авторов и издателей «Тандем». Изд-во ЭКМОС, 2012 - 119с.

46. Уткин, Э.А. Контроллинг: российская практика / Э.А. Уткин, И.В. Мартынюк - М.: Финансы и статистика, 2011 - 270с.

47. Уткин, Э.А. Управление рисками предприятия / Э.А. Уткин, Д.А. Фролов - М.: Теис, 2013.

48. Федотова, М.А. Как оценить финансовую устойчивость предприятия / М.А. Федотова // Финансы. - 2012. - № 6.

49. Хелферт Э. Техника финансового анализа/ Пер. с англ. под ред. Л.П. Белых. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2011. 663 с.

50. Ченг Ф.Ли, Финнерти Д.И. Финансы корпораций: теория, методы и практика: Пер. с англ. М.: Инфра-М, 2011. - 686 с.

51. Чернов В.А Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристский бизнес: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2012 г.

52. Шохин Е.И. Финансовый менеджмент: учебник для студ. вузов, обуч. по спец.»Финансы и кредит»,»Бухгалтерский учет, анализ и аудит» - М.: КноРус, 2011

53. Шеремет А. Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. М.: ИНФРА-М, 2013. - 237 с.

54. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Финансовый менеджмент: Пер. с англ. 2-е изд. -М.: Информ.-изд. дом «Филинъ», 2011. 395 с.

55. Эриашвили Н.Д., Никулина Н.Н., Суходоев Д.В. Финансовый менеджмент организации. Теория и практика: учебное пособие Издательство: Юнити-Дана, 2013 г.

56. http://www.auditit.ru/finanaliz/terms/solvency/coefficient_of_autonomy.html?sphrase_id=365355
57. http://1-fin.ru/?id=311&t=31

Бухгалтерский баланс на 31 декабря 2014 года

		Коды
	Форма по ОКУД	0710001
	Дата (число, месяц, год)	31 / 12 / 2014
Организация: ОАО «Газпром»	по ОКПО	00040778
Идентификационный номер налогоплательщика	ИНН	7736050003
Вид экономической деятельности: оптовая торговля	по ОКВЭД	51.51.3
Организационно-правовая форма / форма собственности: открытое акционерное общество	по ОКОПФ/ОКФС	1.22 47/ 31
Единица измерения: тыс.руб.	по ОКЕИ	384
Местонахождение (адрес): 117997, г. Москва, В-420, ГСП-7, ул. Наметкина, д.16		

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	На 31.12.2012 г.
	Актив				
	I. Внеоборотные активы				
1	Нематериальные активы, в т. ч.	1110	7 659 649	277 132	523 393
	права на объекты интеллектуальной собственности	1111	7 571 638	241 095	522 739
	прочие	1119	88 011	36 037	654
2	Результаты исследований и разработок	1120	3 466 656	2 155 015	1 957 582
9	Нематериальные поисковые активы	1130	111 861 427	78 174 655	39 582 961
9	Материальные поисковые активы	1140	14 984 602	14 474 505	22 816 595
2	Основные средства, в т. ч.	1150	6 722 378 077	5 718 189 804	5 570 644 795
	Объекты основных средств, в т. ч.	1151	6 434 475 251	5 654 253 785	5 547 269 450
	земельные участки и объекты природопользования	1152	1 130 192	1 034 135	920 428
	здания, сооружения, машины и оборудование	1153	6 356 206 635	5 584 268 143	5 476 588 337
	Незавершенные капитальные вложения	1154	287 902 826	63 936 019	23 375 345
3	Финансовые вложения, в т. ч.	1170	2 012 614 153	2 000 854 436	1 769 588 382
	инвестиции в дочерние общества	1171	1 649 835 127	1 661 313 512	1 540 121 603
	инвестиции в зависимые общества	1172	99 909 279	104 534 868	80 808 417

	инвестиции в другие организации	1173	713 080	715 324	112 665
	займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	1174	194 595 652	119 013 856	32 222 356
	Отложенные налоговые активы	1180	32 927 070	23 088 893	40 512 953
	Прочие внеоборотные активы	1190	25 184 926	30 190 808	28 988 508
	Итого по разделу I	1100	8 931 076 560	7 867 405 248	7 474 615 169

Форма по ОКУД 0710001 с. 2

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	На 31.12.2012 г.
	Актив				
	II. Оборотные активы				
4	Запасы, в т. ч.	1210	491 437 777	402 256 939	350 733 995
	сырье, материалы и другие аналогичные ценности	1211	3 541 526	3 620 353	2 965 322
	затраты в незавершенном производстве	1213	298 764 068	249 671 612	224 731 247
	готовая продукция и товары для перепродажи	1214	186 050 803	146 310 669	120 554 119
	товары отгруженные	1215	3 081 347	2 654 272	2 483 274

Форма по ОКУД 0710001 с. 2

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	На 31.12.2012 г.
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	69 933 019	56 729 385	49 199 088
5	Дебиторская задолженность, в т. ч.	1230	1 959 540 653	2 119 271 161	2 012 827 396
	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты), в т. ч.	1231	496 606 800	512 731 066	585 306 509
	покупатели и заказчики	1232	3 837 690	6 508 098	9 178 505
	авансы выданные	1233	–	9 097 975	19 021 844
	прочие дебиторы	1234	492 769 110	497 124 993	557 106 160
	Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты), в т. ч.	1235	1 462 933 853	1 606 540 095	1 427 520 887
	покупатели и заказчики	1236	567 356 737	627 091 365	516 433 842

	авансы выданные	1238	41 466 603	58 558 434	102 000 902
	прочие дебиторы	1239	854 110 513	920 890 296	809 086 143
3	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов), в т. ч.	1240	70 045 548	25 111 518	21 046 052
	займы, предоставленные на срок менее 12 мес.	1241	48 486 396	23 543 609	20 960 267
	Денежные средства и денежные эквиваленты, в т. ч.	1250	725 100 916	380 231 778	120 666 566
	касса	1251	16 993	27 282	25 855
	расчетные счета	1252	471 860 061	311 985 071	67 817 882
	валютные счета	1253	253 136 708	67 638 473	48 766 336
	прочие денежные средства и их эквиваленты	1259	87 154	580 952	4 056 493
	Прочие оборотные активы	1260	2 600 651	4 180 033	6 189 094
	Итого по разделу II	1200	3 318 658 564	2 987 780 814	2 560 662 191
	Баланс	1600	12 249 735 124	10 855 186 062	10 035 277 360

Форма по ОКУД 0710001 с.3

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На 31.12.2014 г.	На 31.12.2013 г.	На 31.12.2012 г.
	IV. Долгосрочные обязательства				
	Заемные средства, в т. ч.	1410	1 368 217 117	944 249 743	774 749 753
	кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	1411	43 313 605	35 789 939	42 524 135
	займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	1412	1 324 903 512	908 459 804	732 225 618
	Отложенные налоговые обязательства	1420	334 312 526	298 537 693	216 171 520
7	Оценочные обязательства	1430	–	–	–
5	Прочие обязательства	1450	2 602 174	3 786 251	2 120 310
	Итого по разделу IV	1400	1 705 131 817	1 246 573 687	993 041 583
	V. Краткосрочные обязательства				
	Заемные средства, в т. ч.	1510	756 735 637	655 966 239	526 648 116
	кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	1511	26 695 588	–	–
	займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты	1512	33 037 483	53 497 429	12 294 308
	текущая часть долгосрочных кредитов и займов	1513	697 002 566	602 468 810	514 353 808
	Кредиторская задолженность, в т. ч.	1520	639 986 936	553 363	513 089

				884	718
	поставщики и подрядчики	1521	489 778 400	387 898 669	359 027 028
	задолженность перед персоналом организации	1522	264 874	383 692	209 039
	задолженность перед государственными внебюджетными фондами	1523	90 525	101 158	73 999
	задолженность по налогам и сборам	1524	14 679 988	23 004 964	6 549 779
	прочие кредиторы, в т. ч.	1525	134 521 188	141 746 432	146 940 385
	авансы полученные	1527	106 110 006	97 646 011	82 087 411
	другие расчеты	1528	28 411 182	44 100 421	64 852 974
	задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	1529	651 961	228 969	289 488
	Доходы будущих периодов	1530	–	940 619	838 101
7	Оценочные обязательства	1540	58 667 614	29 176 173	118 862 855
	Прочие обязательства	1550	–	–	–
	Итого по разделу V	1500	1 455 390 187	1 239 446 915	1 159 438 790
	Баланс	1700	12 249 735 124	10 855 186 062	10 035 277 360

Приложение 2

Отчет о финансовых результатах за 2014 год[11]

			КОДЫ
		Форма по ОКУД	0710002
	месяц, год)	Дата (число,	31 / 12 / 2014
Организация: ОАО «Газпром»		по ОКПО	00040778
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	7736050003
Вид экономической деятельности: оптовая торговля		по ОКВЭД	51.51.3
Организационно-правовая форма / форма собственности: открытое акционерное общество		по ОКОПФ/ОКФС	1.22 47/ 31
Единица измерения: тыс.руб.		по ОКЕИ	384

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	За 2014 год	За 2013 год
	Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	2110	3 990 280 172	3 933 335 313
	в том числе от продажи:			

	продажа газа	2111	2 887 395 036	2 917 451 056
	предоставление имущества в аренду	2112	604 297 807	574 946 915
	услуги по организации транспортировки газа	2113	227 352 970	202 009 785
	продукты нефтегазопереработки	2114	205 995 366	181 783 964
	продажа газового конденсата	2115	55 304 842	49 252 429
	продажа других работ и услуг	2116	7 071 342	5 930 439
	услуги по организации хранения газа	2117	2 862 809	1 960 725
6	Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	2120	(2 029 257 577)	(1 927 545 811)
	в том числе проданных:			
	продажа газа	2121	(1 031 208 264)	(997 264 231)
	предоставление имущества в аренду	2122	(602 605 545)	(579 826 935)
	услуги по организации транспортировки газа	2123	(228 705 134)	(197 744 067)
	продукты нефтегазопереработки	2124	(111 854 649)	(110 719 873)
	продажа газового конденсата	2125	(39 904 566)	(33 769 147)
	продажа других работ и услуг	2126	(13 866 795)	(7 445 985)
	услуги по организации хранения газа	2127	(1 112 624)	(775 573)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	1 961 022 595	2 005 789 502
6	Коммерческие расходы	2210	(976 374 373)	(978 592 795)
6	Управленческие расходы	2220	(63 402 712)	(65 369 929)
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	921 245 510	961 826 778
	Доходы от участия в других организациях	2310	378 170 347	110 443 031
	Проценты к получению	2320	52 168 226	17 898 134
	Проценты к уплате	2330	(84 333 437)	(74 147 485)

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	за 2014 год	за 2013 год
	Прочие доходы	2340	3 375 128 881	3 137 062 487
	Прочие расходы	2350	(4 364 298 166)	(3 298 514 899)

	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	278 081 361	854 568 046
	Налог на прибыль, в т. ч.:	2405	(54 193 723)	(122 479 079)
	текущий налог на прибыль	2410	(54 082 641)	(118 903 415)
	налог на прибыль прошлых лет	2411	(111 082)	(3 575 664)
	в т. ч. из стр. 2405 постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	99 653 392	72 873 963
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	(35 786 069)	(74 768 362)
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	9 859 730	(25 019 624)
	Прочие	2460	(11 898 618)	(8 258 254)
	Перераспределение налога на прибыль внутри КГН	2465	2 917 335	4 101 516
	Чистая прибыль (убыток)	2400	188 980 016	628 144 243

Форма по ОКУД 0710002
с.3

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	за 2014 год	за 2013 год
	СПРАВОЧНО:			
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	701 489 908	–
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520	27 029	28 572
	Совокупный финансовый результат периода	2500	890 496 953	628 172 815
	Базовая прибыль (убыток) на акцию (в руб.)	2900	7,98	26,53
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Приложение 3

Нормативно - правовые источники аудита бухгалтерской отчетности

Нормативно-правовые акты	Используемая аудитором информация
1.НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ ред. от 04.12.2007, с изм. от 02.10.2012	Ст. 264 п.20. К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы налогоплательщика: расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации.
2.ГК РФ (часть первая) от 30.11.1994 № 51 ФЗ (ред. от 13.05.2008) и ГК РФ (часть вторая) от 26.01.1996 № 14 – ФЗ (ред. от 06.12.2011, с изм. от 27.06.2012) (с изм. и доп., вступающими в силу с 01.07.2012)	Гражданское законодательство основывается на признании равенства участников регулируемых им отношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимости беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечения восстановления нарушенных прав, их судебной защиты.
3. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ(ред. от 11.07.2011) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступающими в силу с 03.11.2011)	Ст.7. Обязательный аудит.
4. Федеральный закон от 06.12.2011 г N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»	Ст. 13. Состав бухгалтерской отчетности. Ст. 14. Отчетный год. Ст. 15. Адреса и сроки предоставления бухгалтерской отчетности. Ст. 16. Публичность бухгалтерской отчетности.
5. Приказ Минфина РФ от 20.05.2003 №44н «Об утверждении методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организации» (ред. 25.10.2010)	Настоящие Методические указания устанавливают правила формирования в бухгалтерской отчетности информации об осуществлении в соответствии с гражданским законодательством РФ реорганизации организаций (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (далее – организации).
6. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» от 24.12.2010 N 186н.	п.30. Состав бухгалтерской отчетности организации п.36. Бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно. п.89 Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование. п.90. В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация публикует бухгалтерскую отчетность и итоговую часть аудиторского заключения. V. Основные правила сводной бухгалтерской отчетности.
7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)	Настоящее Положение устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

8.Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03)	ⅴ. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.
9. Федеральные стандарты аудиторской деятельности (ФСАД)	Настоящие стандарты устанавливают правила проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности
10.Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99»	1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней. П. 13. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год, отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. 2. Содержание бухгалтерского баланса. 3. Содержание отчета о прибылях и убытках. 1. Правила оценки статей бухгалтерской отчетности. 2. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности. 3. Аудит бухгалтерской отчетности 4. Публичность бухгалтерской отчетности. 5. Промежуточная бухгалтерская отчетность.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008»	Настоящее положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений).