

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

Институт экономики
Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.

«21» мая 2018г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование формирования показателей отчета о
движении денежных средств на примере общества с
ограниченной ответственностью «Агрокомплекс «Ак Барс»
Арского района Республики Татарстан**

Обучающийся:

Малышева Марина Сергеевна

Руководитель:

к.э.н., доцент

Садриева Эльвира Ринатовна

Рецензент:

ст.преподаватель

Галяутдинова Гульшат Закиулловна

Казань 2018

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Казанский государственный аграрный университет»

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Направление подготовки 38.03.01 Экономика
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

УТВЕРЖДАЮ
Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«20»мая 2018 г.

ЗАДАНИЕ
на выпускную квалификационную работу

_____ Малышева Марина Сергеевна _____

- 1. Тема работы** Совершенствование формирования показателей отчета о движении денежных средств на примере общества с ограниченной ответственностью «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района Республики Татарстан_____
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «21» мая 2018г.
- 3. Исходные данные к работе:** нормативные документы по бухгалтерскому учету, международные стандарты финансовой отчетности, периодическая и учебная литература, данные первичного, аналитического и синтетического учета, годовые бухгалтерские отчеты ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, результаты личных наблюдений и разработок_____
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** теоретические основы формирования отчета о движении денежных средств; понятие и назначение отчета о движении денежных средств; формирование отчета о движении денежных средств по ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7; анализ производственно-финансовой деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ; анализ природно-экономических условий; анализ финансового состояния;

оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
совершенствование формирования показателей отчета о движении денежных на
примере ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ; формирование
показателей и информационные возможности отчета о движении денежных
средств; анализ денежных средств по данным отчета о движении денежных
средств; совершенствование формирования показателей
отчета о движении денежных средств_____

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«20»мая 2018 г.

Руководитель

Э.Р. Садриева

Задание принял к исполнению

М.С. Малышева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.16	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	15.03.17	
1.1. Понятие и назначение отчета о движении денежных средств		
1.2. Формирование отчета о движении денежных средств по ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7		
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.17	
2.1. Анализ природно-экономических условий		
2.2. Анализ финансового состояния		
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля		
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ НА ПРИМЕРЕ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	15.04.17	
3.1. Формирование показателей и информационные возможности отчета о движении денежных средств		
3.2. Анализ денежных средств по данным отчета о движении денежных средств		
3.3. Совершенствование формирования показателей отчета о движении денежных средств		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.18	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.18	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.18	

Обучающийся

Руководитель

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ	7
1.1. Понятие и назначение отчета о движении денежных средств	7
1.2. Формирование отчета о движении денежных средств	12
по ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7	
2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	19
2.1. Анализ природно-экономических условий	19
2.2. Анализ финансового состояния	28
2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля	35
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ НА ПРИМЕРЕ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ	38
3.1. Формирование показателей и информационные возможности отчета о движении денежных средств	38
3.2. Анализ денежных средств по данным отчета о движении денежных средств	51
3.3. Совершенствование формирования показателей отчета о движении денежных средств	62
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	76
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	80
ПРИЛОЖЕНИЯ	86

ВВЕДЕНИЕ

Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой экономические субъекты подготавливают бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Одной из основных форм

бухгалтерской (финансовой) отчетности является отчет о движении денежных средств.

Составление отчета о движении денежных средств направлено на повышение полезности раскрываемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с бухгалтерским балансом и отчетом о финансовых результатах он обеспечивает представление информации, позволяющей оценить финансовое состояние экономического субъекта, его платежеспособность, а также понять изменения в его чистых активах и способность регулировать поступление денежных средств в условиях постоянно меняющихся внешних и внутренних факторов.

Информационная значимость отчета о движении денежных средств возрастает в связи с тем, что именно денежные потоки являются одними из первых показателей, которые позволяют выявить потенциальные проблемы организации. В отличие от всех других форм бухгалтерской (финансовой) отчетности отчету о движении денежных средств посвящен отдельный бухгалтерский стандарт – Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011), который максимально приближен к правилам формирования показателей такого отчета, установленным МСФО (1AS) 1.

В связи с вышеизложенным тема выпускной квалификационной работы является актуальной.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение содержания, порядка формирования показателей отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ и разработка на этой основе дальнейших путей совершенствования формирования показателей отчета.

В целях достижения поставленной цели при выполнении выпускной квалификационной работы необходимо решить следующие задачи:

1. Изучить теоретические основы формирования отчета о движении денежных средств.

2. Проанализировать производственно-финансовую деятельность ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2014-2017 годы.

3. Изучить порядок формирования показателей отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ и на этой основе разработать пути дальнейшего совершенствования формирования показателей отчета о движении денежных средств.

4. Провести анализ денежных средств по данным отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ.

В выпускной квалификационной работе в качестве информационной базы исследования использованы нормативные документы, регламентирующие учет денежных средств и их отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности; литература по бухгалтерскому финансовому учету, бухгалтерской финансовой отчетности, аудиту и анализу финансовой отчетности; годовые отчеты ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, а так же данные регистров синтетического и аналитического учета денежных средств.

Основными методами исследования в работе являются: монографический, расчетно-конструктивный, экономико-статистический, балансовый, абстрактно-логический и др.

Практическая значимость исследования состоит в том, что его результаты могут быть использованы в практической деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в целях совершенствования формирования показателей отчета о движении денежных средств.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Понятие и назначение отчета о движении денежных средств

Бухгалтерский учет является основным звеном процесса управления экономикой любой организации. Для характеристики и изучения итогов финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за отчетный период данные бухгалтерского учета обобщаются и систематизируются в отчетности. Следовательно отчетность – это совокупность показателей, которые характеризуют результаты деятельности экономического субъекта за истекший период, обобщенных в определенном порядке и последовательности [51, с. 241]. Следовательно, формирование отчетности является логическим завершением учетного процесса в экономическом субъекте.

В России понятие «бухгалтерской (финансовой) отчетности» раскрыто в статье 3 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (рис. 1) [2].

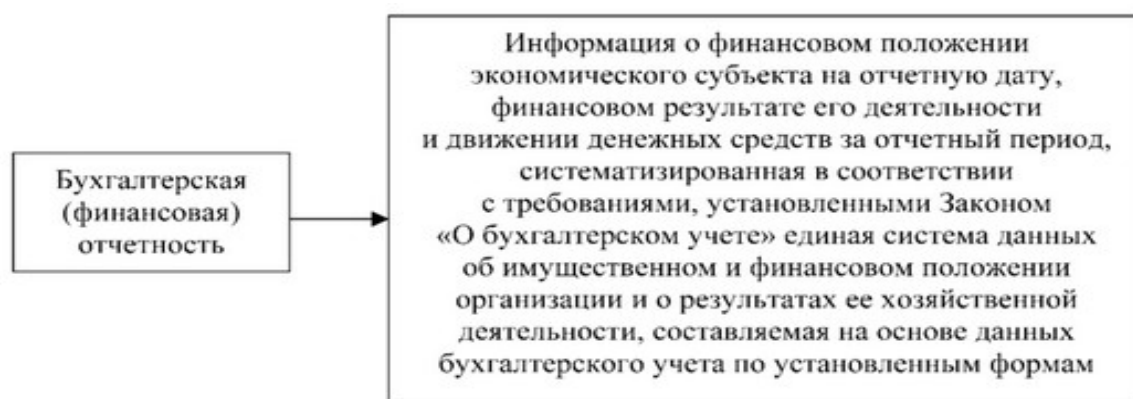


Рис. 1. Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 3 Федерального закона №402-ФЗ «О бухгалтерском учете») [2].

Из определения видно, что помимо информации о финансовом положении субъекта и финансовом результате деятельности экономического субъекта также в Законе №402-ФЗ упоминается информация и о движении денежных средств. Соответственно, отчет о движении денежных средств с введением в действие закона №402-ФЗ приобрел равнозначное положение с такими формами отчетности, как бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах.

Как справедливо отмечает И.А. Маслова [33, с. 4] отчет о движении денежных средств является одной из форм бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. Его сущность заключается в предоставлении пользователям информации о способности активов организации генерировать денежные средства при осуществлении хозяйственной деятельности. Это предоставляет возможность оценить успешность и стабильность ее работы. И.А. Маслова [33, с. 4] пишет, что цель составления отчета о движении денежных средств состоит в предоставлении данных об источниках притока денежных средств и направлениях расходования, остатках средств на счете, то есть о фактически произошедших событиях, причем данные за период суммируются на конкретную отчетную дату, и корректировка не производится. Основными пользователями данного отчета являются кредиторы и банки.

К сожалению, в России отчет о движении денежных средств не получил того признания, какое он имеет в международной практике. Так как, составляя отчет о движении денежных средств, необходимо показать собственникам и кредиторам, что предприятие способно обеспечить приток денежных средств не только в результате текущей деятельности, но и инвестиционной и финансовой. С этой целью необходимо правильно относить суммы на соответствующий вид деятельности. Кроме того, важным в использовании отчета является устранение внутренних оборотов, которые возникают при переходе денежных средств из одной статьи в другую.

Ю.И. Сигидов [50, с. 86] пишет, что бухгалтерская (финансовая) отчетность, формируемая в соответствии с российскими учетными стандартами, должна соответствовать принципам: полноты, периодичности, достоверности, последовательности, нейтральности, своевременности, открытости и публичности, существенности (рис. 2).



Рис. 2. Принципы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно российским стандартам бухгалтерского учета.

Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Т.В. Зубкова, И.В. Павлова [14, с. 107] пишут, что в составе бухгалтерской отчетности организации отчет о движении денежных средств впервые был сформирован как дополнительный раздел «Движение денежных средств» к отчету о финансовых результатах и их использовании начиная с отчета за 9 месяцев 1995 года. Отчет содержал информацию о движении денежных средств. С этого времени в бухгалтерском законодательстве было несколько вариантов представления отчета о движении денежных средств, Приказом Минфина России от 12.11.1996 N97 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций» движение денежных средств было распределено на движение по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Справочно предоставлялась информация о движении денежных средств по наличному расчету с использованием ККТ и с применением БСО, а также о движении наличных денежных средств из кассы организации в банк и из банка в кассу организации.

Существенно трансформировал рассматриваемую нами форму отчетности Приказ Минфина России от 22.07.2003 №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». В связи с этим возникли многочисленные вопросы со стороны бухгалтеров, которым было вменено в обязанность включать отчет о движении денежных средств в состав годовой отчетности (рисунок 3).

Специальных указаний на то, как решать эти вопросы, в Приказе №67н не содержалось.

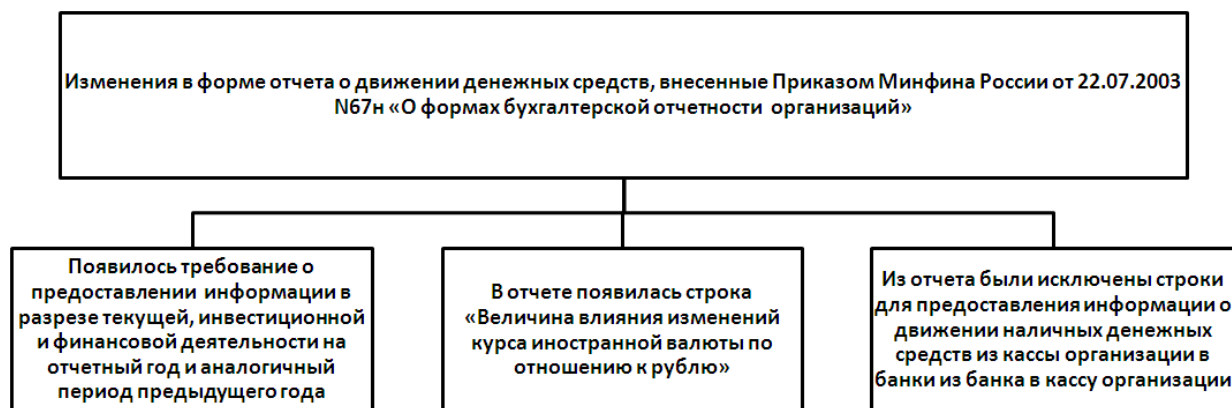


Рис. 3. Изменения в форме отчета о движении денежных средств, внесенные Приказом Минфина России от 22.07.2003 №67н.

Форма отчета с 2011 года содержит новое название итоговой строки «Результат движения денежных средств» по соответствующему виду деятельности. Также в новой форме в конце отчета суммируется общий «Результат движения денежных средств за отчетный период». Затем указывается «Остаток денежных средств на начало отчетного периода», в прежней форме с этой строки начинался отчет. Затем путем сложения результата движения денег за период и остатка на начало периода получают значение строки «Остаток денежных средств на конец отчетного периода». Остальные изменения касаются детальных расшифровок составляющих денежного потока по каждому из видов деятельности.

В настоящее время принципы формирования отчета о движении денежных средств раскрыты в отдельном стандарте – ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» [11]. Структура ПБУ 23/2011[11] представлена на рис. 4.

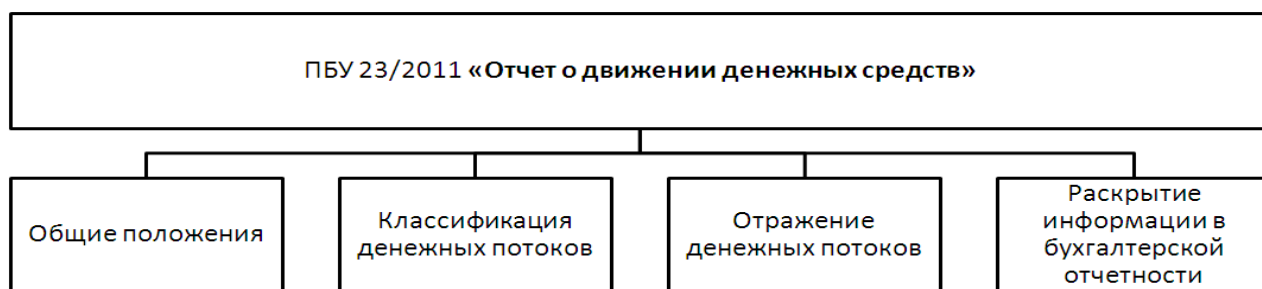


Рис. 4. Структура ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

Отчету о движении денежных средств в системе международных стандартов также посвящен отдельный стандарт МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств». Минфин ввел в России новый международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 17 «Договоры страхования». Соответствующий приказ от 04.06.2018 № 125н опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации. МСФО (IFRS) 17 устанавливает принципы и порядок признания, оценки, представления и раскрытия информации по договорам страхования. При этом МСФО (IFRS) 17 заменяет МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования» с учетом поправок 2016 года. Организация должна применять МСФО (IFRS) 17 к: выпущенным договорам страхования, включая договоры перестрахования; удерживаемым договорам перестрахования; выпущенным ею инвестиционным договорам с условиями дискреционного участия при условии, что организация также выпускает договоры страхования. Для добровольного применения документ введен с 22 июня 2018 года. Обязательное применение стандарта предполагается с 1 января 2021 года. Минфин подготовил к введению новый документ Международных стандартов финансовой отчетности. Проект соответствующего приказа опубликован на Едином портале для размещения проектов НПА. Документ предполагает ввести в действие в России документ МСФО «Внесение изменений в программу, сокращение программы или погашение обязательств по программе (поправки к МСФО (IAS) 19)». Напомним, МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» устанавливает правила учета и раскрытия информации о выплатах работникам. Работодатель применяет этот стандарт для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, в которых применяется МСФО (IFRS) 2 «Платеж, основанный на акциях». При этом новые поправки к МСФО (IAS) 19 Минфин пока не представил.

В МСФО (IAS) 7 дается следующее определение денежных средств: денежные средства в кассе и депозиты до востребования. Эквиваленты денежных средств представляют собой краткосрочные высоколиквидные

инвестиции, легко обратимые в известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения стоимости [36].

Пункт 4 ПБУ 23/2011 определяет применение общих требований к формам отчетности [36]. Данные требования устанавливаются, в частности, п. п. 5 – 17 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» [6]. Составление отчета о движении денежных средств заключается в распределении всех поступлений (притоков) денежных средств и их расходов (оттоков) по видам деятельности.

С 1996 года по нынешний день отчет о движении денежных средств всегда входил в состав приложений. И сейчас он относится к приложениям к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Соответственно не соответствует статус разных отчетных форм в российских и международных стандартах. По МСФО (IAS) 1 все формы отчетности основные и требуются в обязательном порядке [35]. В российском законодательстве отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств рассматриваются лишь в качестве пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах [2]. Если бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах требуются в обязательном порядке, то другие формы таковыми в отдельных случаях не являются. Например, субъекты малого предпринимательства могут не представлять отчеты об изменениях капитала, о движении денежных средств и другие формы пояснений. Такие отчеты не включаются в состав промежуточной отчетности.

Следовательно, отнесение отчета о движении денежных средств в состав приложений подталкивает российских пользователей недооценивать информацию, представленную в этом отчете.

1.2. Формирование отчета о движении денежных средств по ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7

В соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» в бухгалтерской отчетности должны быть раскрыты данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств организации [6]. К потоку денежных средств по российским учетным стандартам относятся переводы в пути, денежные средства в кассе, на расчетном, валютном и специальных счетах. Аналогично МСФО (IAS) 7 в поток денежных средств при формировании отечественного отчета включаются эквиваленты денежных средств [36].

Потоки денежных средств согласно и российским, и международным стандартам отражаются по разным видам деятельности организации. В российском отчете о движении денежных средств потоки денежных средств учитываются по группам. В соответствии с МСФО (IAS) 7 потоки денежных средств представляются в классификации по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности [36].

Конкретные способы учета и практику работы бухгалтерии каждая организация разрабатывает и утверждает самостоятельно с учетом специфики своей деятельности. Организация выбирает способы ведения бухучета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. Данное правило теперь прямо закреплено в ПБУ 1/2008 (ранее оно было предусмотрено только пунктом 2 статьи 8 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»). В то же самое время поправки в ПБУ значительно ограничивают право на выбор учетной политики дочерних компаний. Теперь пункт 5.1 ПБУ 1/2008 гласит, что если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним обществом, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов. Таким образом, если методы учета дочерней компании противоречат методам головной организации, «дочка» обязана изменить свою учетную политику.

Е. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская [34, с. 196] пишут, что сопоставление содержания потоков денежных средств в ПБУ

23/2011 и в МСФО (IAS) 7 показывает отсутствие их полной тождественности (рис. 5).

ВИД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ПБУ 23/2011	ВИД ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО МСФО (IAS) 7
• ТЕКУЩАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • поступления от продажи покупателям (заказчикам) продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг; • поступления арендных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей; • платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги; • оплата труда работников организации, а также платежи в их пользу третьим лицам; • платежи налога на прибыль организаций (за исключением случаев, когда налог на прибыль организаций непосредственно связан с денежными потоками от инвестиционных или финансовых операций); • уплата процентов по долговым обязательствам, за исключением процентов, включаемых в стоимость инвестиционных активов; • поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков); • денежные потоки по финансовым вложениям, приобретаемым в целях их перепродажи в краткосрочной перспективе (как правило, в течение трех месяцев) • предоставление займов другим лицам; • возврат займов, предоставленных другим лицам; • платежи в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретаемых в целях перепродажи в краткосрочной перспективе; • поступления от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), за исключением финансовых вложений, приобретенных в целях перепродажи в краткосрочной перспективе; • дивиденды и аналогичные поступления от долевого участия в других организациях; • поступления процентов по долговым финансовым вложениям, за исключением приобретенных в целях перепродажи в краткосрочной перспективе • ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • платежи поставщикам (подрядчикам) и работникам организации в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов, в том числе затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы; • уплата процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционных активов; • поступления от продажи внеоборотных активов; • платежи в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретаемых в целях перепродажи в краткосрочной перспективе; • поступления от продажи акций (долей участия) в других организациях, за исключением финансовых вложений, приобретенных в целях перепродажи в краткосрочной перспективе; • ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • денежные вклады собственников (участников), поступления от выпуска акций, увеличения долей участия; • платежи собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников; • уплата дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников); • поступления от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг; • платежи в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг; • получение кредитов и займов от других лиц; • возврат кредитов и займов, полученных от других лиц	• ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • денежные поступления от продаж товаров и предоставления услуг; • денежные поступления от аренды, гонорары, комиссионные и прочая выручка; • денежные платежи поставщикам за товары и услуги; • денежные платежи служащим и от их лица; • денежные поступления и платежи страховой компании в качестве страховых премий и исков, годовых взносов и прочих страховых вознаграждений; • денежные выплаты или компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью; • денежные поступления и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей • ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • денежные платежи для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов; • денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов; • денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместных компаниях (кроме платежей за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств, и за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей); • денежные поступления от продаж долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств, и за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей); • авансовые денежные платежи и кредиты, предоставленные другим сторонам (кроме авансовых платежей и кредитов, предоставляемых финансовыми компаниями); • денежные поступления от возмещения авансов и кредитов, предоставленных другим сторонам (кроме авансовых платежей и кредитов финансовых институтов); • денежные платежи по срочным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей или платежи классифицируются как финансовая деятельность; • денежные поступления от срочных контрактов, опционов и свопов, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей или поступления классифицируются как финансовая деятельность • ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ: • денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов; • денежные выплаты владельцам для приобретения или для погашения акций компании; • денежные поступления от выпуска необеспеченных облигаций, займов, векселей, обеспеченных облигаций, вкладных и других краткосрочных и долгосрочных кредитов; • денежные погашения кредитных сумм; • денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде

Рис. 5. Сопоставление содержания потоков денежных средств в отчетах о движении денежных средств, составленных по ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7

Как видно из рисунка 5 обнаруживается ряд несоответствий требований ПБУ 23/2011 и МСФО (IAS) 7. так, в отличие от требований ПБУ 23/2011 в перечень денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности по МСФО (IAS) 7 не включаются регламентации относительно платежей и выплат процентов и дивидендов. По мнению Е.А. Мизиковского, Т. Ю. Дружиловской, Э.С. Дружиловской [34, с. 198] это различие может быть обусловлено следующим обстоятельством.

Российскими стандартами в отличие от МСФО (IAS) 7 не предусматривается возможность разной квалификации указанных потоков денежных средств по усмотрению организаций, поскольку каждый из представляемых в отчете о движении денежных средств видов деятельности характеризуется перечнем соответствующих статей.

В потоке от финансовой деятельности, регламентированном ПБУ 23/2011 как видно из рисунка 5 отсутствует аналог статьи «Денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде». В системе международных стандартов таким стандартом является МСФО (IAS) 17 «Аренда» (с 1 января 2019 г. этот стандарт в обязательном порядке заменяется на МСФО (IFRS) 16 «Аренда»).

Из рисунка 5 видно, что отсутствует полная тождественность в названиях статей отчета о движении денежных средств.

Несмотря на отмеченные различия, нельзя не признать, что принятие ПБУ 23/2011 устранило ряд существовавших ранее значительных несоответствий порядка формирования российского отчета о движении денежных средств регламентациям международных стандартов.

МСФО (IAS) 7 дает организации возможность выбора метода представления потоков денежных средств по операционной деятельности, что определяет в конечном счете содержание отчета о движении денежных средств: прямого метода или косвенного метода.

При использовании прямого метода раскрываются основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей. Примером, иллюстрирующим этот метод учета потока денежных средств от операционной деятельности, может служить фрагмент отчета о движении денежных средств, представленный на рисунке 6.

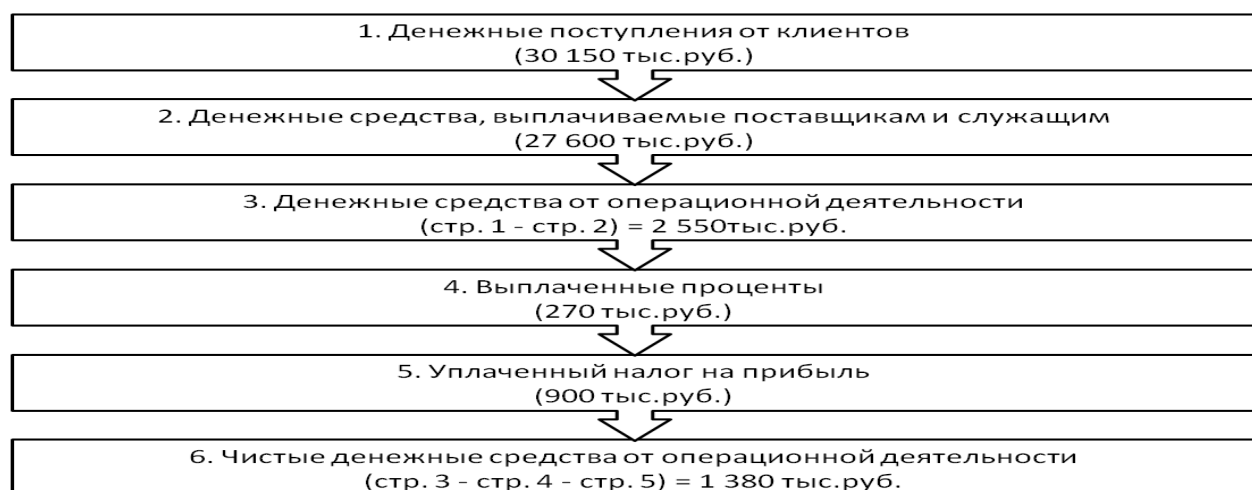


Рис. 6. Фрагмент отчета о движении денежных средств, составленного прямым методом

Примером, иллюстрирующим данный метод для отражения потока денежных средств от операционной деятельности, может служить фрагмент отчета о движении денежных средств, представленный на рисунке 7.

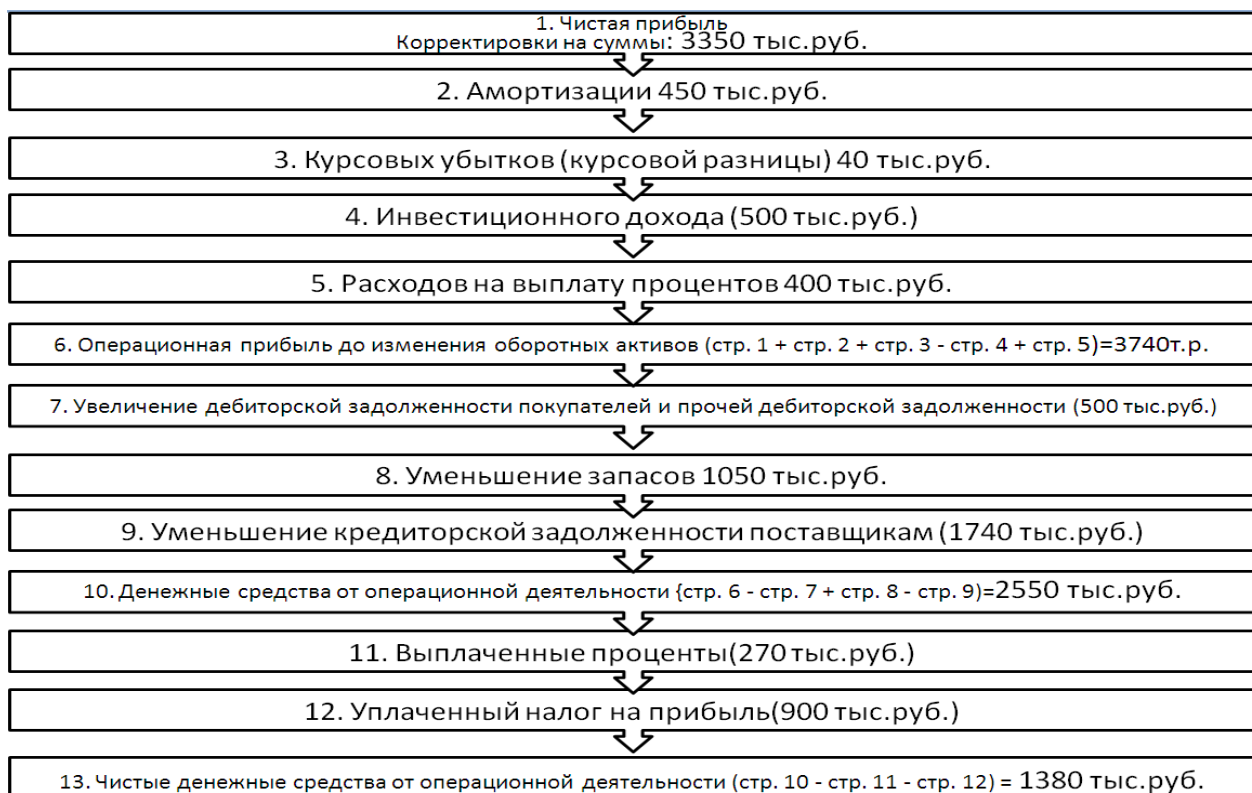


Рис. 7. Фрагмент отчета о движении денежных средств, составленного косвенным методом

Как видно из приведенных примеров, несмотря на разную последовательность вычислений, при прямом и косвенном методах в итоге

получается одна и та же сумма показателя чистых денежных средств от операционной деятельности. В обоих приведенных фрагментах отчетности этот показатель составляет 1 380 тыс.руб.

При кажущейся громоздкости и непривычности для российского пользователя косвенный метод достаточно широко распространен в мировой практике. При этом в МСФО (IAS) 7 отдано предпочтение прямому методу, хотя не исключается использование косвенного метода. В 2018 году правила проведения аудиторских проверок бухгалтерской отчетности изменились. При проведении аудита за 2017 год проверяющие будут руководствоваться международными стандартами аудита (МСА). В соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008г. МСА обязательны для применения: аудиторскими организациями и аудиторами (п.1 ст.7 закона 307-ФЗ), аудируемыми и иными лицами, заключившими договор оказания аудиторских услуг (п.2 ст.14 закона 307-ФЗ). Приказом Минфина №192н от 24.10.2016г. введены в действие 30 международных стандартов аудита (МСА), а приказом Минфина от №207н от 09.11.2016г. - еще 18. При этом применяются МСА. Применение международных стандартов должно способствовать тому, что аудиторские заключения будут содержать в себе большее количество информации о состоянии бизнеса аудируемого лица. В соответствии с международными стандартами при аудите бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также в иных случаях по решению аудитора в аудиторское заключение включается отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита». Административным кодексом предусмотрены штрафы как за нарушение сроков предоставления аудиторского заключения/сведений о его результатах, так и за непроведение обязательного аудита. Так, согласно п.2 ст.15.19 КоАП РФ, нераскрытие или нарушение эмитентом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией, либо лицом, оказывающим услуги по публичному представлению раскрываемой информации, порядка и сроков раскрытия информации, а также раскрытие информации не в полном объеме

наказывается очень сурово. Должностных лиц могут оштрафовать на сумму в размере от 30 000 до 50 000 рублей или дисквалифицировать на срок от 1 до 2 лет. Юридическим лицам грозит еще более серьезный штраф. На основании п.6-8 ст.14.25 КоАП РФ несвоевременное представление сведений в Единый федеральный реестр влечет предупреждение должностных лиц или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 5 000 до 10 000 рублей. В случае рецидива и совершения этого же нарушения повторно, штраф составит 10 000 – 50 000, а кроме того должностное лицо может быть дисквалифицировано на срок от одного года до трех лет. В соответствии с положениями ст.19.7 КоАП РФ, за непредставление информации в Росстат (с соблюдением предусмотренных законодательством сроков), устанавливается ответственность. Кроме того, все по той же ст.19.7 компанию могут отдельно оштрафовать еще и за то, что сведения были представлены в неполном составе (письмо Росстата № 13-13-2/28-СМИ от 16.02.2016г.)

Профессор В.Г. Гетьман [21, с. 526] пишет, что при составлении отчета о движении денежных средств наиболее предпочтительным является использование прямого метода. Выбранный метод отражения движения денежных средств от операционной деятельности определяет и всю форму отчета о движении денежных средств.

Отчет о движении денежных средств — это динамический отчет, который методами балансовых обобщений определенных фактов хозяйственной жизни отчетного периода объясняет в существенных аспектах поступление и выбытие реальных финансовых средств. В сравнении с балансом и отчетом о финансовых результатах рассматриваемый отчет ориентирован на раскрытие для внешних пользователей бухгалтерской(финансовой) отчетности дополнительных сведений о финансовом положении организации, которые не могут быть прямо или косвенно получены из каких-либо других составных частей отчетности.

Отчет о движении денежных средств становится приоритетной формой отчетности в России благодаря информации, в которой, заинтересованы как собственники, так и кредиторы.

2. АНАЛИЗ ПРОИЗВОДСТВЕННО-ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Анализ природно-экономических условий

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ расположено в селе Смак Корса Арского района РТ, расположенном в 15 км от районного центра и железнодорожной станции Арск, от республиканского центра 70 км. Образовано в 2004 году в составе агропромышленного блока ОАО «Холдинговая компания «Ак Барс».

Общая площадь земельного фонда хозяйства составляет 13120 га., в т. ч. сельскохозяйственных угодий 12496 га., пашни 12000 га, пастбищ 363 га., сенокосов 133 га.

Удаленность от пунктов реализации основных видов сельскохозяйственной продукции: зерна и рапса 18 км., картофеля 47 км., молока 86 км., мяса 46 км. Удаленность от баз закупки основных видов материально-технических ресурсов: сельскохозяйственных машин, запасных частей и горюче-смазочных материалов 54 км., строительных материалов 85 км., удобрений 330 км.

Преобладающими почвами на территории хозяйства преимущественно являются светло-серые и серые лесные, дерново-подзолистые. Климат умеренно-континентальный. Земельный массив представляет собой приподнятую равнину, рельеф ровный, спокойный с небольшим уклоном.

Оценочный балл оценки сельскохозяйственных угодий по природным свойствам в хозяйстве 27,4.

Внутрихозяйственная дорожная сеть асфальтирована. Имеется хорошо налаженная телефонная сеть, электрификация, радио, телевидение.

На территории хозяйства располагаются объекты социальной инфраструктуры: школа, сельсовет, клуб, аптека, мечеть, столовая. В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» имеются следующие подсобные предприятия: машинно-тракторный парк с ремонтными подразделениями, автопарк, энергетическая служба, теплоснабжение, склад ГСМ и запчастей.

Для наиболее полной характеристики природно-экономических условий необходимо провести анализ показателей, характеризующих обеспеченность хозяйства ресурсами, одним из таких является эффективность использования земли. Для проведения анализа изучения состояния земельных угодий в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, рассмотрим состав земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий, отражённых в таблице 2.

Таблица 2 – Состав и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2014-2017 года

Виды земельных угодий	Площадь, га				Структура с/х угодий, %				В среднем по РТ за 2017 г. %
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2017 г.	
Общая земельная площадь	12545	12545	13120	13120	X	X	X	X	X
Всего сельскохозяйственных угодий, из них:	11920	11920	12496	12496	100	100	100,0	100,0	100
Пашня	11496	11496	12000	12000	96,4	96,4	96,0	96,0	87,6
Сенокосы	12	12	133	133	0,1	0,1	1,1	1,1	1,9
Пастбища	412	412	363	363	3,5	3,5	2,9	2,9	10,2
Процент распаханности	X	X	X	X	96,4	96,4	96,0	96,0	87,6

Данные таблицы 2 свидетельствуют о том, что общая земельная площадь ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ особо не меняется. В структуре сельскохозяйственных угодий наибольший удельный вес приходится на пашню и составляет 96,0 % в 2017 году. Следовательно, процент распаханности соответствует этому значению, то есть 96,0%. Процент распаханности выше 80%, что говорит о том, что изучаемая организация интенсивно использует свои земли, почти вся площадь находится в обороте.

Данный показатель в 2017 году был выше на 8,4 процентных пункта по сравнению со средними данными по РТ. Сравнивая другие показатели со средними данными по РТ за 2017 год, видим, что площадь сенокосов ниже среднереспубликанских данных на 0,8 пункта; площадь пастбищ ниже на 7,3 пункта.

Земля имеет огромное значение для сельского хозяйства. Она единственная отрасль народного хозяйства, которая напрямую зависит от земли. Земля одновременно выступает и предметом труда, и средством труда. При правильном уходе земля не только изнашивается, но и способна постоянно увеличивать свою производительность.

Для более полной характеристики хозяйства необходимо определить производственное направление и уровень специализации производства. Под специализацией предприятия понимают сосредоточение его деятельности на производстве определенного вида или видов продукции. Специализация предприятия означает выделение главной отрасли и создание условий для ее преимущественного развития. Для этого необходимо рассчитать показатели стоимости товарной продукции за 2014-2017 годы (таблица 3).

Таблица 3 – Стоимость и структура товарной продукции в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2014-2017 годы

Вид продукции	Годы								В сред- нсм за 5 лет
	2014		2015		2016		2017		
	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	%
Зерно	579,4	15,7	427,4	9,8	847,0	17,7	728,0	16,3	15,72
Рапс	43,7	1,2	71,1	1,6	114,6	2,4	145,1	3,3	2,08
Картофсль	35,4	1,0	311,9	7,1	214,1	4,5	104,9	2,4	3,04
Молоко	2722,6	73,8	2945,9	67,2	2951,1	61,7	2920,8	65,5	64,68
Мясо КРС	274,6	7,4	617,1	14,1	652,6	13,6	703,7	15,8	14,72
Лошади	31,7	0,9	8,4	0,2	2,4	0,1	0	0	0,28
Мсд	1,0	0,1	1,5	0,1	1,5	0,1	1,5	0,1	0,1
Итого	3688,4	100	4383,3	100	4783,3	100	4457,5	100	100

Из таблицы 3 можно сказать, что специализация в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ скотоводческая, так как наибольший удельный

вес в структуре товарной продукции в среднем за 5 лет занимает производство молока и мяса КРС.

Для характеристики уровня (степени) специализации хозяйства используем показатель коэффициента специализации. Его величина определяется на основе данных таблицы 3 по формуле И.В. Поповича:

$$K_c = 100 / \sum P (2j - 1), \text{ где}$$

K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции;

j – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре товарной продукции, начиная с наивысшего:

$$K_c = 100 / 79,4(2*1-1) + 15,72(2*2-1) + 3,04(2*3-1) + 2,08(2*4-1) + 0,1(2*5-1) + 0,1(2*6-1) = 0,63$$

Коэффициент специализации равен 0,63, что свидетельствует о высоком уровне специализации в изучаемом хозяйстве.

Показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда имеют важное значение для повышения конечных результатов сельскохозяйственного производства, так как во многом определяют уровень и темпы его развития. Показатели фондооснащенности и фондовооруженности труда представлены в таблице 4.

Таблица 4 – Динамика уровня фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс.руб.	837401	804315	869780	729178	781096	265228
Площадь сельскохозяйственных угодий, га.	11920	11920	11920	12496	12496	6290
Среднегодовая численность работников, занятых в	397	352	346	326	326	98

сельскохозяйственном производстве, чел.						
Фондооснащенность, тыс.руб на 100 га сельскохозяйственных угодий	7025,2	6747,6	7296,8	5835,3	6250,8	4216,7
Фондовооруженность, тыс.руб. на 1 работника	2109,3	2285,0	2011,1	2236,7	2396,0	2706,4

По данным таблицы 4 можно сделать вывод, что показатель фондооснащенности труда ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ не имеет ярко выраженной тенденции изменения. Так, например, фондооснащенность труда в 2017 году на 7,1% выше по сравнению с данным показателем за 2016 год. А вот показатель фондовооруженности труда в динамике с 2010 по 2014 года растет, а в 2015 году наблюдается снижение этого показателя. С 2016 года фондовооруженности труда растет и к отчетному году составляет 2396 тыс.руб.на 1 работника. По сравнению со среднереспубликанскими данными показатель фондооснащенности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» выше на 48,2 %, показатель фондовооруженности труда ниже на 11,5 %.

Энергетические ресурсы, наряду с другими основными производственными фондами, являются наиболее активной частью материально-технических ресурсов сельскохозяйственного производства. Об энергетических ресурсах ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» можно судить по энергооснащенности и энерговооруженности труда (таблица 5).

Таблица 5 – Динамика уровня энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Сумма энергетических мощностей, л.с.	30460	26302	26302	27680	27680	6477
Площадь пашни, га	11496	11496	11496	12000	12000	5508
Число среднегодовых работников, чел.	397	352	346	326	326	98

Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	265,0	228,8	220,7	221,5	221,5	117,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	76,7	74,7	76,0	84,9	84,9	66,1

Данные таблицы 5 свидетельствуют о росте уровня энерговооруженности труда ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2013 по 2016 годы.

В 2016 году по сравнению с 2013 годом энерговооруженность труда увеличилась на 10,7 %. В 2016-2017 годах данный показатель остается неизменным. Показатель энергооснащенности в динамике за 2013-2015 годы снижается, а в 2016 произошло увеличение показателя на 0,36 %. В 2016-2017 годах энергооснащенность остается неизменной. Энергооснащенность и энерговооруженность имеют максимальные значения в отчетном 2017 году. Изучаемые показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в 2017 году были выше по сравнению со средними данными по республике (соответственно на 88,3 % и 28,4 %).

Наряду с общей энергообеспеченностью хозяйства необходимо рассчитать и уровень обеспеченности сельскохозяйственного производства основными машинами: тракторами и комбайнами, т.к. особенно тракторы широко применяются в различных процессах производства, что делает их самой активной частью энергетических ресурсов хозяйства. Уровень обеспеченности основными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Динамика уровня обеспеченности основными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы				
	2013	2014	2015	2016	2017
Площадь пашни, га.	11496	11496	11496	12000	12000
Нормативная нагрузка пашни на 1 эталонный трактор, шт.	100	100	100	100	100
Требуемое число эталонных тракторов, шт.	115	115	115	120	120
Имеется эталонных тракторов, шт.	61	57	57	54	54
Уровень обеспеченности тракторами, %	53,5	49,6	49,6	45,0	45,0
Площадь посева зерновых и	3724	4378	4804	4600	4816

зернобобовых, га.					
Нормативная нагрузка посевов на 1 зерноуборочный комбайн, га.	150	150	150	150	150
Требуемое число зерноуборочных комбайнов, шт.	25	29	32	31	32
Имеется зерноуборочных комбайнов, шт.	15	15	15	21	21
Уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами, %	60,0	51,7	46,8	67,7	65,6

При анализе данных таблицы 6 можно сделать вывод, что обеспеченность основными сельскохозяйственными машинами в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ низкая. Примерно только на половину предприятие обеспечивается сельскохозяйственной техникой. Таким образом, к отчетному году снижались уровень обеспеченности тракторами до 45,0%, и уровень обеспеченности зерноуборочными комбайнами к 2017 году составляет 65,6%, снижение показателя произошло в данном случае за счет увеличения посевной площади зерновых и зернобобовых культур с 4785 га до 4600 га к отчетному году. Таким образом, низкий уровень обеспеченности основными машинами отрицательно влияет на сроки проведения посева, уборки сельскохозяйственных культур, урожай, осуществление химизации, соблюдение общей системы земледелия и, следовательно, на эффективность производства в целом.

В создании сельскохозяйственной продукции участвуют три фактора: земля, производственные фонды и труд. Первые два из них имеют свою материальную, вещественную сущность. В отличие от них, труд представляет собой процесс взаимодействия человека и природы. Для определения годового запаса труда и уровня его использования в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» рассчитаем показатели таблицы 7.

Таблица 7 – Запас труда и уровень его использования в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ в 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовое число	421	402	395	363	355	106

работников хозяйства, чел.						
Годовой запас труда, тыс. чел-час.	766,2	731,6	777,3	706,5	690,8	192,4
Фактически отработано, тыс. чел-час	879	884	837	751,0	715,0	213
Уровень использования запаса труда, %	114,7	120,8	107,6	106,3	103,5	110,7

Как видно из таблицы 7 в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2013-2017 годы уровень использования трудовых ресурсов выше допустимого уровня – это объясняется нехваткой рабочей силы. В 2017 году уровень использования трудовых ресурсов составляет 103,5 %, это на 3,5 % выше нормативного, т.е. при сохранении тех же условий работы количество рабочих должно быть больше.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельском хозяйстве применяется система показателей, характеризующих использование земли, производственных фондов и труда. Расчет показателей эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» показан в таблице 8.

Таблица 8 – Показатели экономической эффективности в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2013-2017 годы

Показатели	Годы					В среднем по РТ за 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	237,6	288,3	311,8	252,3	214,8	301,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	18,2	26,0	28,6	25,7	21,9	49,3
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	0,9	1,1	1,1	1,1	0,9	1,8
- 100 руб. издержек производства, руб.	2,4	2,8	2,5	1,9	1,7	2,5
Сумма валового дохода в расчете на: - 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	5797,1	6721,5	7067,7	5704,0	10372,0	2186,7
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	443,3	607,2	649,5	582,5	1059,2	357,0
- 100 руб. основных производственных фондов, руб.	18,9	26,6	25,8	26,0	44,2	13,3
- 100 руб. издержек производства,	57,5	64,5	57,6	43,09	84,7	17,9

руб.						
Сумма прибыли (убытка) в расчете на:						
- 100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	1131,6	1680,8	972,92	1787,03	-83,05	746,2
- 1 среднегодового работника, тыс.руб.	86,5	151,8	89,41	182,50	-8,48	121,8
- 100 руб основных производственных фондов, руб.	3,7	6,6	3,56	8,16	-0,35	4,5
- 100 руб издержек производства, руб.	11,2	16,1	7,93	13,50	-0,68	6,1
Уровень рентабельности (убыточности),%	18,6	24,3	14,04	24,83	-0,87	9,7

Как видно из таблицы 8 в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ стоимость валовой продукции в расчете на 100 га соизмеримой пашни с 2013 по 2017 год постепенно снижалась и в 2017 году составило 214,8 тыс. руб.

Стоимость валовой продукции в расчете на 1 среднегодового работника с 2013 по 2015 год растет, а с 2016 по 2017 год снижается и в 2017 году составило 21,9 тыс. руб. Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. основных производственных фондов с 2013 по 2016 год растет, а в отчетном 2017 снизилась до 0,92 тыс. руб. Стоимость валовой продукции в расчете на 100 руб. издержек производства имеет почти такую же тенденцию. Сумма валового дохода в расчете на 100 га соизмеримой пашни в 2013 году составила 5797 тыс.руб., а к отчетному 2017 году увеличилась до 10114 тыс. руб., что вышло в 1,74 раз по сравнению с данным показателем за базисный 2013 год. В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ сумма прибыли на одного среднегодового работника в 2016 году составила 182,5тыс.руб., это вышло показателя предыдущего года почти в 2,05 раза. А в 2017 году понесли убытки – 848 тыс. руб. Такая же картина наблюдается по другим показателям.

Рентабельность – важнейший экономический показатель, характеризующий хозяйственную деятельность предприятия. Повышение роли таких показателей, как прибыль, рентабельность, для анализа деятельности предприятий имеет большое значение. Она служит расчетной основой цен, а, следовательно, и прибыли.

Производство в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2012 по 2016 годы было рентабельным, уровень рентабельности в 2016 году составлял 24,83 %. А в 2017 году хозяйство работало убыточно и уровень убыточности составил 0,87%. Следовательно, основное производство изучаемой организации нуждается в повышении рентабельности и выводе его из убыточного состояния.

Анализ таблицы 8 показал, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» до 2017 года имело высокие показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства и являлось прибыльным.

2.2. Анализ финансового состояния

Важнейшими взаимосвязанными характеристиками финансового состояния коммерческой организации являются платежеспособность и ликвидность. При этом если под платежеспособностью коммерческой организации понимается ее способность своевременно и в полном объеме рассчитываться по всем своим обязательствам (долгосрочным и краткосрочным), то ликвидность коммерческой организации представляет собой ее способность выполнять краткосрочные обязательства и осуществлять непредвиденные расходы.

Платежеспособность коммерческой организации определяется наличием необходимых платежных средств для своевременных расчетов с поставщиками, рабочими и служащими по заработной плате, финансовыми органами, налоговой системой, банками и другими контрагентами.

В зависимости от степени ликвидности, т.е. скорости превращения в денежные средства, активы организации разделяются на следующие группы: наиболее ликвидные активы (А1); быстро реализуемые активы (А2); медленно реализуемые активы (А3); трудно реализуемые активы (А4). Первые три группы активов могут постоянно меняться в течение хозяйственного периода и относятся к текущим активам организации. Они более ликвидны, чем остальное имущество организации.

Обязательства организации (статьи пассива баланса) также группируются в четыре группы и располагаются по степени срочности их оплаты: наиболее срочные обязательства (П1); краткосрочные пассивы (П2); долгосрочные пассивы (П3) и постоянные пассивы (П4).

Баланс абсолютно ликвиден, если по каждой группе обязательств имеется соответствующее покрытие активами, т.е. предприятие способно без существенных затруднений погасить свои обязательства. Недостаток активов той или иной степени ликвидности свидетельствует о возможных осложнениях в выполнении обязательств.

Анализ ликвидности баланса за 2015-2017 годы ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ представлен в таблице 8.

Таблица 8 – Анализ ликвидности баланса в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

АКТИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	ПАССИВ	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Платежный излишек (недостача)		
								2015 г.	2016 г.	2017 г.
Наиболее ликвидные активы (А1)	164533	159115	1913	Наиболее срочные обязательства (П1)	76746	83566	118436	87787	75549	- 116523
Быстро реализуемые активы (А2)	582663	559774	1072705	Краткосрочные пассивы (П2)	490025	610187	856106	92638	- 50413	216599
Медленно реализуемые активы (А3)	165708	185876	257288	Долгосрочные пассивы (П3)	273602	112525	137647	- 107894	73351	119641
Трудно реализуемые активы (А4)	1309407	1282280	1236759	Постоянные пассивы (П4)	1381938	1380767	1456476	- 72531	- 98487	- 219717
Баланс	2222311	2187045	2568665	Баланс	2222311	2187045	2568665	X	X	X

Из таблицы 8 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2015 – 2017 годах платежный недостаток имеет место по труднореализуемым активам, к 2017 году недостаток увеличился на 121 230 тыс.руб. По наиболее ликвидным активам в 2015-2016 годах наблюдался платежный излишек, в 2017 году по данной группе наблюдается платежный недостаток. В 2015 году платежный недостаток имел место по медленно реализуемым активам, в 2016-2017 годах по данной группе наблюдается

платежный излишек, который в 2017 году увеличился на 46 290 тыс.руб. По быстро реализуемым активам в 2017 году наблюдался платежный излишек который увеличился на 267 012 тыс.руб., в 2016 году по данной группе наблюдался платежный недостаток.

Баланс считается абсолютно ликвидным, если имеет место следующие соотношения активов и пассивов баланса (таблица 9).

Таблица 9 – Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс.руб.) за 2015 – 2017 годы

Абсолютно ликвидный баланс	Соотношение активов и пассивов баланса ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ		
	2015 г.	2016 г.	2017 г.
$A1 \geq П1$	164533 > 76 746 Условие выполняется	159115 > 83 566 Условие выполняется	1 913 < 118 436 Условие не выполняется
$A2 \geq П2$	582663 > 490 025 Условие выполняется	559774 < 610 187 Условие не выполняется	1 072705 > 856 106 Условие выполняется
$A3 \geq П3$	165708 < 273 602 Условие не выполняется	185876 > 112 525 Условие выполняется	257288 > 137 647 Условие выполняется
$A4 \leq П4$	1 309407 > 1 381 938 Условие не выполняется	1282280 < 1 380 767 Условие выполняется	1 236759 < 1 456 476 Условие выполняется

Из таблицы 9 видно, что баланс ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района не является абсолютно ликвидным, так как в 2015 году не выполняются третье и четвертое условия; в 2016 году не выполняется только второе условие; в 2017 году не выполняется только первое условие. Так как в 2017 году не выполняется первое условие, то есть наблюдается нехватка наиболее мобильных средств, что свидетельствует о низкой платежеспособности изучаемой организации.

Невыполнение одного из приведенных в таблице 9 соотношений говорит о том, что бухгалтерский баланс является ликвидным лишь на 75 %, двух – на 50 %, трех – на 25 %, всех – на 0 % (т.е. абсолютно неликвидным).

Проведя анализ ликвидности бухгалтерского баланса можно сделать вывод о том, что бухгалтерский баланс ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в 2015 году является ликвидным на 50 %, а в 2016-2017 годах на 50 %.

Анализ ликвидности баланса исследует не только текущее состояние расчетов, но и их перспективы. Сопоставление ликвидных средств и обязательств, позволяет выяснить текущую и перспективную ликвидность.

Текущая ликвидность (Тл) свидетельствует о платежеспособности (неплатежеспособности) в ближайшее к моменту проведения анализа времени.

Перспективная ликвидность (Пл) – это прогноз платежеспособности на основе сравнения будущих поступлений и платежей.

Определим текущую и перспективную ликвидность (таблица 10).

Таблица 10 – Текущая и перспективная ликвидность ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Текущая ликвидность (Тл)	180 425	25136	100 076	-80 349
Перспективная ликвидность (Пл)	-107 894	73 351	119 641	227 535

Из таблицы 10 видно, что текущая ликвидность свидетельствует о платежеспособности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ, за период она уменьшилась на 80 349 тыс.руб., что является отрицательным. Перспективная ликвидность увеличилась на 227 535 тыс. руб.

Для полной оценки ликвидности и платежеспособности наряду с абсолютными показателями рассчитываются относительные показатели на начало и конец анализируемого года, определяется их изменение за год и производится сравнение со сложившимися нормативами. К данным показателям следует отнести: коэффициент абсолютной ликвидности; коэффициент критической ликвидности; коэффициент текущей ликвидности.

Реальность оценки ликвидности бухгалтерского баланса организации может быть достигнута только на основе расчета всех коэффициентов ликвидности активов организации по данным бухгалтерского баланса (приложение А). Расчет коэффициентов ликвидности приведен в таблице 11.

Из таблицы 11 видно, что коэффициент абсолютной ликвидности в 2015-2016 годах соответствовал норме, это говорит о том, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ могло погасить свою кредиторскую

задолженность денежными средствами. К 2017 году ситуация изменилась – коэффициент абсолютной ликвидности уменьшился на 0,288 пункта и перестал соответствовать нормальным ограничениям. Коэффициент критической ликвидности чуть выше нормы, к 2017 году Ккл уменьшился на 0,22 пункта.

Таблица 11 – Коэффициенты ликвидности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015 – 2017 годы

Показатели	Нормальные ограничения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения период
1. Коэффициент абсолютной ликвидности (Кабл)	0,2-0,7	0,29	0,23	0,002	-0,288
2. Коэффициент критической ликвидности (Ккл)	0,8-1,0	1,32	1,04	1,10	-0,22
3. Коэффициент текущей ликвидности (Ктл)	$\geq 2,0$	1,61	1,30	1,37	-0,24

Коэффициент текущей ликвидности (коэффициент покрытия) меньше рекомендованных границ, что говорит о нерациональном вложении организацией своих средств и неэффективном их использовании. К 2017 году этот коэффициент уменьшился на 0,24 пункта. Данный показатель характеризует финансовое положение с точки зрения достаточности и эффективности использования собственного капитала. Различают абсолютные и относительные показатели финансовой устойчивости.

Проанализируем финансовую устойчивость ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района с помощью абсолютных показателей (таблица 12).

Таблица 12 – Абсолютные показатели финансовой устойчивости ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ (тыс. руб.) за 2015 – 2017 годы

Показатели	Условные обозначения	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
Источники формирования собственных и оборотных средств (капитал и резервы)	Шр П	1381938	1380767	1456476	74538
Внеоборотные активы	Ip А	1309407	1282280	1236759	-72648
Наличие собственных оборотных средств	СОС	72531	98487	219717	147186
Долгосрочные обязательства (кредиты и займы)	Vp П	273602	112525	73270	-200332
Наличие собственных и долгосрочных	СДИ	346133	211012	292987	-53146

заемных источников формирования запасов и затрат					
Краткосрочные обязательства (кредиты и займы)	КО	490025	610187	856106	366081
Общая величина основных источников формирования запасов и затрат	ОИ	836158	821199	1149093	312935
Общая величина запасов	З	165708	185233	256507	90799
Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств	дельта СОС	-93177	-86746	-36790	56387
Излишек (+), недостаток (-) собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат	дельта СД	180425	25779	36480	-143945
Излишек (+), недостаток (-) общей величины источников формирования запасов и затрат	дельта ОИ	670450	635966	892586	222136

Из таблицы 12 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ собственные оборотные средства увеличились на 147 186 тыс.руб., что заслуживает положительной оценки; собственные и долгосрочные заемные источники формирования запасов и затрат уменьшились на 53 146 тыс.руб., общая величина основных источников формирования запасов и затрат увеличилась на 312 935 тыс.руб.

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» недостаток собственных оборотных средств уменьшился на 56 387 тыс.руб.; излишек собственных и долгосрочных заемных источников формирования запасов и затрат уменьшился на 143 945 тыс.руб.; излишек общей величины источников формирования запасов и затрат увеличился на 222 136 тыс.руб. Исходя из данных таблицы 12 можно сказать, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района в 2015-2017 годах имеет нормальное финансовое состояние.

Оценим финансовую устойчивость с помощью относительных показателей – коэффициентов, характеризующих степень независимости организации от внешних источников финансирования (таблица 13).

Таблица 13 – Оценка относительных показателей финансовой устойчивости ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2015-2016 ГОДЫ

Показатели	Нормальные ограничени я	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Изменения за период
------------	-------------------------------	------------	------------	------------	------------------------

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{сос}}$)	$\geq 0,1$	0,08	0,11	0,16	0,08
Коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{\text{омз}}$)	0,6 – 0,8	0,44	0,53	0,86	0,42
Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$)	$\geq 0,5$	0,05	0,07	0,15	0,10
Индекс постоянного актива ($K_{\text{п}}$)	$\geq 0,5$	0,95	0,93	0,85	-0,1
Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{\text{дпзс}}$)	-	0,50	0,08	0,05	-0,45
Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{\text{рси}}$)	$\geq 0,5$	0,31	0,37	0,32	0,01
Коэффициент автономии ($K_{\text{а}}$)	0,4 - 0,6	0,62	0,63	0,57	-0,05
Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{\text{кзк}}$)	$\leq 0,5$	0,38	0,37	0,43	0,05

Как видно из таблицы 13 коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами ($K_{\text{сос}}$) в 2016-2017 годах соответствует нормальным ограничениям. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,08 пункта. Следовательно, ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ обеспечено собственными оборотными средствами. В 2017 году коэффициент обеспеченности материальными запасами ($K_{\text{омз}}$) характеризует, что материальные запасы покрыты собственными средствами, т.к. $K_{\text{омз}}$ соответствует нормальным ограничениям. До 2017 года была противоположная ситуация. Коэффициент маневренности собственного капитала ($K_{\text{м}}$) не соответствует нормативным данным (0,5) и показывает, что собственные источники средств не мобильны с финансовой точки зрения. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,10 пункта, что говорит о положительной тенденции. Индекс постоянного актива ($K_{\text{п}}$) соответствует нормальным ограничениям. К 2017 году $K_{\text{п}}$ уменьшился на 0,1 пункта. Коэффициент долгосрочного привлечения заемных средств ($K_{\text{дпзс}}$) в 2017 году уменьшился на 0,45. Это говорит о том, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» стало менее интенсивно использовать заемные средства для обновления и расширения производства. Коэффициент реальной стоимости имущества ($K_{\text{рси}}$) не соответствует норме и показывает, что средства производства занимают небольшую долю в имуществе хозяйства в 2015 году – 31 %; в 2016 году – 37 %; в 2017 году – 32 %. К 2017 году $K_{\text{рси}}$ увеличился на 0,01 пункта. Коэффициент автономии ($K_{\text{а}}$) соответствует норме и означает, что обязательства

изучаемой организации могут быть покрыты собственными средствами. К 2017 году K_A уменьшился на 0,05 пункта. Коэффициент концентрации заемного капитала ($K_{кзк}$) соответствует нормальным ограничениям и он показывает, что доля заемных средств в валюте баланса равна в 2015 году – 38 %; в 2016 году – 37 %; в 2017 году – 43 %. Данный коэффициент характеризует, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» не сильно зависит от внешних источников. В 2017 году коэффициент увеличился на 0,05 пункта, что является отрицательным.

2.3. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Бухгалтерский учет в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района ведется согласно требованиям нормативных документов. Бухгалтерский учет ведется в денежном выражении путем сплошного непрерывного документального отражения фактов хозяйственной жизни. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» №402-ФЗ в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» ответственными являются: за организацию бухгалтерского учета – директор Салахов Шайдулла Имамович; за формирование учетной политики – главный бухгалтер Г.Р. Ситдикова. Бухгалтерский учет ведется самостоятельным структурным подразделением – бухгалтерией.

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» применяет общий режим налогообложения, поэтому разработаны бухгалтерская и налоговая учетные политики. В изучаемой организации разработан рабочий план счетов в соответствии с типовым планом счетов бухгалтерского учета. Ответственность за организацию их хранения несет директор Ш.И. Салахов.

Бухгалтерская финансовая отчетность в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» составляется в соответствии с требованиями нормативных документов по бухгалтерскому учету. [Росстат в своем письме от 04.12.2017 N 04-4-04-4/136-СМИ разъяснил, как надо отвечать в органы статистики на запрос аудиторского](#)

заклучения о бухгалтерской отчетности, если компания не подлежит обязательному аудиту. Напомним, по закону о бухучете (от 06.12.2011 N 402-ФЗ) аудиторское заключение сдается вместе с обязательным экземпляром годовой бухгалтерской отчетности, которая подлежит обязательному аудиту. Росстат в связи с этим отмечает, что если по законодательству бухгалтерская отчетность компании не подлежит обязательному аудиту, то она не обязана давать пояснения. Таким образом, если орган Росстата запросил аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности у такой организации, то в этом случае компания должна предоставить в статистику разъяснения об отсутствии такой обязанности. Ведомство также напоминает, что непредставление аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности, подлежащей обязательному аудиту, грозит административными штрафами.

Бухгалтерский учет в организации ведется в автоматизированной форме на базе бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия 8.0» и «1С: Зарплата и управление персоналом». Сведения, содержащиеся в принятых к учету первичных учетных документах, накапливаются и систематизируются в информационной базе данных программы «1С: Бухгалтерия 8.0», самостоятельно настроенной и внедренной организацией. Данная форма учета повышает контрольное значение учета. Одним из элементов при организации бухгалтерского учета является организация системы внутреннего контроля. Такая система в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» не создана, однако, как и на любом предприятии существуют элементы внутреннего контроля. Также одним из элементов системы внутреннего контроля является проведение инвентаризации на различных участках учета.

Обязательный аудит проводится ежегодно компаниями, которые обязаны его проводить в соответствии с требованиями Федерального закона №307-ФЗ от 30.12.2008г. «Об аудиторской деятельности». Аудиторское заключение необходимо представить в органы статистики либо одновременно с предоставлением бухгалтерской отчетности. Кроме того, в соответствии с п.6 ст.5 закона №307-ФЗ, сведения о результатах обязательного аудита подлежат

внесению в Единый федеральный реестр сведений о фактах деятельности юридических лиц. Сделать это необходимо оперативно – в течение трех рабочих дней после даты аудиторского заключения. Размещение информации в реестре платное. И оплатить его лучше заранее, чтобы не нарушить трехдневный срок. А вот в ФНС предоставлять аудиторское заключение нет необходимости, так как в состав бухгалтерской отчетности в соответствии со ст.14 закона №402-ФЗ оно не входит. Минфин подготовил поправки в положение по бухгалтерскому учету ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Проект поправок опубликован на сайте министерства. Напомним, ПБУ 16/02 утверждено приказом Минфина от 02.07.2002 N 66н и устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Новые поправки уточняют, что данное положение не распространяется на организации государственного сектора и исключают норму о распространении ПБУ на сводную бухотчетность. Также в ПБУ вносится новый раздел о долгосрочных активах к продаже. К таковым ПБУ относит основные средства и другие внеоборотные активы (за исключением финансовых активов), использование которых прекращено из-за решения об их продаже. Долгосрочными активами к продаже считаются также предназначенные для продажи материальные ценности, остающиеся от выбытия, в том числе частичного, внеоборотных активов или извлекаемые в процессе их текущего содержания, ремонта, модернизации, реконструкции. Поправки устанавливают, что долгосрочные активы к продаже учитываются в составе оборотных активов обособленно от других активов и оцениваются в порядке, предусмотренном для текущей оценки запасов. При этом для целей оценки долгосрочного актива к продаже вместо себестоимости принимается балансовая стоимость основного средства или другого внеоборотного актива на момент его переклассификации в долгосрочный актив к продаже. В бухгалтерской отчетности предписывается раскрывать следующую информацию о долгосрочных активах к продаже: описание долгосрочных

активов к продаже; описание фактов и обстоятельств продажи, включая предполагаемый способ и период продажи; связанную с долгосрочными активами к продаже прибыль (убыток) и статью отчета о финансовых результатах, в которую эта прибыль (убыток) включена (за исключением случая ее обособленного представления непосредственно в отчете о финансовых результатах); в случае представления информации по сегментам – отчетный сегмент, к которому относятся показатели, связанные с долгосрочным активом к продаже. Кроме того, поправки исключают из ПБУ нормы об образовании резерва для урегулирования обязательств, в отношении которых существует неопределенность.

В основном все контрольные функции возложены на главного бухгалтера. Она контролирует правильность списания затрат на издержки производства, анализирует статьи затрат, контролирует обоснованность отчетных калькуляций себестоимости продукции, контролирует правильность перечисления налогов и сборов в различные бюджеты, контролирует движение денежных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс». Мы считаем, что изучаемой организации следует создать службу внутреннего контроля для обеспечения сохранности материальных ценностей, повышения ответственности работников за выполняемые работы.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ НА ПРИМЕРЕ ООО «АГРОКОМПЛЕКС «АК БАРС» АРСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Формирование показателей и информационные возможности отчета о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств (приложение Г) входит в состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Информация о денежных средствах в балансе представлена только в виде остатков на определенную дату. В то же время пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности заинтересованы в данных о масштабах денежных потоков организации, а также об источниках поступления денежных средств и направлениях их расходования. Следовательно, отчет о движении денежных средств является пояснением к строке бухгалтерского баланса 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты». Основная цель отчета дать пользователям информацию об источниках поступления и направлениях расходования денежных средств для оценки способности организации управлять денежными

потоками. Например, собственники могут оценить рациональность управления денежными потоками организации, кредиторы – способность потенциального заемщика обеспечивать наличие денежных средств, необходимых для погашения обязательств.

Отчет о движении денежных средств раскрывает информацию о потоках денежных средств и их эквивалентов за отчетный период в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Как уже было сказано в первой главе выпускной квалификационной работы в международной практике отчет о движении денежных средств имеет первостепенное значение и зачастую интересует пользователей в большей степени, чем баланс и отчет о финансовых результатах.

Порядок составления отчета о движении денежных средств в регламентируется ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

Информация отчета о движении денежных средств чрезвычайно важна для реального отражения денежных потоков. Однако при заполнении этой формы отчетности возникают сложности, так как организации ведут бухгалтерский учет продаж методом начисления, т.е. по отгрузке, который не совпадает с движением денежных средств.

Отчет о движении денежных средств (приложение Г) является формой годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и не входит в состав промежуточной отчетности.

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» при заполнении отчета о движении денежных средств руководствуются нормами ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств».

При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2017 год в изучаемой организации применяли формы, утвержденные Приказом Минфина России от 02.07.2010 №66н, с учетом последних изменений.

Форма отчета построена по балансовому принципу: остаток на начало отчетного периода плюс сальдо денежных потоков за отчетный период

равняется остатку денежных средств и эквивалентов на копен отчетного периода.

Для составления отчета источником информации являются аналитические данные о движении денежных средств, учитываемые на следующих счетах: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 57 «Переводы в пути» и других счетах пятого раздела плана счетов, а также денежных эквивалентов, учитываемых на счете 58 «Финансовые вложения». Например, для заполнения первой строки в разделе поступлений по текущей деятельности – суммы полученной выручки от продажи продукции и авансов от покупателей складываются обороты по дебету счетов учета денежных средств и денежных эквивалентов (50, 51, 58) в корреспонденции со счетом 62 или 76 по кредиту.

В конце каждой раздела определяется сальдо денежных потоков – как разность между суммами денежных средств, полученными организацией отданного вида деятельности, и суммами израсходованных денежных средств. Сложением сальдо по всем трем видам деятельности получают обобщающий показатель – сальдо денежных потоков за отчетный период, т.е. общее изменение величины денежных средств и эквивалентов. Показатели в отчете за 2017 год приводят в разрезе 2017 года (столбец 3) и 2016 года (столбец 4).

Показатели отчета о движении денежных средств отражают в национальной валюте (рублях). Величину денежных потоков в иностранной валюте пересчитывают в рубли по официальному курсу этой валюты к рублю, установленному Банком России на дату поступления денежных средств или осуществления платежа.

Необходимо отметить, что Минфин своим приказом от 30.12.2017 №278н утвердил федеральный стандарт бухгалтерского учета для организаций государственного сектора «Отчет о движении денежных средств». Приказ опубликован на Официальном интернет-портале правовой информации. Стандарт определяет методические основы формирования отчета о движении денежных средств для организаций государственного сектора. Напомним, указанный отчет отражает изменение остатков денежных средств, а также их

поступления и выбытия согласно бюджетной классификации РФ. Отчет о движении денежных средств составляется в разрезе кодов классификации операций сектора государственного управления (КОСГУ) на основании аналитических данных по видам поступлений и выбытий, отраженных в бухгалтерском учете. Согласно приказу, новый стандарт бухучета вводится с 1 января 2019 года.

Денежные потоки от текущих операций связаны с осуществлением обычной деятельности организации, которая приносит выручку, являющуюся основным источником его доходов, связанных с формированием прибыли (убытка) организации от продаж. Основным источником поступлений в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» являются деньги, полученные от покупателей сельскохозяйственной продукции. Соответственно по строке 4111 «От продажи продукции, товаров, работ и услуг» отражают общую сумму поступлений от покупателей и заказчиков. По данной строке может также отражаться поступление процентов по дебиторской задолженности покупателей (заказчиков) (п. 9 ПБУ 23/2011).

В бухгалтерском учете ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» факты хозяйственной жизни, связанные с продажей отражаются бухгалтерскими записями: Дебет 50 Кредит 90; Дебет 51, 52, 55 Кредит 62, 76, 62-Авансы полученные.

Из отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» (приложение Г) следует, что от продажи сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) (строка 4111) поступило денежных средств в 2016 году в сумме 640 734 тыс.руб., в 2017 году – 995 327 тыс.руб. (больше на 55,3 %). При этом выручка от продажи в 2017 году составила 316 579 тыс.руб., а денежных средств от продажи продукции (работ, услуг) в 2017 году поступило на сумму 995 327 тыс.руб. Денежных средств поступило больше, чем продано продукции в отчетном году на сумму 678 748 тыс.руб. это в свою очередь уменьшило на эту сумму дебиторскую задолженность.

Величину денежного потока от текущей деятельности, связанную с предоставлением за плату имущества в пользование и (или) прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, оказанием посреднических услуг и проч. отражают по строке 4112 «Арендные платежи, лицензионные платежи, роялти, комиссионные и иные аналогичные платежи».

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в 2016 году подобные платежи не поступали, в 2017 году сумма по данной строке составила 531 тыс.руб.

За рассматриваемый период в изучаемой организации поступлений от перепродажи финансовых вложений не было, поэтому строка 4113 не заполнена.

Прочие денежные средства, которые поступили на финансирование текущей деятельности организации отражают по строке 4119 «Прочие поступления».

Прочие поступления ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» за 2016 год составили 378 358 тыс.руб., за 2017 год – 623 528 тыс.руб. Из них бюджетные субсидии за 2016 год составили 346 076 тыс.руб., за 2017 год – 168 073 тыс.руб.

Далее по строке 4120 «Платежи — всего» отражают использование денежных средств на текущей деятельности.

Основным расходом денежных средств в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» являются платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги. Соответственно по строке 4121 «Поставщикам, (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» (Дебет 60, 76 Кредит 50, 51, 52, 55) указывают, сколько было перечислено денежных средств за закупку сырья, материалов, топлива, семян, кормов, удобрений, в качестве арендной платы, за коммунальные услуги и т.д. Также отражаются суммы авансов, выданных поставщикам и подрядчикам.

Из отчета о движении денежных средств (приложение Г) видно, что ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» перечислил поставщикам за сырье и материалы

денежные средства в 2016 году в сумме 526 682 тыс.руб., в 2017 году – 1 071 849 тыс.руб. Следовательно, платежи по данной статье увеличились в 2 раза.

Суммы, направленные на выплату заработной платы работникам, занятым в текущей деятельности (Дебет 70 Кредит 50, 51) отражают по строке 4122 «В связи с оплатой труда работников».

Общая сумма денежных средств, выданных из кассы ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» на оплату труда работников, с учетом НДФЛ составила в 2016 году 63 655 тыс.руб., в 2017 год – 71 955 тыс.руб.

По строке 4123 «Проценты по долговым обязательствам» отражают: проценты, которые были выплачены по выпущенным ценным бумагам (Дебет 76 субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» Кредит 50, 51. 52); проценты, которые были выплачены по полученным займам и кредитам (Дебет 66, 67 Кредит 51, 52).

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» выплатило проценты по долговым обязательствам в 2016 году на сумму 146 407 тыс.руб., в 2017 год – 94 400 тыс.руб.

Суммы налогов и сборов, которые были перечислены организацией в бюджет отражают по строке 4124 «Налога на прибыль организаций» (Дебет 68 Кредит 51). Изучаемой организацией было перечислено в бюджет налога на прибыль в 2016 году на сумму 1 224 тыс.руб., в 2017 год – 1 098 тыс.руб.

Выбытие денежных средств по текущей деятельности, которое не было отражено по другим строкам рассмотренного раздела отражают по строке 4129 «Прочие платежи». Например, здесь отражают сумму займов, которую организация выдала своим работникам, оплату услуг банка по расчетно-кассовому обслуживанию, суммы, выданные в подотчет, на обучение кадров и др. ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» произвело прочих платежей в 2016 году на сумму 70 065 тыс.руб., в 2017 год – 597 878 тыс.руб. Прочие платежи увеличились в 8,5 раза.

По строке 4100 «Сальдо денежных потоков от текущих операций» отражают величину результирующего денежного потока от текущих операций.

Эта величина бухгалтером изучаемой организации определяется расчетным путем: из поступлений — всего он вычитает платежи — всего.

Сальдо денежных потоков от текущих операций в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» составило:

за 2016 год: 1 019 092 тыс.руб. – 808 633 тыс.руб. = 210 459 тыс.руб.,

за 2017 год: 1 619 386 тыс.руб. – 1 837 180 тыс.руб. = -217 794 тыс.руб.

Как видно, в анализируемой организации в 2016 году поступление денежных средств (приток денежных средств) по текущим операциям превысило платежи по текущим операциям (отток денежных средств), в 2017 году ситуация изменилась в отрицательную сторону. Превышение оттока денежных средств по сравнению с притоком привело к увеличению кредиторской задолженности на 34 870 тыс.руб., несвоевременному расчету с поставщиками и т.п. Превышение оттока денежных средств по сравнению с притоком указывает на то, что поступивших денежных средств от основной деятельности организации не хватило для покрытия расходов, связанных этой деятельностью, что уменьшило остаток денежных средств на конец года на 4 170 тыс.руб.

Величину денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от инвестиционных операций отражают по строке 4210 «Поступления — всего».

Выручку от продажи основных средств, оборудования, предметов лизинга и проката, а также нематериальных активов (Дебет 50, 51, 52, 55 Кредит 62, 76) включают в строку 4211 «От продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)».

Поступление денежных средств и денежных эквивалентов: от продажи доли в уставном капитале ООО отражают по строке 4212 «От продажи акции других организаций (доли)».

Поступления денежных средств и денежных эквивалентов; оплата проданных организацией долговых ценных бумаг; плата за уступленные организацией права требования к другим лицам, ранее приобретенные ею на основании уступки права требования включают в строку 4213 «От возврата

предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)»).

Сумму полученных дивидендов, полученных процентов по векселям, а также по займам, которые организация выдала юридическим и физическим лицам включают в строку 4214 «Дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлениях от долевого участия в других организациях».

Как видно из отчета строки 4211, 4213 и 4214 не заполнены.

Величину поступлений, не отраженных в предыдущих строках показывают по строке 4219 «Прочие поступления». В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» прочие поступления в 2016 году составили 47 626 тыс.руб., в 2017 год – 13 420 тыс.руб.

Бухгалтер по строке 4220 «Платежи — всего» отражает величину платежей, связанных с инвестиционными операциями, в том числе:

- по строке 4221 «В связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов» включают сумму платежей поставщикам (подрядчикам) и работникам организации за указанные операции;

- по строке 4222 «В связи с приобретением акций других организаций (долей участия)» отражают платежи в связи с приобретением акций акционерных обществ, долей в уставном капитале обществ с ограниченной ответственностью и др.; и данный показатель по анализируемой организации в 2017 году составил 13 026 тыс.руб.

- по строке 4223 «В связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам» отражают платежи, направленные на приобретение долговых ценных бумаг, прав требования денежных средств к другим лицам и предоставление процентных займов другим лицам;

- по строке 4224 «Процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционного актива» отражают проценты по долговым

обязательствам, уплаченным и подлежащим включению в стоимость инвестиционного актива;

- по строке 4229 «Прочие платежи» отражают иные платежи, относящиеся к инвестиционной деятельности. ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» произвело прочих платежей по инвестиционной деятельности в 2016 году на сумму 247 687 тыс.руб., в 2017 году таких платежей не было.

Величину результирующего денежного потока от инвестиционных операций бухгалтер отражает по строке 4200 «Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций». Эту величину он определяет расчетным путем как разность показателей по строке «Поступления — всего» и строке «Платежи — всего».

В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» сальдо денежных потоков от инвестиционных операций составило:

за 2016 год: 47 626 тыс.руб. – 247 687 тыс.руб. = -200 061 тыс.руб.,

за 2017 год: 23 450 тыс.руб. – 13 026 тыс.руб. = 10 424 тыс.руб.

Как видно, в 2016 году платежи по инвестиционным операциям превысили поступление денежных средств по инвестиционным операциям, в 2017 году ситуация изменилась в положительную сторону.

Третий раздел отчета отражает поступление и выбытие денежных средств по финансовой деятельности организации.

Величину денежных средств и денежных эквивалентов, поступивших от финансовых операций отражают по строке 4310 «Поступления — всего», в том числе:

1) суммы полученных займов и кредитов отражают по строке 4311 «Получение кредитов и займов» (Дебет 50, 51, 52 Кредит 66, 67).

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» получило кредитов и займов в 2016 году на сумму 712 130 тыс.руб., в 2017 год – 1 842 657 тыс.руб. Данный показатель увеличился в 2,6 раза.

2) вклады участников в имущество общества с ограниченной ответственностью; средства, полученные от учредителей ООО, в оплату их

долей в уставном капитале общества отражают по строке 4312 «Денежных вкладов собственников (участников)».

3) поступления от эмиссии облигаций, выдачи собственных векселей, иные поступления заемных средств, связанные с возникновением долговых обязательств, оформленных ценными бумагами отражают по строке 4313 «От выпуска облигаций, векселей и других долговых бумаг и др.»;

4) суммы, которые не нашли отражения в предыдущих строках показывают по строке 4319 «Прочие поступления».

Величину платежей, произведенных в рамках финансовых операций отражают по строке 4320 «Платежи — всего» в том числе:

1) денежные потоки: в связи с выплатой действительной стоимости доли участнику отражают по строке 4321 «Собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или их выходом из состава участников»;

2) величину денежного потока, связанного с выплатой дивидендов и иных сумм распределенной прибыли собственникам отражают по строке 4322 «На уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)»;

3) по строке 4323 «В связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов» отражают величину денежных средств, направленных ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» на погашение заемных обязательств и она в 2016 году составила 718 799 тыс.руб., в 2017 год – 1 639 457 тыс.руб.

4) суммы, которые не нашли отражение в предыдущих строках показывают по строке «Прочие платежи».

Величину результирующего денежного потока от финансовых операций отражают по строке 4300 «Сальдо денежных потоков от финансовых операций» по данной строке. Эту величину определяют расчетным путем как разность показателей строк «Поступления — всего» и «Платежи — всего».

Сальдо денежных потоков от финансовых операций в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» составило:

за 2016 год: 712 130 тыс.руб. – 718 799 тыс.руб. = -6 669 тыс.руб.,

за 2017 год: 1 842 657 тыс.руб. – 1 639 457 тыс.руб. = 203 200 тыс.руб.

Как видно, в 2016 году платежи по финансовым операциям превысили поступление денежных средств по этим операциям, в 2017 году ситуация изменилась в положительную сторону.

Прирост (уменьшение) денежных средств, который определяют путем суммирования сальдо денежных потоков от текущих операций, сальдо денежных потоков от инвестиционных операций и сальдо денежных потоков от финансовых операций отражают по строке 4400 «Сальдо денежных потоков за отчетный период». Так, в анализируемой нами организации сальдо денежных потоков за отчетный период составило:

за 2016 год: 210 459 тыс.руб. + (-200 061 тыс.руб.) + (-6 669 тыс.руб.) = 3 729 тыс.руб.,

за 2017 год: -217 794 тыс.руб. + 10 424 тыс.руб. + 203 200 тыс.руб. = - 4 170 тыс.руб.

Остаток денежных средств, имеющийся у ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» на начало отчетного года отражают по строке 4450 «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода». Данные об остатке денежных средств на конец отчетного года отражают по строке 4500 «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода».

Остаток денежных средств и денежных эквивалентов ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» составил на конец 2016 год 4 945 тыс.руб., на конец 2017 года 775 тыс.руб., т.е. он уменьшился на 4 170 тыс.руб., что снизило уровень ликвидности и платежеспособности организации.

Заключительную строку 4490 «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю» заполняют организации, у которых есть денежные средства в иностранной валюте. У изучаемой

организации денежных средств в иностранной валюте нет, поэтому данная строка отчета не заполнена.

В 2017 году отрицательным моментом в движении денежных средств по основной деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ является превышение оттока средств над их притоком на 217 794 тыс. руб. Для финансовой стабильности должно быть наоборот. Анализ показывает также, что в организации в 2016 году сложилась ситуация, когда отток средств от инвестиционной и финансовой деятельности превысил приток денежных средств. Необходимым условием финансовой стабильности является такое соотношение притоков и оттоков средств в рамках текущей деятельности, которое обеспечило бы увеличение финансовых ресурсов, достаточное для осуществления инвестиций.

Информация, представленная в отчете о движении денежных средств, полезна для потенциальных инвесторов, кредиторов ООО «Агрокомплекс «Ак Барс». Показатели о формировании и использовании денежных средств в разрезе направлений денежных потоков уже на стадии предварительного изучения позволяют пользователям оценить способность анализируемой организации адаптироваться к меняющимся условиям деятельности, погашать кредиты, выплачивать дивиденды и делать новые вложения во внеоборотные активы без использования внешних источников.

Необходимо отметить, что в 2018 году правила проведения аудиторских проверок бухгалтерской отчетности изменились. При проведении аудита за 2017 год проверяющие будут руководствоваться международными стандартами аудита (МСА). Напомним, что еще в 2017 году проведение аудита бухгалтерской отчетности осуществлялось в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Правительством РФ, и федеральными стандартами аудиторской деятельности, утвержденными Минфином. Эти документы утратили силу с 1 января 2018 года и при аудите отчетности за 2017 год применяться не могут. Требования международных стандартов повлияют не только на аудиторов и аудиторские

процедуры, но и на проверяемых налогоплательщиков. Последним придется предоставлять больший объем информации для анализа своей деятельности в соответствии с новыми требованиями. А в связи с раскрытием большего количества информации в аудиторском заключении и степень конфиденциальности результатов аудита значительно снизится. При этом налогоплательщики все так же должны руководствоваться родными ПБУ, в редких случаях вспоминая о международных стандартах (при отсутствии конкретных способов ведения бухучета в ПБУ – например, в связи с участием организации в негосударственных пенсионных программах) и учитывая требования МСФО (при составлении отчетности в соответствии с ними). В соответствии с положениями Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ от 30.12.2008г. МСА обязательны для применения: аудиторскими организациями и аудиторами (п.1 ст.7 закона 307-ФЗ), аудируемыми и иными лицами, заключившими договор оказания аудиторских услуг (п.2 ст.14 закона 307-ФЗ).

Приказом Минфина №192н от 24.10.2016г. введены в действие 30 международных стандартов аудита (МСА), а приказом Минфина от №207н от 09.11.2016г. - еще 18. Этими же приказами Минфин установил, что МСА вступают в силу на территории РФ со дня их официального опубликования и применяются начиная с года, следующего за годом, в котором вступили в силу, то есть – с 1 января 2017 года. При этом применяются МСА для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, составленной за любые отчетные периоды. Так же приказами №192н и №207н установлено, что в 2017 году в случае, если договор на проведение аудита бухгалтерской отчетности организации был заключен до 1 января 2017 года, аудиторская организация, индивидуальный аудитор вправе проводить аудит, в том числе - составлять аудиторское заключение, в соответствии со стандартами аудиторской деятельности, действовавшими до вступления в силу МСА. Применение международных стандартов должно способствовать тому, что аудиторские заключения будут содержать в себе большее количество информации о

состоянии бизнеса аудируемого лица. В соответствии с международными стандартами при аудите бухгалтерской отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к организованным торгам, а также в иных случаях по решению аудитора в аудиторское заключение включается отдельный раздел «Ключевые вопросы аудита». В этом разделе пользователям бухгалтерской отчетности представляется дополнительная информация, необходимая для понимания вопросов, которые, согласно профессиональному суждению аудитора, являлись наиболее значимыми для аудита бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Представленный в приложении Г отчет о движении денежных средств за 2017 год подписан руководителем ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Салаховым Шайдуллой Имамовичем.

Изучив содержание и порядок формирования показателей отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» можно сделать следующие выводы: заполнены все необходимые реквизиты организации (наименование, идентификационный номер налогоплательщика, вид деятельности, ОКЕИ); однако организационно-правовая форма не указана; строки отчета по своему содержанию соответствуют требованиям нормативных документов;- в строках, которые не заполняются в соответствии с особенностями применения плана счетов в организации, ставятся прочерки; отрицательные суммы проставляются в круглых скобках;- имеется подпись руководителя организации.

3.2. Анализ денежных средств по данным отчета о движении денежных средств

Цель анализа денежных средств состоит в получении необходимого объема параметров, дающих объективную, точную и своевременную характеристику направлений их поступления и расходования, объемов, состава,

структуры, объективных и субъективных, внешних и внутренних факторов, оказывающих различное влияние на изменение денежных потоков.

Главной информационной базой анализа денежных потоков является отчет о движении денежных средств. Для анализа движения денежных средств можно использовать два метода: прямой и косвенный.

Прямой метод анализа движения денежных средств заключается в рассмотрении данных о положительных и отрицательных денежных потоках организации, сформированных кассовым методом путем включения в отчет хозяйственных оборотов, связанных с денежными операциями. Данный метод реализуется путем динамического и структурного сравнения показателей в отчете о денежных потоках, составленного прямым методом, в частности, исчисления и оценки необходимых величин (абсолютных и относительных отклонений, темпов роста и прироста, удельного веса отдельных показателей (элементов) притока и оттока денежных средств в общем объеме положительных и отрицательных денежных потоков) за отчетный период, а также оценки динамики исследуемых показателей.

Анализ данных отчета о денежных потоках позволяет оценить финансовую мощь организации. Ключевой показатель такой оценки, а также своеобразный индикатор качества финансово-хозяйственной деятельности – чистый денежный поток по операционной деятельности. Его положительная динамика характеризует масштабы роста финансового потенциала организации, так как, с одной стороны, чистый денежный поток является уровнем кассовой доходности, достигнутым за прошлые отчетные периоды, который позволяет сделать выводы о тенденциях дальнейшего развития бизнеса. С другой стороны, он играет роль наиболее устойчивого источника инвестиционной активности организации, а также служит гарантией платежеспособности в части обязательств перед кредиторами и собственниками.

Представим три различные финансовые ситуации, когда показатели чистых денежных потоков в отчетах о денежных потоках организации выглядят следующим образом (таблица 14).

Таблица 14 – Показатели чистых денежных потоков по видам деятельности организации

Ситуация	Чистый денежный поток по видам деятельности организации, млн руб.		
	операционной	инвестиционной	финансовой
А	1	2	3
Вариант 1	200	–1000	800
Вариант 2	–900	300	600
Вариант 3	1000	–	–300

В первой ситуации (вариант 1) налицо активизация вложений денежных средств во внеоборотные активы. Источником последних является в первую очередь нарастание финансовых обязательств. Рост финансовой зависимости, снижение ликвидности баланса в данном случае могут быть оправданы, если компания рассчитывает на окупаемость инвестиций, позитивным прогнозом чего является генерирование избыточной денежной массы по текущей деятельности.

Вторая ситуация (вариант 2) свидетельствует о наличии регресса в деятельности организации, так как текущая деятельность остро нуждается в пополнении денежного оборота, источником которого являются заимствования денежных средств и, как следствие, — повышение финансовой напряженности. Кроме того, к негативному фактору относится распродажа внеоборотных активов, что также может объясняться острой денежной потребностью.

В третьей ситуации (вариант 3) имеет место наращивание чистого денежного потока по текущей деятельности, что на первый взгляд может показаться положительным фактом. Однако в данном случае организация генерирует значительную избыточную денежную массу и не использует ее эффективно (на расширение масштабов бизнеса, производственной базы, освоение новых видов продукции и т.п.). Отказ от заемных средств (о чем

свидетельствует отрицательный результат по финансовой деятельности), с одной стороны, повышает уровень ликвидности, но, с другой – свидетельствует об упущенных выгодах в условиях снижения эффекта финансового рычага. В данном случае поддержание слишком высокого уровня ликвидности организации создаст ситуацию, когда денежные средства «зависают», не работают. В условиях инфляции это приводит к существенным потерям, связанным с обесценением денежных средств.

Используя данные отчета о денежных потоках, можно сделать вывод о качестве управления денежными средствами организации, высокий уровень которого характеризуется ситуацией, когда избыточная денежная масса по операционной деятельности используется для расширения масштабов бизнеса и существует высокая вероятность окупаемости связанных с этим процессом инвестиционных вложений долгосрочного характера.

Прямой метод анализа движения денежных средств позволяет достаточно полно охарактеризовать структуру и динамику входящих и исходящих денежных потоков, оценить их сбалансированность в целом и по видам деятельности. Однако прямой метод не позволяет установить причины обнаруженных кассовых разрывов, выявить воздействие на них тех или иных управленческих решений, имевших место в анализируемом периоде. Вместе с тем для руководства ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ важно установить направления и объемы избыточного отвлечения денежной массы, а также источники привлечения денежных средств, которыми зачастую становятся дорогостоящие в обслуживании кредиты и займы, приводящие к увеличению финансовых расходов и повышению финансовых рисков, главным из которых является потенциальная неплатежеспособность, обусловленная высоким уровнем заимствований.

Анализ денежных средств прямым методом включает:

1) Анализ поступлений и оттока денежных средств, который представлен в таблице 15.

Таблица 15 – Поступление и выбытие денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2016-2017 **годы**

Показатели	Всего, тыс.руб.	В том числе по видам деятельности		
		текущая	инвестиционная я	финансовая
1. Приток денежных средств:				
- за отчетный год	3485 493	1619 386	23 450	1842 657
- за предыдущий год	1778 848	1019 092	47 626	712 130
2. Отток денежных средств:				
- за отчетный год	3489 663	1837 180	13 026	1639 457
- за предыдущий год	1775 119	808 633	247 687	718 799
3. Изменение денежных средств (стр. 1 – стр.2)				
- за отчетный год	-4 170	-217 794	10 424	203 200
- за предыдущий год	3 729	210 459	-200 061	-6 669

Из таблицы 15 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за отчетный период увеличился объем денежной массы в части как поступления денежных средств, так и оттока. Общая масса поступления денежных средств в отчетном году составила 3 485 493 тыс. руб., а в предыдущем году сумма поступления денежных средств была меньше 1 778 848 тыс. руб. (на 1 706 645 тыс.руб. или на 95,9 %). В отчетном периоде отток денежных средств составил 3 489 663 тыс. руб., а в предыдущем году был меньше 1 775 119 тыс. руб. (на 1 771 630 тыс.руб. или на 96,6 %). Увеличение объема денежной массы в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс», как ввиду поступления денежных средств, так и их оттока можно оценить положительно, поскольку оно является следствием повышения масштабов производства и продажи продукции.

В отчетном году обратная ситуация отток денежных средств (3 489 663 тыс. руб.) был больше их притока (3 485 493 тыс. руб.), что обусловило отрицательную величину денежного потока 4 170 тыс. руб. Превышение оттока денежных средств по сравнению с притоком привело к увеличению кредиторской задолженности на 41,7 %, несвоевременному расчету с поставщиками, работниками по оплате труда, бюджетом по оплате налогов и др. Такое состояние считается ненормальным, способствующим снижению ликвидности и платежеспособности изучаемой организации.

Как видно из таблицы 18, в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2017 году по сравнению с 2016 годом величина чистого денежного потока от текущей деятельности уменьшилась на 428 253 тыс. руб., что является отрицательным. Величина чистого денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности увеличились соответственно на 210 485 тыс. руб. и 209 869 тыс. руб., что является положительным.

2) Изучение структуры притока и оттока денежных средств по отдельным видам деятельности. Для этого составим таблицу 16.

Таблица 16 – Структура притока и оттока денежных средств по видам деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2016-2017 годы

Показатели	Всего, тыс. руб.	В том числе по видам деятельности		
		текущая	инвестиционная	финансовая
1. Приток денежных средств:				
- за отчетный год	3485 493	1619 386	23 450	1842 657
- за предыдущий год	1778 848	1019 092	47 626	712 130
2. Удельный вес, %:				
- за отчетный год	100	46,5	0,7	52,8
- за предыдущий год	100	57,3	2,7	40,0
3. Отток денежных средств:				
- за отчетный год	3489 663	1837 180	13 026	1639 457
- за предыдущий год	1775 119	808 633	247 687	718 799
4. Удельный вес, %:				
- за отчетный год	100	52,6	0,4	47,0
- за предыдущий год	100	45,6	13,9	40,5

Из таблицы 16 видно, что в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за рассматриваемый период движение денежных средств происходило и по текущей и по инвестиционной и финансовой деятельности. Приток денежных средств в 2017 году по финансовой деятельности составляет 52,8 %, по текущей деятельности - 46,5 % и по инвестиционной деятельности - 0,7 %. По сравнению с предыдущим годом доля текущей деятельности уменьшилась на 10,8 пункта, доля инвестиционной деятельности уменьшилась на 2,0 пункта, доля финансовой деятельности увеличилась на 12,8 пункта.

Отток денежных средств в 2017 году по текущей деятельности составляет 52,6 %, по финансовой - 47,0 % и по инвестиционной деятельности - 0,4 %. По сравнению с предыдущим годом доля текущей деятельности увеличилась на 7,0 пунктов, , доля инвестиционной деятельности уменьшилась на 13,5 пункта, доля финансовой деятельности увеличилась на 6,5 пункта.

3) Анализируется структура притока и оттока денежных средств по характеру выполняемых хозяйственных операций (таблица 17).

Таблица 17 – Структура поступления и оттока денежных средств по характеру выполняемых хозяйственных операций ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за 2016-2017 **годы**

Наименование показателя	Сумма, тыс. руб.		Удельный вес, %	
	Отчетный год	Предыдущий год	Отчетный год	Предыдущий год
1	2	3	4	5
ПРИТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ:				
По текущей деятельности:				
Поступления – всего	1619 386	1019 092	100	100
- от продажи продукции, товаров, работ и услуг	995 327	640 734	61,5	62,9
- арендные платежи, лицензионные платежи, гонорары, комиссионные платежи и пр.	531	-	0,03	-
- от перепродажи финансовых вложений	-	-	-	-
- прочие поступления	623 528	378 358	38,5	37,1
По инвестиционной деятельности:				
Поступления – всего	23 450	47 626	100	100
- от продажи внеоборотных активов	-	-	-	-
- от продажи акций в других организациях	10 030	-	42,8	-
- от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг	-	-	-	-
- дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям	-	-	-	-
- прочие поступления	13 420	47 626	57,2	100
По финансовой деятельности:				
Поступления – всего	1842 657	712 130	100	100
- получение кредитов и займов	1842 657	712 130	100	100
- денежных вкладов собственников	-	-	-	-

Продолжение таблицы 17

1	2	3	4	5
- от выпуска акций, увеличения долей участия	-	-	-	-
- от выпуска облигаций, векселей, и других долговых ценных бумаг и др.	-	-	-	-
- прочие поступления	-	-	-	-

ОТТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ:				
По текущей деятельности:				
Платежи – всего	1837 180	808 633	100	100
- поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги	1071 849	526 682	58,3	65,1
- в связи с оплатой труда работников	71 955	63 655	3,9	7,9
- процентов по долговым обязательствам	94 400	146 407	5,1	18,1
- налога на прибыль	1 098	1 224	0,1	0,15
- прочие платежи	597 878	70 665	32,5	8,74
По инвестиционной деятельности:				
Платежи – всего	13 026	247 687	100	100
в том числе:				
- в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию ВА	-	-	-	-
- в связи с приобретением акций в других организациях	13 026	-	100	-
- в связи с приобретением долговых ценных бумаг, предоставление займов другим лицам	-	-	-	-
- процентов по долговым обязательствам, включаемых в стоимость инвестиционного актива	-	-	-	-
- прочие платежи	-	247 687	-	100
По финансовой деятельности:				
Платежи – всего	1639 457	718 799	100	100
в том числе:				
- собственникам в связи с выкупом у них акций (долей участия) организации или выходом из состава участников	-	-	-	-
- на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)	-	-	-	-
- в связи с погашением векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов	1639 457	718 799	100	100
- прочие платежи	-	-	-	-

Как видно из таблицы 17 основная масса денежных средств по текущей деятельности в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ за рассматриваемый период поступает от продажи продукции, товаров, работ и услуг (соответственно в 2017 году 61,5% и в 2016 году 62,9%). На втором месте прочие поступления в отчетном году 38,5 %, а в предыдущем году – 37,1 %. Незначительную долю в 2017 году занимают средства полученные от аренды (0,03 %). Следует отметить незначительное уменьшение доли денежных

средств, полученных от продажи продукции, товаров, работ и услуг на 1,4 пункта. В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ отток денежных средств по текущей деятельности связан с платежами поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги – 58,3% в отчетном году и 65,1 % в предыдущем году. Также значительная доля денежных средств в 2017 году ушла на прочие платежи 32,5 %, а в 2016 году на выплату процентов по долговым обязательствам – 18,1 %. Следует отметить уменьшение доли денежных средств, направленных на оплату приобретенных сырья, материалов, работ, услуг на 7,06 пункта. Увеличение поступлений по текущей деятельности на 600 294 тыс. руб., или на 58,9%, связано с ростом поступлений денежных средств от покупателей и заказчиков на сумму 354 593 тыс. руб., или на 55,3 %, и ростом прочих поступлений на сумму 245 170 тыс. руб., или на 64,8 %. Увеличение платежей по текущей деятельности на 1 028 547 тыс. руб., или в 2,3 раза, вызвано увеличением платежей поставщикам (подрядчикам) на сумму 545 167 тыс. руб., или в 2 раза, значительным ростом прочих денежных расходов на сумму 527 213 тыс. руб., или в 8,5 раза. В 2016-2017 годах основная масса денежных средств по инвестиционной деятельности в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ поступает от прочих поступлений (соответственно в 2017 году 57,2 % и в 2016 году 100%). Отток денежных средств по инвестиционной деятельности связан в 2017 году с приобретением акций, в 2016 году с прочими платежами. В ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ в 2016-2017 годах все денежные средства по финансовой деятельности поступили от полученных кредитов и займов. Отток денежных средств по финансовой деятельности связан с погашением кредитов и займов. Остаток денежных средств на конец 2017 года уменьшился с 4 945 тыс.руб. до 775 тыс.руб., что является весьма отрицательным.

По данным отчета о денежных потоках ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ были составлены таблицы 3.2-3.4, в которых содержатся показатели, отражающие движение денежных средств за 2016 и 2017 годы в

абсолютном выражении, и относительные показатели, характеризующие структуру денежных потоков в разрезе видов деятельности: текущей, инвестиционной и финансовой.

Негативным моментом является превышение оттока денежных средств над их притоком в 2017 году, которое привело к отрицательному значению чистого денежного потока в размере 4 170 тыс. руб.

Сумма притока денежных средств по текущей деятельности в 2017 году составила 1 619 386 тыс. руб., что на 600 294 тыс. руб. больше, чем в предыдущем. Удельный вес данного показателя в общем объеме всех денежных поступлений составил в 2017 году 46,5%, что на 10,8 пункта ниже этого же показателя за 2016 год.

Сравнение данных по текущей деятельности свидетельствует об имеющемся превышении оттока над притоком в 2017 году и в 2016 году была противоположная ситуация приток превышал отток денежных средств, что являлось положительным фактом, так как именно операционная деятельность должна обеспечивать условие достаточности денежных средств для осуществления операций по инвестиционной и финансовой деятельности.

Превышение притока денежных средств над оттоком по текущей деятельности в 2016 году позволило ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» осуществить необходимые операции в инвестиционной и финансовой областях деятельности, что связано с реализацией ее стратегических планов. Подводя итог, можно сделать вывод, что организация в целом осуществляла достаточно рациональное управление денежными потоками.

Рассмотрим анализ денежных средств косвенным методом.

Косвенный метод анализа денежных потоков заключается в определении влияния различных факторов финансово-хозяйственной деятельности организации на чистый денежный поток. Используя этот метод можно установить, какие факторы сыграли наиболее существенную роль в плане отвлечения денежных средств и какие источники были привлечены организацией для компенсации потребности денежной массы. Данный метод

анализа денежных потоков позволяет оценить причины положительных и отрицательных кассовых разрывов. Принимая во внимание двойственную природу отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, следует отметить, что по завершении отчетного периода сумма чистой прибыли, сформированная методом начисления и сравнения соответствующих доходов и расходов, в результате проведения процедуры реформации бухгалтерского баланса присоединяется к нераспределенным прибылям прошлых лет и отражается в соответствующей строке раздела «Капитал и резервы» пассива баланса. Поскольку на отчетную дату итог пассива равняется итогу актива бухгалтерского баланса, то можно сделать заключение, что на сумму чистой прибыли отчетного года сформирована часть активов. Однако ответить на вопрос, какие конкретно статьи активов созданы за счет чистой прибыли отчетного периода, не представляется возможным, поскольку использование денежных средств на приобретение тех или иных активов не предполагает ведения пообъектного аналитического учета на счетах учета денежных средств. В определенной мере ответить на вопрос, за счет каких источников денежных средств (собственных или заемных) были произведены вложения в те или иные активы, позволяет косвенный метод анализа денежных потоков.

По технике реализации косвенный метод анализа денежных потоков напоминает технику составления отчета о денежных потоках косвенным методом в части отражения информации о движении денежных средств по операционной деятельности, но не ограничивается корректировками прибыли на изменения остатков оборотных активов и краткосрочных обязательств. Для анализа денежных потоков косвенным методом используются изменения всех статей отчета о финансовых результатах, за исключением статьи «Денежные средства и эквиваленты денежных средств» и без учета величины чистой прибыли отчетного периода, присоединенной к нераспределенным прибылям прошлых лет в результате процедуры реформации баланса. Кроме того, поскольку для корректировок используются показатели активов и пассивов,

включающие соответствующие начисленные резервы и начисленную амортизацию, то при реализации косвенного метода анализа денежных потоков такие корректировки не требуются. Использование косвенного метода анализа денежных потоков позволяет решить проблему взаимоувязки двух «чистых» финансовых результатов – чистой прибыли отчетного периода, сформированного методом начисления, и совокупного чистого денежного потока, сформированного кассовым методом. Косвенный метод анализа денежных потоков реализуется с помощью корректировок чистой прибыли отчетного периода на изменения значений статей активов и пассивов отчета о финансовом положении, в результате которых сумма чистой прибыли становится равной совокупному чистому денежному потоку.

В процессе корректировок величина чистой прибыли отчетного периода становится равной изменению остатка по статье «Денежные средства и их эквиваленты». Следует отметить, что главной аналитической информацией, формируемой косвенным методом, являются именно корректировки статей активов и пассивов, из которых отрицательные величины, как правило, отражают отвлечение денежной массы, а положительные – привлечение.

Подчеркивая значимость прямого и косвенного методов анализа денежных потоков, следует отметить, что руководство организации получает информационно-аналитическое обеспечение для необходимой корректировки финансовой политики управления денежными средствами, дебиторской и кредиторской задолженностью, оптимизации объемов производственных запасов, создания резервов, реинвестирования прибыли, ее распределения и потребления с учетом имеющихся финансовых возможностей и уровня обеспеченности собственными денежными ресурсами.

3.3. Совершенствование формирования показателей отчета о движении денежных средств

В целях совершенствования формирования показателей рассматриваемого нами в выпускной квалификационной работе отчета о движении денежных средств предлагаем следующие направления:

- Для удобства заполнения отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» необходимо организовать аналитический учет по видам движения денег. Для этого предлагаем завести отдельные субконто по всем видам поступлений и платежей, которые упоминаются в отчете и встречаются в деятельности изучаемой организации. Например, для заполнения строки 4121 «поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» необходимо завести субконто с таким же названием т.д.

- Предлагаем НДС, полученный от покупателей, уплаченный поставщикам и перечисленный в бюджет, отражать в отчете о движении денежных средств свернуто. Поэтому хотелось бы, чтобы в применяемой в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» бухгалтерской программе эти суммы НДС учитывались отдельно.

- Согласно ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» организация раскрывает в составе информации о принятой ею учетной политике используемые подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений. Вместе с тем ПБУ 23/2011 не устанавливает ни перечень краткосрочных высоколиквидных финансовых вложений, ни способы их определения. Указанные положения организации следует закрепить в учетной политике.

В связи с этим ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» может либо указать в учетной политике конкретные виды денежных эквивалентов (например, к таким высоколиквидным финансовым вложениям можно отнести векселя Сбербанка РФ, банковский депозит до востребования и т.д.), либо указать какие-либо критерии оценки финансовых вложений с точки зрения

возможности отнесения их к денежным эквивалентам (например, срок погашения до 3-х месяцев).

- В отчет о движении денежных средств предлагаем вести дополнительную графу «Пояснения», в которой будет делаться отсылка к соответствующим пояснениям.

Предлагаем также совершенствовать умения по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Умения бухгалтера по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности зафиксированы в профессиональном стандарте «Бухгалтер», который был создан ИПБ России, а затем утвержден приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061 н. Документ вступил в силу 7 февраля 2015 г. Этот профессиональный стандарт является подробным перечнем требований в трех основных направлениях: образование, опыт работы, практические навыки для различных уровней квалификации бухгалтера. В стандарте определены основные требования к квалификации работников, которые обозначают круг должностных обязанностей. С 1 июля 2016 г. определены два основных случая применения профессионального стандарта в обязательном порядке: если требования по их применению установлены законодательно; если выполнение работ по определенным должностям, профессиям, специальностям связано с предоставлением компенсаций и льгот либо с наличием ограничений. В остальных случаях разработанный профессиональный стандарт носит рекомендательный характер. Главная идея профессиональной деятельности бухгалтера состоит в том, чтобы бухгалтер: занимался систематизацией своевременно задокументированной информацией об фактах финансово-хозяйственной жизни в соответствии с законодательством РФ; на основе всей обобщенной, систематизированной и документально подтвержденной информации формировал бухгалтерскую (финансовую) отчетность, включающую информацию о финансовом положении коммерческой организации на отчетную дату, финансовом результате деятельности, а также движении денежных средств, которая необходима заинтересованным пользователям этой отчетности для принятия

обоснованных управленческих решений. Профессиональный стандарт устанавливает четкие ориентиры для формирования требований по уровню образования, направлению обучения, а также опыту практической деятельности. В целом стандарт предъявляет максимально высокие требования к уровню квалификации главных бухгалтеров и просто «рядовых» бухгалтеров. Эти перечни квалификаций отражают нормативные требования к организации и ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. Стандартом установлены и уровни квалификации для этих должностей: пять - для бухгалтера и шесть - для главного бухгалтера, что предполагает и соответствующий уровень образования: для бухгалтера — среднее профессиональное образование, для главного бухгалтера— высшее образование по программе бакалавриата. На основании требований, закрепленных в профессиональном стандарте, каждый специалист может наметить для себя конкретные направления повышения квалификации. Стандарт определяет, что в обязанности бухгалтера входит также составление калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), поэтому бухгалтеру необходима информация о технологии, организации производства, управления, которые применяются в коммерческой организации. Процедура калькулирования предполагает владение также отраслевыми инструкциями (письмо Минфина России от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, ретуширующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)»).

От главного бухгалтера, помимо всего вышеперечисленного, также ожидается знание арбитражной практики по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета, налогового законодательства.

- Наиболее важным и сложным этапом управления денежными потоками организации является их оптимизация. Оптимизация денежных потоков от финансовой деятельности организации представляет собой процесс выбора наилучших форм их организации, с учетом условий и особенностей осуществления хозяйственной деятельности. Важнейшая задача, решаемая в

процессе этого управления денежными потоками, — выявление резервов, позволяющих снизить зависимость организации от внешних источников привлечения денежных ресурсов. К внешним источникам финансирования относят рост величины собственного капитала (в первую очередь уставного) и заемного капитала (прежде всего общей суммы кредитов и займов). Методы оптимизации дефицитного денежного потока предполагают следующие мероприятия: в краткосрочном периоде необходимо ускорение привлечения денежных средств и замедление их выплат; в долгосрочном — рост объема положительного денежного потока и снижение объема отрицательного потока.

Методы сбалансирования дефицитного денежного потока от финансовой деятельности направлены на обеспечение роста объема положительного и снижение объема отрицательного денежного потока. Рост объема положительного денежного потока может быть достигнут за счет следующих мероприятий: привлечения стратегических инвесторов с целью увеличения объема собственного капитала; дополнительной эмиссии акций; привлечения долгосрочных финансовых кредитов; продажи части (или всего объема) финансовых инструментов инвестирования. Снижение объема отрицательного денежного потока может быть достигнуто за счет отказа от финансового инвестирования.

Способы оптимизации избыточного денежного потока связаны в основном с активизацией инвестиционной деятельности организации, направленной на досрочное погашение долгосрочных кредитов банка, активное формирование портфеля финансовых инвестиций.

Синхронизация денежных потоков должна быть направлена на устранение сезонных и циклических различий в формировании как положительных, так и отрицательных денежных потоков, а также на оптимизацию средних остатков денежной наличности.

Мы считаем, что результаты оптимизации денежных потоков должны находить отражение при составлении финансового плана организации на год с разбивкой по кварталам и месяцам. Основной целью разработки плана и

поступления и расходования денежных средств является прогнозирование во времени денежных потоков организации в разрезе отдельных видов хозяйственной деятельности и обеспечение постоянной платежеспособности на всех этапах планового периода. Таким плановым документом выступает платежный календарь.

Таким образом, эффективное управление денежными потоками от финансовой деятельности организации требует формирования специальной политики этого управления как части общей финансовой стратегии организации.

Анализ российских стандартов бухгалтерской отчетности в части формирования движения денежных средств показывает, что, несмотря на растущую роль как основного инструмента анализа денежных потоков, он еще мало используется как инструмент контроля и управления. В краткосрочном периоде его предлагается применять для управления ликвидностью в рамках управления денежными средствами. В средне- и долгосрочной перспективе отчет о движении денежных средств мог бы найти применение как база для стратегического финансового планирования и управления, а также для оценки результативности и эффективности деятельности организации.

Информацию о денежных потоках организации можно использовать при планировании, управлении и внутреннем контроллинге.

- В последнее время большое количество отечественных организаций аграрного сектора стремятся к привлечению иностранных инвестиций и выйти на зарубежные рынки. Направление системы бухгалтерского учета на международные стандарты даст возможность для превращения агропромышленного комплекса в более эффективный и высокодоходный сектор экономики. Этим организациям необходимо составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Использование международных стандартов позволяет расширить круг потенциальных инвесторов.

В условиях происходящих преобразований существуют определенные факторы, которые препятствуют переходу составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии требованиями международных стандартов:

1. Составление отчетности по международным стандартам требует больших затрат. Этими затратами являются расходы по обучению и найму работников, а также расходы по консультационным и аудиторским услугам. Заработная плата работников, знающих МСФО и имеющих сертификаты, подтверждающие эти знания, намного больше, чем у других финансовых специалистов.

2. Нехватка на рынке труда квалифицированных работников в области учета по МСФО. Поэтому немногие отечественные предприятия составляют международную отчетность самостоятельно, а в основном они обращаются к аудиторским и консалтинговым компаниям. Особенно в аграрном секторе тяжело найти хороших специалистов, составляющих отчетность по МСФО, ведь для их подготовки пока еще не развита инфраструктура. Мы считаем так как ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» находится недалеко от города Казани, поэтому имеется возможность учиться у специалистов, участвовать на семинарах и конференциях по МСФО.

3. Проблемы, выражающиеся во внутренних различиях учетных систем. К ним в частности относятся, различие в принципах ведения бухгалтерского учета, отсутствие четкого разделения учета на финансовый, управленческий и налоговый учет, различие подходов в отражении отдельных видов активов и обязательств.

4. Проблемы, связанные с самими международными стандартами: обобщенный характер МСФО, постоянное обновление МСФО.

Для отечественных организаций существует два способа формирования отчетности в соответствии МСФО: трансформация и параллельный учет по МСФО. Трансформация является более распространенной в нашей стране и требует меньше затрат на покупку программных продуктов, на обучение

персонала. В данное время единой методики трансформации отчетности по международным стандартам не существует, поэтому предприятия сами разрабатывают процедуры, чтобы по мере возможности снизить трудоемкость работы. Основной целью трансформации, это формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности по требованиям МСФО путем сбора данных управленческого и бухгалтерского учета по российским стандартам, также их анализ и внесение соответствующих корректировок.

Для совершенствования формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» необходимо формировать отчетность в соответствии МСФО. При переходе на МСФО изучаемая организация должна создать проект, в который должны быть вовлечены бухгалтер, руководитель организации и работники других подразделений. Процесс перехода очень сложный и трудоемкий, поэтому разработан международный стандарт IFRS 1 «Первое применение МСФО». Этот стандарт является обязательным всем организациям, которые составляют отчетность впервые по МСФО. Порядок составления отчетности в Международных стандартах регулируется также IAS 1 «Представление финансовой отчетности», IAS 7 «Отчеты о движении денежных средств», IAS 32 «Финансовые инструменты: представление информации», IAS 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

В первую очередь необходимо определить дату перехода на МСФО и надо будет представить сопоставимые данные хотя бы за один предыдущий отчетный период. В нашем случае, хозяйство свою первую отчетность по МСФО будет представлять на 31 декабря 2018 года. Далее необходимо будет при трансформации финансовой отчетности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» разработать учетную политику для целей МСФО, в которой нужно будет указать основные положения по ведению учета, сроки и состав предоставления отчетности, также изменить рабочий план счетов.

Вторым этапом необходимо формировать показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям МСФО, для этого необходимо:

персгруппировать отдельные статьи из плана счетов ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» в статьи по МСФО; собрать информацию о фактах хозяйственной жизни, в виде первичных документов; отразить факты хозяйственной жизни в журнале регистрации хозяйственных операций, в такой форме, которая будет способствовать переводу на счета; составить бухгалтерские проводки и перклассифицировать счета организации с требованиями МСФО; формировать Главную книгу и оборотно-сальдовые ведомости организации; составить предварительную бухгалтерскую (финансовую) отчетность за 2018 год. Результатом этого этапа трансформации является составление плана счетов для целей МСФО. Далее необходимо будет определить и произвести основные корректировки статей отчетности с целью устранения различий в правилах учета по российским стандартам и МСФО.

ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» полностью перейти на составление отчетности по международным стандартам финансовой отчетности не возможно, так как многие пользователи финансовой отчетности требуют отчет, составленный согласно требованиям российских стандартов бухгалтерского учета. Но можно внедрить метод параллельного ведения учета в соответствии МСФО. Для этого нам необходимо будет формировать бухгалтерские данные в двух системах финансовой отчетности. Если бы ведение учета было автоматизированным, то мы получали бы два типа отчетности: в формате МСФО и в формате предусмотренном российскими правилами учета.

Отчетность, составленная по МСФО, является более качественной, прозрачной, доступной для понимания пользователям. Используя отчетность, составленную по МСФО, предприятия могут привлечь финансирование со стороны частных инвесторов, банков, выйти на международные рынки капитала.

Поправки в ПБУ уточнили порядок формирования организациями своей учетной политики в части выбора способа учета того или иного объекта (п. 7 ПБУ 1/2008). Так, если федеральный стандарт бухгалтерского учета (ФСБУ) устанавливает один способ учета по конкретному вопросу, организация должна

выбрать и прописать в политике именно его. Если ФСБУ устанавливает несколько возможных способов, то организация вправе выбрать любой способ, который обеспечит более точный и правильный учет объектов. При этом на практике возможны ситуации, при которых ФСБУ вообще не содержат допустимых способов учета по конкретному вопросу. В этих случаях Минфин рекомендует руководствоваться правилами, закрепленными в пункте 7.1 ПБУ 1/2008. В нем сказано, что при отсутствии в ФСБУ способа учета организация сама должна его разработать и закрепить в своей учетной политике. Для этого в ПБУ была введена последовательность использования различных источников для разработки подобных методов учета: международные стандарты бухгалтерской отчетности; ФСБУ по схожим вопросам; рекомендации в области бухгалтерского учета. Таким образом, организации, самостоятельно разрабатывающие методы и способы учета, в первую очередь должны будут руководствоваться МСФО. Если МСФО не содержат необходимых способов ведения бухгалтерского учета, то организация должна ориентироваться на положения ФСБУ по аналогичным и связанным вопросам. Если ФСБУ не регулируют спорные вопросы, то конкретный способ учета может быть разработан на основании рекомендаций в области бухгалтерского учета.

- Основной проблемой на пути составления отчета о движении денежных средств прямым методом выделяется необходимость автоматизации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В настоящее время существует целый спектр бухгалтерских программ для автоматизации ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности разной ценовой политики, включая бесплатные (например, обновляемая программа «Инфо-бухгалтер»), которыми пользуется подавляющее большинство организаций.

Бухгалтерский учет в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» ведется в автоматизированной форме на базе бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия 8.0» и «1С: Зарплата и управление персоналом». Сведения, содержащиеся в принятых к учету первичных учетных документах, накапливаются и

систематизируются в информационной базе данных программы «1С:Бухгалтерия 8.0», самостоятельно настроенной и внедренной организацией.

В целях совершенствования учета и формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагаем перейти на версию 8.3 применяемой программы. Мы считаем, что предлагаемая версия обладает большими преимуществами по сравнению с применяемой версией. Приведем основные возможности предлагаемой версии 8.3:

- поддержка нового интерфейса «Такси»;
- поддержка тонкого и веб-клиента, развитие облачных технологий;
- перенос основной «вычислительной» нагрузки на сервер и экономное использование ресурсов клиента.

Одним из основных отличий «1С:Предприятие 8.3» является то, что получили развитие «облачные» технологии и технологии работы через Интернет.

Платформа «1С:Предприятие 8.3» больше, чем предыдущая, настроена на работу с мобильными устройствами.

Данные в программе должны быть введены в строгой хронологической последовательности. На практике не всегда получается такую последовательность соблюсти (документы поступают в бухгалтерию с опозданием, исправляются ошибки в уже введенных документах и т. д.). Преимуществом предложенной версии является то, что привести в соответствие хронологию расчетов призван механизм контроля последовательности документов, который отслеживает порядок проведения документов. Для контроля программа устанавливает точку, называемую границей последовательности, ранее которой документы проведены в строгом хронологическом порядке. В случае изменения даты документа «задним числом» граница последовательности устанавливается на самый ранний документ-«нарушитель». Восстановление последовательности, т. е. проведение документов в правильной хронологической последовательности выполняется с помощью специальной обработки. Обработка доступна из формы обработки

Заккрытие месяца (раздел Операции). Процедура закрытия месяца всегда начинается с контроля последовательности проведения; из раздела Операции - Сервис - Групповое перепроведение документов. Перепровести документы можно по всем организациям или только по выбранной организации. Необходимо отметить, что начиная с версии 3.0.62.17 в «1С:Бухгалтерии 8» можно переносить границу последовательности без перепроведения документов, например, когда в первичных документах внесены изменения, не влияющие на бухгалтерский и налоговый учет и регламентированную отчетность. Чтобы выполнить ручной перенос границы последовательности документов в обработке Заккрытие месяца нужно перейти по ссылке Перепроведение документов в одноименную форму, где установить переключатель в положение Перепроведение не требуется. Такая возможность доступна пользователям с ролью Право интерактивного переноса границы последовательности. По умолчанию эта роль назначается администратору и главному бухгалтеру.

Платформа 8.3 поддерживает специальный режим совместимости информационных баз с предыдущими версиями. Это позволяет использовать прикладные решения, разработанные на платформе «1С:Предприятие» версий 8.1 и 8.2, без дополнительной доработки. Режим совместимости позволяет также сделать при необходимости переход платформы с версии 8.3 до 8.2.

Чтобы ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» вовремя мог выполнять взятые на себя финансовые обязательства, следует избегать кассовых разрывов – недостатка денежных средств, необходимых для финансирования очередных расходов. В предлагаемой версии программы «1С:Бухгалтерия» появился «Платежный календарь» (рис. 8), который не только помогает бороться с кассовыми разрывами, но и способствует оперативному управлению финансовыми потоками. В календаре могут отражаться сведения о поступлениях от покупателей и о запланированных оплатах поставщикам; о платежах в бюджет; о просроченных платежах; о денежных средствах, находящихся в пути между банком и кассой (например, при инкассации), и

планируемых к поступлению по договорам эквайринга. Новая функциональность особенно полезна для малых и средних компаний, у которых отсутствует финансовый отдел или в штате нет финансового менеджера. Доступ к Платежному календарю осуществляется по одноименной гиперссылке из раздела Руководителю в группе Планирование. В настройках командной панели указывается организация, для которой формируются сведения о планируемых платежах, и период составления прогноза, включая текущую дату. Платежный календарь – это отчет, в котором по дням отражается план поступления и расходования денежных средств, а также информация об остатках денежных средств на начало и конец каждого дня.

Отчет Платежный календарь в «1С:Бухгалтерии 8» редакции 3.0 может включать в себя следующие разделы (при наличии соответствующих ситуаций): оплата от покупателей, прочие поступления, налоги и взносы, платежи поставщикам, зарплата, периодические платежи.

🏠 ⬅ ➡ ☆ Платежный календарь

Организация: Новый интерьер ООО

Сформировать | Перенести на другой день | Планировать: 5 дней | 0,00 | Еще ?

Остаток денег: 679 854.02	Сегодня 28.03.2016	Завтра 29.03.2016	Среда 30.03.2016	Четверг 31.03.2016	Пятница 01.04.2016
Прогноз на конец дня	523 175,02	523 175,02	773 175,02	879 375,02	398 775,02
Оплата от покупателей Просрочено: 1 платеж (354 000.00)	+64 000,00 Плотник+ ООО		+250 000,00 Креанет	+106 200,00 Инвеема	-268 200,00 ДЕЛЬТА ООО
Налоги и взносы	-220 679,00 Налог на прибыль				-94 400,00 Плотник+ ООО
Платежи поставщикам					-118 000,00 Город Мастеров
Периодические платежи					

Черный текст – Задолженность
 Серый текст – Неоплаченные счета
 Зачеркнуто – Подготовлено платежное поручение

Рис. 8 Платежный календарь.

Также в целях улучшения и углубления анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предлагаем использовать компьютерную программу для анализа. В настоящее время пакеты прикладных программ, автоматизирующие решения конкретных задач либо обеспечивающие поддержку принятия управленческих решений стали необходимой и

неотъемлемой частью инструментария, используемого менеджером в своей повседневной деятельности. Среди группы продуктов для фундаментального анализа, отметим отечественные разработки Audit Expert (PRO-INVEST Consulting), «Альт-Финансы» («Альт»), «БЭСТ-Ф» (Интеллект – Сервис) и др., которые предназначены для комплексного анализа и диагностики финансового состояния предприятий. Мы предлагаем в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» для анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности использовать программу Audit Expert компании «Про-Инвест ИТ».

Программный комплекс Audit Expert представляет собой инструментарий для анализа финансового состояния и результатов хозяйственной деятельности предприятия по данным стандартной бухгалтерской отчетности, а также предоставляет ряд дополнительных возможностей в зависимости от версии продукта. Профессиональная версия программы дополнительно позволяет разрабатывать пользовательские сценарии преобразования отчетности, осуществить расчет около 100 финансовых показателей, произвести переоценку и прогноз статей баланса, осуществить консолидацию отчетности нескольких предприятий, их ранжирование по различным критериям и др.

Выходные таблицы Audit Expert могут быть перенесены в Excel или любой другой табличный процессор, в форматы MS Word, HTML, в текстовые файлы, а также использоваться для автоматического описания начального баланса организации в программе Project Expert.

Базовой информацией для проведения финансового анализа будет служить бухгалтерская (финансовая) отчетность изучаемой организации. Для проведения углубленного анализа предлагаемая программа позволяет использовать дополнительную информацию: сведения об использовании прибыли, имуществе и задолженности, данные всех форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, иные данные управленческой отчетности, содержание и формат таблиц ввода которых вы можете определить самостоятельно.

Audit Expert преобразует полученные данные баланса и отчета о финансовых результатах в аналитические таблицы. По данным аналитических таблиц осуществляется расчет стандартных финансовых коэффициентов, проводится оценка рисков потери ликвидности, банкротства, оценивается стоимость чистых активов и структура баланса, проводится анализ безубыточности и факторный анализ рентабельности собственного капитала. Помимо решения стандартных задач Audit Expert одновременно предоставляет возможность реализации собственных методик для решения любых задач анализа финансового состояния, его диагностики и мониторинга. Базируясь на данных аналитических таблиц, можно будет легко реализовать дополнительные методики оценки финансовой деятельности организации. Что на наш взгляд, является весьма положительным.

По результатам проведенного финансового анализа система позволяет автоматически получить ряд экспертных заключений о его состоянии. По результатам анализа Audit Expert предоставляет возможность подготовить отчеты с необходимыми графиками и диаграммами, отражающими динамику основных показателей.

Большим преимуществом предлагаемой программы является, то что экспресс-анализ финансового состояния организации с применением предлагаемой системы Audit Expert дает возможность на основании баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств быстро получить заключение с оценкой финансового состояния организации.

Предлагаемая система Audit Expert автоматически формирует экспертные заключения. По результатам финансового анализа в Audit Expert автоматически формируется широкий спектр графиков и диаграмм. Дополнительно можно создавать необходимые графики и сохранять их в шаблонах для последующего использования. Любые графики и диаграммы могут быть включены в итоговый отчет, распечатаны или переданы в MS Word. Подготовленный отчет выводится на печать или передается в Word. Аналитические таблицы и финансовые показатели можно также экспортировать в Excel.

Использование программы Audit Expert в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» позволит существенно упорядочить обработку данных, ускорить расчеты показателей финансовой деятельности, выработать единый подход к анализу, исключить ошибки ввода, получать заключения и отчеты непосредственно из программы.

Изложенные нами в данном разделе работы предложения по совершенствованию формирования показателей отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» позволят улучшить процесс формирования показателей и позволят сделать отчетность более прозрачной и достоверной.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Отчет о движении денежных средств представляет собой важную форму бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку денежные средства, отражаемые в ней являются самой ликвидной частью активов организации. Хотя в России значение данного отчета в связи с тем, что он входит в состав приложений принижается по сравнению с тем значением который отчет имеет за рубежом. Поэтому данную форму отчетности необходимо вывести в отдельную самостоятельную единицу. Данной форме отчетности посвящено отдельное Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011). В условиях происходящих экономических преобразований имеющаяся аналитическая информация о масштабах денежного оборота экономических субъектов является необходимым условием для обеспечения хозяйственных процессов достаточным уровнем денежных средств и поддержания их оптимального остатка. Следовательно, рассмотренная в выпускной квалификационной работе форма отчетности содержит базу для оценки способности организации генерировать адекватный денежный поток в ответ на потребности и должен восприниматься однозначно

всеми пользователями отчетности. Информационная значимость данного отчета возрастает в связи с тем, что именно денежные потоки являются одними из первых показателей, которые позволяют выявить потенциальные проблемы организации.

Объектом исследования в выпускной квалификационной работе является ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ. Его производственное направление скотоводческое. Изучаемое хозяйство имеет высокие показатели фондообеспеченности и обеспеченности энергоресурсами.

Производство в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ с 2012 по 2016 годы было рентабельным, уровень рентабельности в 2016 году составлял 24,83 %. А в 2017 году хозяйство работало убыточно и уровень убыточности составил 0,87%. Следовательно, основное производство изучаемой организации нуждается в повышении рентабельности и выводе его из убыточного состояния.

Рассчитанные показатели финансовой устойчивости показали, что изучаемая организация платежеспособна и находится в нормальном финансовом состоянии.

В выпускной квалификационной работе подробно рассмотрено формирование показателей отчета о движении денежных средств ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района с учетом изменений, внесенных в нормативные документы, также изучены методы составления отчета о движении денежных средств.

В выпускной квалификационной работе проведен анализ движения денежных средств прямым методом и рассмотрен косвенный метод анализа.

С помощью прямого метода мы выяснили следующее:

В 2017 году в результате осуществления производственно-коммерческой деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» Арского района РТ существенно увеличились и поступление денежных средств, так и их отток. Это оценивается положительно, так как в изучаемой организации произошел рост масштабов производства и продажи продукции. Негативным моментом в 2017 году

является превышение оттока денежных средств над их притоком, что привело к отрицательному чистому денежному потоку.

Рассмотрев показатели денежных потоков по видам деятельности, мы определили, что наибольший объем денежной массы обеспечивает оборот по текущей деятельности ООО «Агрокомплекс «Ак Барс». Приток денежных средств по текущей деятельности в 2017 году был на 600 294 тыс. руб. больше, чем в 2016 году. Удельный вес данного показателя в общем объеме всех денежных поступлений составил 46,5%.

Сравнив в 2017 году данные по текущей деятельности можно сказать о превышении оттока над притоком, в 2016 году была противоположная ситуация приток превышал отток денежных средств, что являлось положительным фактом, так как именно операционная деятельность обеспечивает условие достаточности денежных средств для осуществления фактов хозяйственной жизни по инвестиционной и финансовой деятельности.

Превышение притока денежных средств над оттоком по текущей деятельности в 2016 году позволило ООО «Агрокомплекс «Ак Барс» осуществить необходимые факты хозяйственной жизни в инвестиционной и финансовой областях деятельности, что связано с реализацией ее стратегических планов. Подводя итог, можно сделать вывод, что анализируемая организация в целом осуществляла достаточно рациональное управление денежными потоками.

Применение косвенного метода анализа позволяет объяснить расхождения полученного финансового результата с величиной чистого денежного потока от текущей деятельности.

В целях совершенствования формирования показателей отчета о движении денежных средств в работе предложены следующие направления:

- предложено завести отдельные субконто по всем видам поступлений и платежей, которые упоминаются в отчете о движении денежных средств и встречаются в деятельности изучаемой организации.

- предложено в применяемой бухгалтерской программе суммы НДС учитывались отдельно.

- предложено указать в учетной политике конкретные виды денежных эквивалентов, либо критерии оценки финансовых вложений с точки зрения возможности отнесения их к денежным эквивалентам.

- предложено в отчет о движении денежных средств вести дополнительную графу «Пояснения», в которой будет делаться отсылка к соответствующим пояснениям.

- предложено оптимизировать денежные потоки. Результаты оптимизации денежных потоков предложено отражать при составлении финансового плана организации.

- В целях удовлетворения потребностей внешних и внутренних пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности предложено составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Поэтому изучаемой организацией предложено создать проект перехода на МСФО, который подробно рассмотрен в работе. Процесс перехода является сложным и трудоемким процессом.

- В целях совершенствования учета и формирования показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности предложено перейти на версию 8.3 применяемой программы. Мы считаем, что предлагаемая версия обладает большими преимуществами по сравнению с применяемой версией.

- в целях улучшения и углубления анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности предложено использовать программу Audit Expert компании «Про-Инвест ИТ». Если эта программа будет приобретена и установлена в ООО «Агрокомплекс «Ак Барс», она позволит существенно упорядочить обработку данных, ускорить расчеты показателей, исключить ошибки ввода, получать заключение и отчеты непосредственно из программы.

Изложенные нами предложения по совершенствованию формирования показателей отчета о движении денежных средств позволят улучшить процесс

формирования показателей и позволят сделать отчетность более прозрачной и достоверной.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2.[Федер. закон: Принят Государственной Думой 5 августа 2000 г. №117-ФЗ по сост. на 1 января 2018 г.] – М.: Эксмо, 2018. – 832 с.
2. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» [Федер.закон: принят Государственной Думой 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (с изменениями)].
3. Федеральный закон Российской Федерации «Об аудиторской деятельности» [Федер.закон: 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (с изменениями)].
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н (с изменениями)].
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. №106н (с изменениями)].

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 июля 1999 г. №43н (с изменениями)].
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. №32н (с изменениями)].
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. №33н (с изменениями)].
9. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» ПБУ 21/2008 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. №106н].
10. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» ПБУ 22/2010 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 28 июня 2010 №63н].
11. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» ПБУ 23/2011 [Полож. по бух.учету: утверждено приказом Минфина России от 02 февраля 2011 №11н (с изменениями)].
12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК и Методические рекомендации по его применению [Утвержден приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 13.06.2001 №654].
13. Бабасв Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А.Бабасв [и др.]; под ред. Ю.А.Бабаева. – М.: ТК Вслби, Изд-во Проспект, 2016. – 494 с.
14. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Н.Н. Бондина, И.А. Бондин, Т.В. Зубкова, И.В. Павлова. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 256 с.: 60х88 1/16. - (Высшее образование: Бакалавриат).
15. Бухгалтерский учет и анализ: Учебное пособие / О.И. Васильчук, Д.Л. Савенков; Под ред. Л.И. Срохиной - М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 496 с.: 60х90 1/16. - (Высшее образование). (обложка) ISBN 978-5-91134-554-9, 500

16. Бухгалтерский учет и анализ : учебник / А.С. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, С.А. Хмелев [и др.] ; под ред. д-ра экон. наук, проф. А.С. Суглобова. — М. : РИОР : ИНФРА-М, 2018. — 478 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — DOI: <https://doi.org/10.12737/20161>.
17. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.Ф. Сафонова, Г.Н. Яценко и др. — М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 407 с.
18. Вахрушина М.А. Анализ финансовой отчетности: Учебник / М.А. Вахрушина. — М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. — 432 с.
19. Воронина Л.И. Аудит: теория и практика : в 2 ч. Часть 2. Практический аудит : учебник / Л.И. Воронина. — 4-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 344 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа: <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование: Магистратура). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_5a33690b1aead2.63579800.
20. Гетьман В.Г. Международные стандарты финансовой отчетности : учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. — 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 624 с. — (Высшее образование). — www.dx.doi.org/10.12737/textbook_594a424e8384d9.09639346.
21. Гетьман В.Г. Финансовый учет : учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2017. — 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737
22. Грачева М.С. Сравнение отчета о движении денежных средств и ПБУ 23/2011 с международными аналогами // Международный бухгалтерский учет. — 2011. — №33. — с. 11 – 25.
23. Грекова В.А. Проблемные аспекты формирования показателей и методов построения отчета о движении денежных средств // Аудиторские ведомости. — 2016. — №7. — с. 43 - 53.

24. Домбровская С.Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Домбровская С.Н. - М.: ИЦ РИОР, ИНФРА-М Издательский Дом, 2016. - 96 с.: 70x100 1/32. - (ВО: Бакалавриат) (Обложка) ISBN 978-5-369-00734-1
25. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: Учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. - М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2014. - 368 с.
26. Илышсва Н.Н., Крылов С.И. Анализ финансовой отчетности / Илышсва Н.Н., Крылов С.И. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. - 241 с.: ISBN 978-5-238-01253-7
27. Камысовская С.В., Захарова Т.В. Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей: Учебное пособие / Камысовская С.В., Захарова Т.В. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 432 с.
28. Камышанов П.И. Финансовый и управленческий учет и анализ : учебник / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. — М. : ИНФРА-М, 2016. — 592 с.
29. Касьянова С.А. Аудит: Учебное пособие / С.А. Касьянова — М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2016. — 196 с.
30. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 584 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/11356.
31. Крутякова Т.Л. Годовой отчет 2017 / Т.Л. Крутякова. - М.: АйСи Групп, 2017. - 528 с.
32. Мамедова Г.К. Информационная значимость отчета о движении денежных средств в отечественной и зарубежной практике // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №21. - с. 18 - 31.
33. Маслова И.А. Новые правила заполнения отчета о движении денежных средств в связи с принятием ПБУ 23/2011 // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. - 2011. - №5. - с. 3-9.
34. Международные стандарты финансовой отчетности и современный бухгалтерский учет в России : учебник для вузов / С. А. Мизиковский, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская. — М. : Магистр : ИНФРА-М, 2018. — 560 с.

- 35.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 27.06.2016).(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018).
- 36.Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 №217н) (ред. от 11.06.2016).
- 37.Мещерякова В.И. Годовой отчет 2017 / под общ. ред. В.И. Мещерякова. – М.: Международное агентство бухгалтерской информации, 2017. – 784 с.
- 38.Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет. Практикум: Учебное пособие / Петров А.М. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 280 с.
- 39.Пипко В.А. Денежные средства: учет, анализ, аудит: Учеб. пособие / В.А.Пипко. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 240 с.
- 40.Пласкова Н.С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО : учебник / Н.С. Пласкова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2018. — 269 с.
- 41.Погорелова М.Я. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Теория и практика составления: Учебное пособие / М.Я. Погорелова. – М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 242 с.
- 42.Приказ Минфина России от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями).
- 43.Приказ Минфина России от 18.04.2018 N83н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018 - 2020 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 7 июня 2017 г. N85н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2017 -2019 гг. и о признании утратившим силу приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23 мая 2016 г. N 70н «Об утверждении программы разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2018 гг.»
- 44.Пшеничная С. Отчет о движении денежных средств без ошибок // Расчет. –

2018. – N2. – С. 40 - 41.

45. Рабинович А.М. Минфин об актуальных вопросах составления бухгалтерской отчетности за 2017 год // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – N3. – С. 16 - 29.
46. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК : учебник / Г.В. Савицкая. - 8-е изд., испр. - М. : ИНФРА-М, 2018. - 519 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа: <http://www.znaniyum.com>]. - (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/1681.
47. Савицкая Г.В. Экономический анализ : учебник / Г.В. Савицкая. — 14-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 649 с. — (Высшее образование: Бакалавриат).
48. Семенихин В.В. Денежные расчеты: отчет о движении денежных средств (форма №4) с учетом ПБУ 23/2011 // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2011. – №11. – с. 4-11.
49. Сигидов Ю.И., Трубилин А.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова и А.И. Трубилина. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 366 с.
50. Сигидов Ю.И. Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления: Монография / Ю.И. Сигидов и др. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 236 с.
51. Соколов Я.В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Соколов Я.В. – М.: Магистр, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 512 с.
52. Терехова В.А. Об изменениях в отчетности по денежным средствам и денежным эквивалентам // Все для бухгалтера. – 2012. – №5. – с. 3 - 5.
53. Филиппьев Д.Ю., Пислегина Н.В. Аудит: Учебное пособие / Филиппьев Д.Ю., Пислегина Н.В. – М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 179 с.
54. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А.Д. Шеремет и др.; Под общ. ред. А.Д. Шеремета. - 2-е изд., испр. и доп. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. - 426 с.: 60x90 1/16 + (Доп. мат. znaniyum.com). - (ВО: Бакалавриат). (п) ISBN 978-5-16-009380-2

55.. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — 7-е изд., перераб. и доп. — М. : ИНФРА-М, 2018. — 375 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс; Режим доступа <http://www.znaniium.com>]. — (Высшее образование: Бакалавриат). — www.dx.doi.org/10.12737/25135.

ПРИЛОЖЕНИЯ

