

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.
« » 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Отчет о финансовых результатах как информационная модель оценки
финансового результата деятельности организации на примере общества
с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского
района Республики Татарстан**

Обучающийся: Шамсиева Юлдуз Анасовна

Руководитель:
к.э.н., доцент Мавлиева Лейсан Мингалиевна

Рецензент:
к.э.н., доцент

Казань 2019

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.
« » 2019г.

ЗАДАНИЕ **на выпускную квалификационную работу**

Шамсиевой Юлдуз Анасовны

- 1. Тема работы:** Отчет о финансовых результатах как информационная модель оценки финансового результата деятельности организации на примере общества с ограниченной ответственностью «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района Республики Татарстан
- 2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы** «14» января 2019 г.
- 3. Исходные данные к работе:** специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок
- 4. Перечень подлежащих разработке вопросов:** сущность, функции и задачи финансовой отчетности в развитии бизнеса; классификация доходов и расходов; формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике; природно-экономическая характеристика ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ; анализ финансового состояния предприятия; оценка системы бухгалтерского учета и службы внутреннего

контроля; порядок формирования финансового результата в учете организации; техника составления отчета о финансовых результатах; особенности внешнего и внутреннего анализа отчета о финансовых результатах

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания « » 2019 г.

Руководитель

Л.М. Мавлиева

Задание принял к исполнению

Ю.А.Шамсиева

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.09.18	
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	26.12.17	
1.1. Функции финансовой отчетности в развитии бизнеса		
1.2. Классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах		
1.3. Формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике		
2. АНАЛИЗ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	17.04.18	
2.1. Природно-экономическая характеристика предприятия.		
2.2. Анализ финансового состояния хозяйства		
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля на предприятии		
3. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	11.09.18	
3.1. Порядок формирования финансового результата в учете организации		
3.2. Техника составления отчета о финансовых результатах		
3.3. Особенности внешнего и внутреннего анализа отчета о финансовых результатах		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ		
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ		
ПРИЛОЖЕНИЯ		

Обучающийся

Ю.А.Шамсиева

Руководитель

Л.М. Мавлиева

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	7
1.1. Функции финансовой отчетности в развитии бизнеса.....	7
1.2. Классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах	14
1.3. Формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике	22
2. АНАЛИЗ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	30
2.1. Природно-экономическая характеристика предприятия.	30
2.2. Анализ финансового состояния хозяйства	37
2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля на предприятии	43
3. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ.....	46
3.1. Порядок формирования финансового результата в учете организации	46
3.2. Техника составления отчета о финансовых результатах.....	54
3.3. Особенности внешнего и внутреннего анализа отчета о финансовых результатах.....	58
Выводы и предложения	68
Список использованной литературы.....	72
Приложения	

ВВЕДЕНИЕ

В современной жесткой конкурентной среде большинство компаний слабо воспринимают передовой опыт раскрытия информации, недостаточно реагируют на кардинальные изменения в подходах к подготовке отчетности в международном сообществе и раскрытию информации. Например, в отчетах компаний при раскрытии стратегии не всегда отражается специфика отрасли, применяются расплывчатые формулировки ключевых положений стратегии. Анализ рисков компании носит описательный характер, не раскрываются методы управления ими со стороны органов корпоративного контроля. Осуществляется простая констатация крупных сделок и сделок с заинтересованностью, без оценки их влияния на изменение структуры собственности, рыночной стоимости компании, эффективности деятельности. Не отражается влияние отдельных бизнес-процессов на конечные финансовые результаты компании.

Представляется, что наступило время, особенно с учетом условий мирового глобального кризиса, серьезного и реального совершенствования инструментов корпоративного контроля, важнейшим из которых является обеспечение прозрачности, достоверности информации о деятельности компаний. Регулятору на рынке ценных бумаг, государственным надзорным органам, руководству компаний следует более оперативно перенимать как зарубежный, так и передовой отечественный опыт подготовки и раскрытия корпоративной отчетности. Кардинальные изменения заключаются в необходимости использования международных стандартов финансовой отчетности, являясь постепенным и целенаправленным процессом, обусловленным необходимостью реализации широкого круга мероприятий, делающих его реальным. В частности, требуются коррективы в законодательстве, прежде всего в гражданском и налоговом, а также пересмотр практически всей нормативной базы бухгалтерского учета.

Сегодня главный источник информации о результатах деятельности той или иной организации, ее успешности - бухгалтерская (финансовая) отчетность. Для того чтобы пользователи этой информации принимали верные экономически обоснованные решения, отчетность должна отвечать критериям полезности, достоверности и полноты.

Как видно, актуальность данной темы очевидна. Актуальность и значимость обусловили цель работы, которая состоит в изучении способов построения отчета о финансовых результатах в отечественных и международных стандартах на материалах ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить формы, способы и теоретические основы построения отчета о финансовых результатах;
- провести анализ экономического и финансового состояния исследуемого хозяйства;
- рассмотреть порядок формирования отчета о финансовых результатах в современных условиях на практике исследуемого предприятия и предложить его трансформацию согласно требований МСФО.

Нормативно-правовую основу выпускной квалификационной работы составляют федеральные законы РФ, трудовой кодекс РФ, налоговый кодекс РФ, МСФО, приказы Минфина РФ, положения, а так же нормативные документы ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ.

Выпускная квалификационная работа выполнена с применением следующих методов и приемов экономических исследований: метод сравнительного анализа, диалектического, монографического, абстрактно-логического, балансового.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

1.1. Функции финансовой отчетности в развитии бизнеса

Современная финансовая отчетность в России претерпевает большие изменения, связанные с адаптацией к требованиям международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Такой подход ориентирован на раскрытие всей существенной информации [14] и необходимость отражения новых аспектов учетной практики: риски, наличие условных активов и пассивов. В этой связи необходимо изменение концептуального характера и переосмысление целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и выполнение ею основных функций. Федеральным законом Российской Федерации № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определено основное понятие бухгалтерской (финансовой) отчетности, как «...информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом» [4].

Финансовая отчетность выполняет три важные функции: предоставляет владельцам и кредиторам информацию о текущем финансовом положении и эффективности деятельности организации за истекший период; позволяет определить основные плановые показатели эффективности и создать модели финансового планирования. При этом финансовая отчетность не всегда содержит полную информацию для формирования окончательных заключений об эффективности деятельности.

Рассмотрим ряд важных функций финансовой отчетности, влияющих на развитие бизнеса: информативная и управленческая функции как важные инструменты управления экономикой организации, характеризующие

инвестиционную привлекательность конкретной организации; контрольная функция является базой для разработки текущих и перспективных планов развития бизнеса [24, с.43].

В настоящее время финансовая отчетность, сформированная по стандартам, содержит своевременную информацию, необходимую для принятия решений заинтересованными сторонами, помогает действовать с расчетом на будущее, согласно концепции, выходящей за рамки обычного бюджета. Поэтому основное внимание должно быть направлено на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, на обеспечение доступа к ней заинтересованных пользователей (бухгалтеров, аудиторов, бизнес-аналитиков и других специалистов). В некоторых странах информация, генерируемая в рамках финансовой отчетности, направлена в первую очередь на удовлетворение потребностей инвесторов и кредиторов (практика США). При этом полезность информации с позиции управленческих решений является важнейшим критерием ее качества. В других странах значение и роль финансовой отчетности, выработанные в рамках методологии, могут иметь иные приоритеты. Например, в Южной Америке приоритетом информации является контроль исполнения налоговой политики и достижение макроэкономических целей. В США и Великобритании значение имеет детализация финансовой отчетности и контроль использования ресурсов, обоснование дополнительных инвестиций, в то время как в Швейцарии, Германии, Японии – менее детализированная финансовая отчетность. Контроль финансовых возможностей бизнеса и приоритет полезности информации для оценки возможности участвовать в качестве инвесторов и кредиторов имеет значение, например, во Франции и Швеции [38, с. 21].

Сегодня ключевым центром экономики становится сектор создания средств информационных технологий и обработки информации в интересах стейкхолдеров.

Информативно-управленческая функция финансовой отчетности

реализуется в финансовом мониторинге, позволяющем в режиме реального времени производить независимую оценку тенденций развития бизнеса, получать информацию о состоянии экономической конъюнктуры в реальном секторе экономики, динамики текущих возможных изменений и проводить оперативный анализ финансового состояния деятельности, возможных факторов, определяющих деловую активность. Основным источником информационно-аналитической базы для проведения мониторинга финансового состояния организации служит финансовая отчетность, по данным которой производится расчет таких показателей, как ликвидность, финансовая устойчивость, рентабельность и др., а также определяется вероятность наступления банкротства. К видам мониторинга информативно-управленческой функции можно отнести: социально-экономический мониторинг как метод научно-практической активности, цель которого состоит в получении и обработке упреждающей информации о состоянии системы и тенденциях ее развития. Мониторинг финансового состояния – нормативно-правовой комплекс превентивных мероприятий, направленных на недопущение использования финансовой системы для легализации теневых доходов и капиталов; анализ показателей: ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности и др., определение вероятности наступления банкротства. Мониторинг налогоплательщиков – система наблюдений за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков с целью определения их реальной налогооблагаемой базы, анализ обоснованности формирования себестоимости товаров и услуг, соблюдения финансового, валютного законодательства и применяемых рыночных цен. Кредитный мониторинг – система контроля качества кредитного портфеля, проведение независимой экспертизы, своевременное выявление отклонений от принятых стандартов и целей кредитной политики банка; за ходом погашения ссуды и выплатой процентов по ней. Банковский мониторинг – система, осуществляемая Банком России с участием его территориальных подразделений, позволяющая дать анализ и прогноз важнейших тенденций

развития экономики региона с учетом финансового положения предприятий.

Реализация информативно-управленческой функции финансовой отчетности определяется целесообразностью модернизации методов финансового контроля в соответствии с рыночными условиями, требующей координации взаимосвязей между подразделениями, бизнес-процессами и направлениями деятельности организации.

Контроль и обеспечение безопасности организации имеет большое значение для собственников и руководителей бизнеса. Контрольная функция основана на детальном изучении финансовой (бухгалтерской) отчетности. В процессе деятельности могут возникнуть факты мошенничества, хищений, злоупотреблений должностными обязанностями. Исполнение контрольной функции, анализ и оперативность финансовых служб организации ориентирует аналитиков на проверку достоверности данных и анализ финансовой отчетности с тем, чтобы своевременно обнаружить и установить допущенные ошибки, своевременно принять решение об устранении прямого или косвенного ущерба деятельности организации.

Контрольная функция финансовой отчетности реализуется прежде всего на контроле реального денежного оборота на всех стадиях, финансирования и кредитования, проведения безналичных расчетов и расчетов с бюджетами.

Системный подход управления организацией является наиболее перспективным и представляет собой совокупность взаимосвязанных элементов, предназначенных для поиска и реализации параметров управления, реализуя информационно-аналитическую функцию финансовой отчетности, оценивая тенденции изменений основных индикаторов, финансовых коэффициентов, «критических» значений финансовых коэффициентов и выполнение стратегии развития бизнеса по ключевым показателям деятельности [41, с. 88].

Анализ финансовой отчетности выступает в роли инструмента для выявления проблем управления финансово-хозяйственной деятельностью, для выбора направлений инвестирования капитала и прогнозирования

отдельных показателей. Это процесс, с помощью которого мы оцениваем прошлое и текущее финансовое положение и результаты деятельности организации. Поэтому именно финансовая отчетность объективно выступает основным источником информации о финансовом положении партнера, базируется на обобщении данных бухгалтерского учета, и является информационным звеном о деятельности, которое связывает эту организацию с обществом и их партнерами (пользователями информации).

Экономико-правовая функция – характеризует юридическую самостоятельность. Информационно-управленческая функция дает стейкхолдерам количественные и качественные характеристики имущества – запаса материальных средств, которыми располагает организация; показывает степень предпринимательского риска (возможности хозяйствующего субъекта по выполнению своих обязательств перед третьими лицами); определяет конечный финансовый результат как наращение собственного капитала.

Сведения о формировании прибыли, содержащиеся в Отчете о финансовых результатах, рассматриваются как наиболее значимая часть финансовой отчетности, дополняют и развивают информацию, представленную в балансе в виде окончательного оформленного результата. Поэтому информация, содержащаяся в Отчете о финансовых результатах, представляет интерес для широкого круга пользователей, так как позволяет достаточно достоверно оценить финансовые результаты деятельности организации, и представляется в группировке по их функциональному назначению [9].

Информация Отчета о финансовых результатах может быть использована: для оценки эффективности аппарата управления; прогнозирования деятельности организации; распределения доходов (дивидендов) между учредителями (акционерами); анализа динамики выручки от продаж, затрат на производство и реализацию продукции, товаров и услуг; обоснования управленческих решений. Данные о

формировании прибыли, представленные в финансовой отчетности, отражают данные за два смежных отчетных периода, общий финансовый результат в отчете представлен развернуто, это означает, что по данным финансовой отчетности можно оценить: изменение доходов и расходов организации в отчетном периоде по сравнению с предыдущим периодом; оценить состав, структуру и динамику валовой прибыли, прибыли от продаж продукции и чистой прибыли организации; выявить факторы формирования конечного финансового результата и рентабельности продаж.

Информация, представленная в финансовой отчетности, позволяет оценить деловую активность по количественным показателям по двум направлениям:

- исследования динамики и соотношения темпов роста абсолютных показателей: основных оценочных показателей деятельности организации (выручка и прибыль) и средней величины активов;

- изучение значений и динамики относительных показателей, характеризующих уровень эффективности использования авансированных и потребляемых ресурсов.

Известно золотое правило экономики организации, характеризующее зависимость финансовых результатов операционной деятельности организации при прочих равных условиях от предложений, связанных с изменением объема производства и продажи продукции (товаров, услуг), постоянных расходов и переменных издержек на производство продукции, что составляет содержание анализа финансового левериджа. Анализ операционного левериджа проводится по данным финансовой отчетности. Это понятие означает разделение совокупных затрат организации на постоянные и переменные, что в свою очередь, дает возможность использовать механизм управления прибылью. В результате обобщения результатов анализа есть возможность выявить неиспользованные резервы увеличения прибыли и доходности организации и повышения уровня его рентабельности. Информация, представленная в отчете о финансовых

результатах, позволяет заинтересованным пользователям сделать вывод, об эффективности деятельности организации и установить оправданность и выгоду вложений в ее активы.

Абсолютную эффективность хозяйствования предприятия характеризуют показатели прибыли, которые приведены в Отчете о финансовых результатах в динамике, т. е. за отчетный период и за аналогичный период предшествующего периода [21, с.55]. Анализ финансовых показателей (прибыли или убытка), позволяет выявить возможность улучшения финансового положения, а по результатам расчетов принять обоснованные управленческие решения.

Обоснование функций финансовой отчетности ориентирует на исследование моделей построения отчета о финансовых результатах в России и международной практике и определение сходства и различий Отчета, составленного в соответствии с МСФО и РСБУиО

С помощью финансовой отчетности можно создавать модели финансового планирования, составлять предварительные отчеты о финансовых результатах за определенный период, балансы и отчеты о движении денежных средств для своей компании, контролировать взаимосвязь отдельных планов, оценивать потребности в финансовых средствах, что требует профессиональной подготовки и компетенций специалистов. Отчет о финансовых результатах можно построить: параллельно; последовательно, в матричной или шахматной форме. Матричная структура имеет наибольшую ценность для целей управления развитием бизнеса, потому что позволяет получить информацию, полезную для анализа, а также для планирования деятельности экономического характера.

Матричная структура разработана и рекомендуется учеными (В.Н. Бурков, В.А. Ириков, Н.А. Коргин) для определения системного подхода к управлению сложными целеустремленными организационно-техническими системами, ориентирована на решение многих вопросов [19, с.47].

МСФО рекомендует два метода предоставления отчета: 1) по характеру затрат (или метод сущности расходов), согласно которому расходы объединяются в соответствии с их экономическим характером (амортизация, заработная плата, транспортно-заготовительные расходы, закупка материалов, и т. д.) и не перераспределяются между имеющимися функциональными направлениями в организации; 2) по функции затрат, в этом случае затраты классифицируются в соответствии со своей функцией как часть расходов на реализацию или себестоимости продаж.

В Российской Федерации рекомендовано представлять Отчет о финансовых результатах в формате функций затрат. Такой отчет дает пользователям полезную информацию о расходах и доходах. Подход к составлению отчета в формате функций затрат предполагает высокую долю субъективности в этом вопросе в ущерб получению объективной информации. Таким образом, в пояснениях к отчету рекомендовано раскрытие информации о характере расходов по элементам.

Целесообразно не только учитывать роль отдельных элементов, но и оценивать структуру капитала в увязке с динамикой его оборачиваемости и рентабельности. Показатель рентабельности собственного капитала позволяет установить зависимость между величиной инвестируемых собственных ресурсов с размером полученной прибыли от их использования.

Таким образом, информационная функция финансовой отчетности объективно значима для целей управления развитием бизнеса. Она позволяет получить данные о финансовом положении и результатах деятельности компании, дает возможность пользователю лучше ориентироваться в сложных экономических ситуациях, способствует более эффективному распределению материальных, финансовых и трудовых ресурсов.

1.2. Классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах является одной из важнейших форм бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта. Данная отчетная форма представляет информацию о таких объектах бухгалтерского учета как доходы и расходы, а, следовательно, при формировании данных о них необходимо руководствоваться нормами ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Ключевыми показателями в отчете о финансовых результатах являются доходы и расходы, промежуточные результаты по видам деятельности (валовая прибыль (убыток), прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) до налогообложения), конечный финансовый результат в виде чистой прибыли (убытка) за отчетный период, подлежащий включению в состав собственного капитала экономического субъекта.

Каждый из показателей, выделяемых в отчете о финансовых результатах, имеет свои особенности и аналитическое значение. Особое значение имеют показатели доходов и расходов, как ключевые в расчете различных категорий прибыли (убытка) экономического субъекта.

В связи с этим актуальными являются аспекты усиления аналитической составляющей данных о доходах и расходах в отчете о финансовых результатах путем предоставления информации, полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений.

В международной практике учета (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности») представление информации о доходах и расходах в отчете о прибыли или убытке базируется на двух альтернативных вариантах: основанном на классификации расходов по характеру затрат, либо на их классификации по функциям в рамках организации в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Особенностью российского отчета о финансовых результатах является безальтернативный характер в классификации расходов.

В настоящее время для целей представления данных о доходах и расходах российский отчет о финансовых результатах четко не

структурирован, но условно в нем могут быть выделены группы строк, представляющие сведения о доходах и расходах по обычным видам деятельности (строки: 2110 «Выручка», 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы», 2220 «Управленческие расходы») и прочих доходах и расходах (строки: 2310 «Доходы от участия в других организациях», 2320 «Проценты к получению», 2330 «Проценты к уплате», 2340 «Прочие доходы», 2350 «Прочие расходы»).

Согласно п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» организация самостоятельно устанавливает критерии отнесения доходов к доходам по обычным видам деятельности и прочим. При этом числе таких критериев в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» выделены характер и направления деятельности организации, а также условия получения дохода или осуществления расхода.

Характер и направления деятельности организации непосредственно связаны с видом такой деятельности, который устанавливается согласно Общероссийскому классификатору видов экономической деятельности (ОКВЭД). Определение обычного вида деятельности для целей организации бухгалтерского учета доходов и расходов и представления данных о них в отчете о финансовых результатах, в согласованности с установленным кодом ОКВЭД является довольно обоснованным, в том числе и с позиций гармонизации информационных систем бухгалтерского и налогового учетов. Это обусловлено тем, что установление кода ОКВЭД экономическому субъекту, впоследствии оказывает непосредственное влияние на возможность применения им отдельных специальных налоговых режимов. И в этом случае, зачастую применяется критерий признания вида деятельности основным, если величина доходов от него составляет не менее 70 % от общей величины доходов организации. Таким образом, при установлении в учетной политике состава доходов и расходов по обычным видам деятельности можно отталкиваться от установленного их состава присвоенным кодом ОКВЭД, либо 70-ти процентной границей.

Критерий «условия получения дохода или осуществления расхода» базируется на регулярности появления в организации соответствующих доходов и расходов. В случае если доходы и расходы возникают в результате деятельности организации систематически и регулярно, то такие доходы и расходы могут быть признаны, полученными от обычных видов деятельности. Другие, соответственно, будут признаваться прочими.

При этом принято считать, что систематические (регулярные) доходы – это доходы экономического субъекта, которые регулярно возникают и повторяются в каждом отчетном периоде. Такие доходы, как правило, обусловлены целью создания организации. Таким образом, доходы, которые имеют место как минимум один раз в каждом отчетном периоде, организацией могут быть признаны систематическими доходами, а, следовательно, доходами от обычных видов деятельности. Заметим, что понятие отчетного периода представлено в ст. 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Согласно нему отчетный период – это период, за который составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность. В свою очередь п. 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации устанавливает наименьший период составления бухгалтерской (финансовой) отчетности равным одному месяцу. Исходя из этого, считаем логичным заключить, что доходы, могут быть признаны организацией доходами от обычных видов деятельности, если они имеют место в организации как минимум один раз в месяц.

ПБУ 10/99 «Расходы организации» устанавливает, что в отчете о финансовых результатах расходы должны представляться с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов). Таким образом, при квалификации доходов как доходов от обычных видов деятельности исходя из обозначенных выше критериев (вид экономической деятельности, доля в общем объеме доходов организации, систематичность появления), соответствующие им расходы также должны быть отнесены к расходам по обычным видам деятельности.

Следуя логике формирования отчета о финансовых результатах, доходы от обычных видов деятельности представлены в нем показателем выручки. Расходы по обычным видам деятельности – показателем себестоимости продаж, коммерческими и управленческими расходами. При этом важно заметить, что в трактовке ПБУ 9/99 «Доходы организации» показатель выручки – это лишь одна из разновидностей доходов по обычным видам деятельности наравне с арендной платой, поступлениями от выполнения работ (оказания услуг) и т.д. Таким образом, возникает вопрос: насколько унифицированным является наименование показателя «Выручка» при таком возможном многообразии доходов от обычных видов деятельности в хозяйствующих субъектах с различными видами деятельности?

Помимо этого, следует заметить, что в трактовке МСФО 18 «Выручка» выручкой считается выручка от продажи товаров; предоставления услуг; использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды (в отношении последней позиции российской практикой формирования отчета о финансовых результатах предусмотрено ее представление в составе строки 2310 «Доходы от участия в других организациях»).

Анализируя порядок оценки величины выручки, раскрываемый в п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует отметить, что она признается в сумме, равной величине поступления денежных средств или иного имущества или величине дебиторской задолженности. При этом Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации в составе правил оценки статей бухгалтерской отчетности устанавливает обязанность экономических субъектов в случае наличия сомнительных долгов дебиторов формировать соответствующий резерв. При этом сумма резерва относится в состав прочих расходов организации. Отметим, что в данном случае, по нашему мнению, нарушается принцип соответствия доходов и расходов, обозначенный в ПБУ 10/99 «Расходы организации». Данный принцип заключается в том, что квалификация расхода

соответствует квалификации дохода, и наоборот. Если доход признается доходом от обычных видов деятельности, то соответствующий ему расход может быть только таким же.

Аналогичный принцип соответствия доходов и расходов продекларирован в МСФО (IAS) 18 «Выручка». Согласно п. 19 данного стандарта выручка и расходы, относящиеся к одной и той же операции или какому-либо событию, признаются одновременно. Расходы, в том числе гарантии и другие затраты, возникающие после отгрузки товаров, обычно могут быть надежно оценены при выполнении других условий, необходимых для признания выручки. Однако выручка не может быть признана, когда расходы не могут быть надежно оценены.

Таким образом, в целях соблюдения принципа соответствия доходов и расходов, резервы, сформированные под дебиторскую задолженность, соответствующую величине доходов от обычных видов деятельности, следует также относить в состав расходов по обычным видам деятельности организации.

В этой связи можно также выделить несоблюдение принципа соответствия доходов и расходов при представлении в отчете о финансовых результатах средств целевого финансирования, отнесенных в состав прочих доходов организации. Так, например, если организацией были получены бюджетные субсидии на компенсацию уже понесенных расходов, включенных в последствие в состав себестоимости продаж, принцип соответствия доходов и расходов явно будет нарушен. В то же самое время, возникает вопрос: будет ли объективным показатель прибыли (убытка) от продаж с позиций оценки эффективности деятельности организации, если в составе факторов, определяющих его величину содержатся расходы, компенсированные бюджетными средствами.

Заметим, что п. 18.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» допускает возможность сальдирования доходов и связанные с ними расходов, возникающих в результате одного и того же или аналогичного по характеру

факта хозяйственной деятельности, не являющихся существенными для характеристики финансового положения экономического субъекта. Исходя из этого, считаем, целесообразным, в данном случае сальдировать величину расходов, компенсированных бюджетными средствами в составе себестоимости продаж суммой прочих доходов в виде бюджетных субсидий.

Из всей совокупности прочих доходов и расходов, подлежащих представлению в отчете о финансовых результатах, можно выделить доходы и расходы, которые являются сопоставимыми. Это: поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организаций, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией; расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств.

Обособленное выделение в отчете о финансовых результатах таких доходов и расходов может быть полезным с позиций анализа, так как даст возможность выявления обособленно финансового результата в разрезе указанных выше фактов хозяйственной жизни.

В процессе установления групп доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах следует также учитывать требование п. 18.1 ПБУ 9/99 «Доходы организации», устанавливающего необходимость обособленного выделения в рассматриваемой отчетной форме доходов, величина которых составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период. В случае

обособления в отчете о финансовых результатах какого-либо вида дохода, возникает необходимость отдельного представления, связанных с ним расходов (в независимости от их доли в общей сумме расходов организации), все с той же целью соблюдения принципа соответствия доходов и расходов.

Исследование совокупности подходов к классификации доходов и расходов для целей представления в отчете о финансовых результатах дает возможность заключить, что ключевым в данном процессе является установление критериев классификации именно доходов, расходы же представляются в отчете о финансовых результатах исключительно на основе их связи с полученными доходами.

Обобщенно подходы к классификации доходов для целей представления в отчете о финансовых результатах нами представлены на рисунке 1.



Рис. 1.1 – Возможные критерии классификации доходов для представления в отчете о финансовых результатах [28, с.133]

Таким образом, в учетной политике экономического субъекта необходимо установить следующие аспекты, влияющие на структуру отчета о финансовых результатах и определяющие подходы к классификации

доходов и расходов для целей представления в нем:

- использование возможности составления упрощенной формы отчета о финансовых результатах;
- критерии классификации доходов (в соответствии с установленным кодом ОКВЭД, в зависимости от процентного соотношения в общей совокупности доходов, в зависимости от регулярности появления и др.);
- критерии существенности доходов и расходов для обособленного выделения в отчетной форме;
- перечень доходов и расходов, которые могут представляться сальдированно в отчете о финансовых результатах.

1.3. Формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике

Отчет о финансовых результатах связан экономической логикой с бухгалтерским балансом. Считаем, что показатель чистой прибыли (убытка) как результат финансово-хозяйственной деятельности за период обеспечивает взаимосвязь отчета о финансовых результатах с балансом, в котором чистая прибыль (убыток) за отчетный период отражена в виде прироста (снижения) собственного капитала в сравнении с предшествующим периодом [40].

Различия в правилах ведения учета и составлении финансовой отчетности во многом ограничивают аналитические возможности отчета о финансовых результатах российских организаций.

В отчетах зарубежных компаний с целью определения реальных финансовых результатов и выявления возможностей генерировать денежные потоки, необходимые для развития бизнеса и увеличения отдачи вложений, широко используют такие показатели, как прибыль до вычета процентов и налогов – EBIT (Earnings before Interest and taxes) и прибыль до вычета процентов, налогов и амортизации – EBITDA (Earnings before Interest, taxes,

deprecations and amortizations). Эти показатели характеризуют брутто-прибыль, получаемую за счет всех источников финансирования до основных вычетов, уменьшающих доналоговую прибыль за период. Для того чтобы рассчитать показатель EBITDA на базе российского отчета, необходимы дополнительные расчеты, предполагающие предварительное очищение от амортизации, тех статей расходов, в которых она может содержаться [31, с.7].

Для обеспечения эффективного управления организацией необходимы расширение и усиление аналитической составляющей финансовой отчетности путем представления информации, полезной широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и американский стандарт FAS 130 «Отчет о совокупном доходе» предоставляют возможность формирования отчетной информации о финансовых результатах в виде отчета о совокупном доходе. «Совокупный доход» рассматривается как изменение объема чистых активов компании за отчетный период вследствие операций или иных событий, источником которых не являются ее собственники. МСФО (IAS) 1 предусматривает варианты представления отчетной информации о совокупном доходе за период либо в виде единого отчета о совокупном доходе, включающего все статьи доходов и расходов, формирующие чистую прибыль (убыток) за период, либо в виде двух финансовых отчетов: отчета о финансовых результатах и отчета о совокупном доходе. При этом в отчете о финансовых результатах представляют все статьи доходов и расходов, признанные за период, за исключением статей, признанных в общем совокупном доходе не в составе прибыли (убытка), а отчет о совокупном доходе содержит итоговый финансовый результат и компоненты прочего совокупного дохода.

Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 1 введены термины «суммарный совокупный доход» и «прочий совокупный доход»

[15]. Под суммарным совокупным доходом понимают изменение в собственном капитале в течение периода в результате состоявшихся операций и иных событий, отличное от тех изменений, которые возникают в результате операций с владельцами, действовавшими в качестве таковых. Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода (в том числе переклассифицированные корректировки), которые не подлежат признанию в прибыли или убытке, как это требуется или допускается другими МСФО. Суммарный совокупный доход должен включать в себя все компоненты прибыли (убытка) и прочего совокупного дохода, включающего в себя изменения капитала от переоценки основных средств и нематериальных активов, актуарные прибыли и убытки по пенсионным планам, прибыли и убытки от переоценки иностранной валюты, прибыли и убытки от переоценки финансовых активов для продажи, прибыли и убытки по инструментам хеджирования.

Международные стандарты финансовой отчетности, по мнению Е.М. Грачевой [31], предполагают достаточно большую степень свободы в использовании терминов. Так, наряду с терминами «суммарный совокупный доход», «прочий совокупный доход», «прибыль или убыток» организации могут также использовать термин «чистая прибыль». Т.Ю. Дружиловская [33], анализируя представленные в МСФО (IAS) определения, совершенно верно отмечает их противоречивость, некоторую непоследовательность и то, что применяемая терминология является достаточно дискуссионной. Поэтому желательны дополнительные пояснения как для составителей отчетности, так и для ее пользователей.

Несмотря на эти обстоятельства, следует подчеркнуть, что существенные изменения, произошедшие в российском учете, направлены не только на сближение с МСФО, но и на повышение качества и усиление информационных возможностей финансовой отчетности. Соблюдение ряда основополагающих принципов, предусмотренных МСФО (IAS) 1, а также закрепленных в положениях по бухгалтерскому учету «Учетная политика

организации» (ПБУ 1/2008)¹ и «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)², предполагает представление в отчете о финансовых результатах качественной и полезной для заинтересованных пользователей информации о деятельности экономического субъекта. Принципы формирования показателей отчета о финансовых результатах систематизированы в таблицу (приложение 1).

Особенностью российского отчета о финансовых результатах является безальтернативный характер в классификации расходов, представлении формы и содержания, правил его составления, что во многом объясняется неразвитостью рыночных механизмов и систем оценки выполнения экономическим субъектом налоговых обязательств. В вопросах построения форм и моделей различных финансовых отчетов МСФО (IAS) национальные стандарты США (US GAAP) и Великобритании (UK GAAP) демонстрируют большую гибкость, чем российские стандарты бухгалтерского учета. Обобщая американский опыт составления финансовой отчетности для внешних пользователей, Е.М. Грачева [33], А.В. Баранов, А.Е. Жминько [19] и другие авторы отмечают, что наряду с полной может формироваться и краткая финансовая отчетность (condensed financial statement), так как пользователи не всегда нуждаются в представлении развернутой информации. Отчет о финансовых результатах может представляться в двух форматах: «одношаговом» (single-step format), отличающемся простотой, и «многошаговом» (multiple-step format), представляющем собой последовательный расчет чистой прибыли при увязке соответствующих доходов и расходов.

В Великобритании Закон о компаниях (Company Act 1985) разрешает четыре формата представления данных в отчете о финансовых результатах (Profit and loss account), но на практике используются в основном два: в первом – представляют объем продаж за вычетом расходов, учитываемых по функциональному признаку, раскрывают валовую прибыль; во втором – представляют расходы по их типу, валовая прибыль отдельно не

показывается. Стандарты США (US GAAP) и Великобритании (UK GAAP) в сравнении с МСФО (IAS) выдвигают более четкие правила представления отчетной информации. В отчете о доходах (Income statement), составленном в соответствии с US GAAP, Комиссия по ценным бумагам и биржам устанавливает дополнительное требование в представлении сравнительных данных за 3 периода [20, с. 113].

Международными стандартами финансовой отчетности не предъявляются жесткие требования к форме отчета о финансовых результатах, отсутствует исчерпывающий перечень статей отчета, не регламентированы порядок расположения и названия статей. В то же время определен перечень линейных статей, которые должны раскрываться в отчете как минимум: выручка; затраты по финансированию; доля предприятия в прибыли и убытке ассоциированных предприятий и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия; расходы по налогам; прибыль или убыток и др. Конкретная форма отчета разрабатывается экономическим субъектом самостоятельно на основе минимально определенных требований к содержанию раскрываемой информации и представленных рекомендаций по его структуре [14, 15].

В мировой учетной практике неукоснительное соблюдение принципов формирования показателей финансовой отчетности при построении форм отчета о финансовых результатах экономического субъекта и представлении отчетных показателей в нем проявляется в использовании разных методических подходов, различающихся по содержанию, структуре и расположению, способам группировки отчетной информации [32, с.8] (приложение 2).

При использовании выделенных методических подходов приоритетным является следование установленным принципам, что обеспечивает формирование надежной информации об экономических событиях с активами и капиталом организации и в то же время уверенность

пользователям в обоснованности принимаемых решений на основе отчетной информации, что для управления является решающим.

Российский отчет о финансовых результатах носит безальтернативный характер в отношении классификации расходов, представлении форм и содержания, правилах его составления [9]. Международными стандартами финансовой отчетности не предъявляются жесткие требования к форме отчета о финансовых результатах, отсутствует исчерпывающий перечень статей отчета, не регламентированы порядок расположения и названия статей, но определен минимальный перечень статей, которые должны раскрываться в отчете [15]. Конкретная форма отчета разрабатывается экономическим субъектом самостоятельно на основе минимально определенных требований.

МСФО (IAS) 1 «Предоставление финансовой отчетности» предусматривает два варианта представления информации в отчете о финансовых результатах: в одном отчете о совокупном доходе, либо в двух отчетах: отдельном отчете о финансовых результатах и отчете о совокупном доходе.

Кроме того, информация в отчете может раскрываться одним из двух методов: по «характеру затрат» (ресурсный) и по «функциям затрат» (функциональный). Оба отчета позволяют получить идентичный финансовый результат, но по-разному раскрывают данные о структуре формирования. В российском же отчете о финансовых результатах информация представлена только по «функциональному назначению».

Метод «по видам затрат» в российской практике применения не нашел, раскрытие подобной информации возможно лишь в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Сравним статьи отчета о финансовых результатах по международным и российским стандартам, представив все это в виде табл. 1.

Из таблицы мы видим, что если используется метод «по функции затрат», то первый раздел отчета о совокупном доходе получается в целом аналогичным «Отчету о финансовых результатах» по РСБУ.

Таблица 1.1 – Сравнение статей отчета о финансовых результатах по МСФО и РСБУ

Российский стандарт «Отчет о финансовых результатах»	МСФО метод «По характеру затрат»	МСФО метод «По функции затрат»
Выручка	Выручка	Выручка
Себестоимость продаж	Прочий доход	Себестоимость продаж
Валовая прибыль	Изменение в запасах готовой продукции и незавершенного производства	Валовая прибыль
Коммерческие расходы	Использованное сырье и расходные материалы	Прочие доходы
Управленческие расходы	Расходы на вознаграждения работникам	Затраты на сбыт
Прибыль/убыток от продаж	Расходы на амортизацию	Административные расходы
Проценты к получению	Прочие расходы	Прочие расходы
Проценты к уплате	Итого расходов	Прибыль до налогов
Прочие доходы	Прибыль до налогов	-
Прочие расходы	-	-
Прибыль (убыток) до налогообложения	-	-
Текущий налог на прибыль	-	-
В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)	-	-
Изменение отложенных налоговых обязательств	-	-
Изменение отложенных налоговых активов	-	-
Прочее	-	-
Чистая прибыль (убыток)	-	-
Справочно	-	-

Метод по «характеру затрат» считается более объективным, понятным и приемлемым для прогнозирования денежных потоков. Как правило, данный метод применяется в небольших организациях, где расходы не распределяются в соответствии с их функциональным назначением.

Формат отчета о финансовых результатах, основанный на методе «функций затрат» представляет пользователям более обобщенную информацию. Но, если отчет составляется по данному методу, то ресурсная классификация должна раскрываться в качестве дополнительной информации в примечаниях к финансовой отчетности [16, с.147].

Экономическим субъектам, формирующим финансовую отчетность в соответствии с МСФО, предоставлено право самостоятельно выбирать наиболее уместный и надежный способ представления аналитических данных в отчетности. Выбор метода зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности субъекта.

Таким образом, не смотря на тенденцию сближения МСФО и РСБУ, различия в отражении элементов бухгалтерской финансовой отчетности остаются существенными. Причиной этому является ряд трудностей, с которыми сталкиваются компании в ходе применения МСФО:

- а) жесткое нормативное регулирование и различие законодательной базы;
- б) проблема подготовки и переподготовки бухгалтерских кадров;
- в) проблема технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала;
- г) отсутствие надежной системы контроля над качеством составляемой отчетности.

Однако, радует то, что, не смотря на все трудности перехода, российские компании осознают важность применения международных стандартов, и доля компаний, составляющих отчетность по МСФО, постоянно увеличивается. Компании стремятся выйти на международные рынки, привлечь дополнительные инвестиции за счет предоставления качественной, справедливой финансовой информации, составленной по МСФО.

2. АНАЛИЗ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ УСЛОВИЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1. Природно-экономическая характеристика предприятия

ООО «Ак Барс Пестрецы» образовано в апреле 2011 года путем реорганизации ОАО «Агрофирма «Ак Барс Пестрецы». Хозяйство находится в 8 км от районного центра с. Пестрецы и в 40 км от столицы РТ – города Казани. Пестречинский район входит в Казанскую пригородную зону, которая специализируется на производстве зерна, картофеля, молочной и мясной продукции. Основными потребителями являются городские жители.

ООО «Ак Барс Пестрецы» расположено в умеренно климатическом поясе с умеренно-континентальным климатом. Среднегодовое количество осадков 400-500 мм. Глубина сезонного промерзания почвы 0,5-1 м. Почвенный покров представлен в основном серыми лесными почвами суглинистого механического состава. Рельеф территории характеризуется слегка всхолмленной равниной. Основными элементами рельефа являются пологие, покатые и сильнопокатые склоны. Через территорию Пестречинского района проходят важнейшие автомобильные трассы Казань - Набережные Челны и Казань- Богатые Сабы, что связывает район с сильно развитыми экономическими районами. Такое географическое положение района благоприятно и для агрофирмы в целях реализации сельскохозяйственной продукции и покупки материально-технических ресурсов.

Молоко полностью реализуется на Зеленодольский молочно-перерабатывающий комбинат (75 км). Зерно реализует в ЗАО ТПК «Агро-Трейд». Расстояние перевозки составляет 60 км. В основном крупный рогатый скот реализуют в живом весе населению. Лишь в небольшом количестве мясо КРС продают в специализированном магазине ООО «Ак

Барс Пестрецы», который находится в селе Ленино-Кокушкино. Также в этом магазине продают мясо птиц ООО «Птицеводческий комплекс «Ак Барс».

Снабжение необходимой техникой, запасными частями производят в Казани (45 км) в ООО "Ак Барс Снаб". Закупку удобрений производят в Казани (45 км) и Мензелинске (215 км).

Балл оценки земли по природным свойствам в агрофирме и в среднем по Пестречинскому району равен 29. Организационная структура в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ в соответствии с классификацией является разветвленной. Непосредственно директору подчиняются главный бухгалтер, главный экономист, главный инженер, главный агроном, начальник цеха животноводства. Главный бухгалтер осуществляет руководство экономической работой в хозяйстве.

Для экономической характеристики использовались годовые отчеты ООО «Ак Барс Пестрецы» за 2015-2017 годы. Рассмотрим состав земельных фондов и структуру сельскохозяйственных угодий в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ (табл. 2.1).

Таблица 2.1 – Состав и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, за 2015-2017 гг.

Виды угодий	2015		2016		2017		В среднем по РТ по РТ за 2017 г	
	Пло- щадь, га	Струк- тура, %	Пло- щадь, га	Струк- тура, %	Пло- щадь, га	Струк- тура, %	Площа- дь, га	Струк- тура, %
Всего земель	23056	х	23591	х	23439	х	6500	х
в т.ч. сельхозугодий	22066	100	21626	100	21474	100	6290	100
из них пашня	21808	98,8	21368	98,8	21216	98,8	5508	87,6
сенокосы	106	0,5	106	0,5	106	0,5	119	1,9
пастбища	152	0,7	152	0,7	152	0,7	644	10,2
Процент распаханности	х	98,8	х	98,8	х	98,8	х	87,6

Как показал проведенный анализ в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ к 2017 году земельная площадь уменьшилась на 152 га. Но собственных земель по сравнению с 2015 годом у организации

стало больше, так как ООО «Ак Барс Пестрецы» приобрело земли. Уменьшение же является следствием сокращения использования арендованных земель. Пашня – наиболее продуктивный вид сельскохозяйственных угодий. В 2017 г удельный вес пашни также уменьшился на 152 га. Как видим, процент распаханности в хозяйстве достаточно велик 98,8%, что свидетельствует об интенсивном использовании пашни.

Второе место по удельному весу в структуре сельскохозяйственных угодий занимает площадь пастбищ. Их доля остается неизменной в динамике по годам на уровне 0,7%. Удельный вес сенокосов в структуре сельскохозяйственных угодий не меняется, их площадь остается также неизменной.

Исходя из анализа интенсивности использования сельскохозяйственных угодий, можно определить степень вовлечения сельскохозяйственных угодий в состав обрабатываемой земли и использования пахотных земель под посевы и исчислить удельный вес отдельных видов сельскохозяйственных угодий в общей площади земельных ресурсов. Основным условием эффективной и рациональной организации производственной деятельности является углубленная специализация и рациональное сочетание отраслей. Как правило, специализацию сельскохозяйственного предприятия определяют по удельному весу основной отрасли в структуре товарной продукции.

Специализация – это процесс сосредоточенности предприятия, какой-либо зоны или экономического района на развитии той или иной отрасли или на производстве определенных видов продукции. Для всесторонней характеристики специализации хозяйства применяется система показателей, наиболее важными среди которых является показатель структуры товарной продукции (см. таблицу 2.2).

Из таблицы 2.2 видно, что наибольший удельный вес в структуре товарной продукции занимает продукция скотоводства – 47,6%, также в

изучаемом хозяйстве важным источником получения дохода является продукция растениеводства: зерновые 35% и масличные 17,4%.

Таблица 2.2 – Структура и стоимость товарной продукции в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, за 2015-2017 гг. в млн.руб

Виды угодий	Годы						В среднем за три года	
	2015		2016		2017		СТП, тыс. руб.	Структура, %
	СТП, тыс. руб.	Структура, %	СТП, тыс. руб.	Структура, %	СТП, тыс. руб.	Структура, %		
Зерно и зернобобовые	2342,7	41,0	2285,7	36,1	1815,6	27,8	2148,0	35,0
Семена масличных культур	736,5	12,9	1163,2	18,4	1358,9	20,8	1086,2	17,4
Молоко	2146,1	37,6	2253,2	35,6	2552,0	39,1	2317,1	37,4
Мясо КРС	482,1	8,4	621,3	9,8	798,4	12,2	633,9	10,2
Всего	5707,3	100,0	6323,3	100,0	6524,8	100,0	6185,1	100,0

На основе данных таблицы 2.2 определим уровень специализации по величине коэффициента специализации.

$$K_c = 100 / \sum P (2i - 1), \quad (2.1)$$

где, K_c – коэффициент специализации;

P – удельный вес каждой отрасли в структуре товарной продукции, %;

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

Рассчитаем коэффициент специализации в ООО «Ак Барс Пестрецы»

$$K = 100 / (47,6(2*1-1) + 35,0(2*2-1) + 17,4(2*3-1)) = 100/239,6 = 0,41$$

Коэффициент специализации в ООО «Ак Барс – Пестрецы» равен 0,41, что свидетельствует о сложившейся средней степени специализации, соответствующей условиям Казанской пригородной зоны. Основными потребителями продукции выступают городские жители. Таким образом, в ООО «Ак Барс- Пестрецы» специализация - молочное скотоводство с развитым производством зерна.

Показатели фондооснащенности и фондовооруженности являются

важными показателями характеризующими уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства, от их возрастания во многом зависит решение проблем роста производительности труда и повышение продуктивности земли. Большие потенциальные возможности заложены в этих показателях приводятся в действие трудом работников, так как именно труд работника объединяет факторы хозяйственной деятельности и приводит их во взаимодействие для достижения конечного результата.

Уровень развития материально-технической базы сельского хозяйства во многом зависит от состояния обеспеченности сельскохозяйственных предприятий энергетическими ресурсами и техникой. Обеспеченность сельского хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности. Обеспеченность хозяйства энергоресурсами характеризуется показателями энергооснащенности и энерговооруженности.

Таблица 2.3 – Показатели использования основных фондов и энергетических мощностей в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, 2015-2017 г

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Стоимость ОПФ сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	329956	423488	501660	265228
Всего энергетических мощностей, л.с.	22759	21864	21675	6477
Площадь сельскохозяйственных угодий, га	22066	21626	21474	6290
Площадь пашни, га	21808	21368	21216	5508
Среднегодовое число работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел	275	283	286	98
Фондооснащенность на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	1078,4	1958,2	2336,1	4216,7
Фондовооруженность на 1 работника, тыс. руб.	666,4	1496,4	1754,1	2706,4
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	132,4	102,3	102,2	117,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	66,7	61,6	59,5	66,1

Из данной таблицы 2.3 видно, что уровень фондооснащенности с

годами увеличивается. Самый высокий показатель фондооснащенности за последние 3 года наблюдается в 2017 году, а самый низкий в 2015 году. По сравнению с каждым предыдущим годом фондооснащенность выше. Это обусловлено тем, что произошло увеличение среднегодовой стоимости основных производственных фондов. Фондовооруженность в динамике также имеет тенденцию роста. За счет сокращения энергетических мощностей показатели энергооснащенности и энерговооруженности труда в динамике по годам снижаются. Сравнивая данные ООО «Ак Барс Пестрецы» со среднереспубликанскими данными за 2017 год, можно сделать вывод, что показатели обеспеченности основными производственными фондами и энергоресурсами на предприятии значительно ниже средних республиканских.

Оценим обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами, так как они как главная и производительная сила общества представляют собой важный фактор производства, рациональное использование которого обеспечивает повышение уровня производства сельскохозяйственной продукции и его экономической эффективности. Рассчитаем запас труда и уровень его использования в ООО «Ак Барс - Пестрецы» (табл. 2.4).

Таблица 2.4 – Использование трудовых ресурсов в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ за 2015-2017 годы

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 год
	2015	2016	2017	
Среднегодовое число работников организации, чел.	347	355	364	98
Годовой запас труда, тыс. чел.-час.	681,5	683,4	700,7	192,4
Фактически отработано, тыс. чел.-час.	612	690	726	213
Уровень использования запаса труда, в %	108,0	101,3	103,6	110,7

Анализ данных таблицы 2.4 показывает, что в ООО «Ак Барс Пестрецы» уровень использования запаса труда уменьшается по сравнению с 2015 годом, что говорит – хозяйство придерживается КЗОТа, уменьшают переработку труда работников.

С целью получения обобщенной оценки достигнутого уровня экономической эффективности общественного производства в изучаемом хозяйстве необходимо рассмотреть показатели, которые характеризуют использование главных факторов сельскохозяйственного производства (земли, производственных фондов и труда).

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяется система показателей, характеризующих использование главных факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов и труда. Наиболее важными в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на одного работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатель уровня рентабельности.

Таблица 2.5 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, 2015-2017 гг

Показатели	Годы			В среднем по РТ за 2017 г
	2015	2016	2017	
Стоимость валовой продукции в расчете на:				
100 га соизм. пашни, тыс. руб	112,4	144,6	151,4	301,7
1 среднегод. работника, тыс. руб	19,7	25,3	25,7	49,3
100 руб. основных производственных фондов, руб	3,2	2,1	1,9	1,8
100 руб. издержек производства, руб	2,1	1,4	1,6	2,4
Сумма валового дохода в расчете на:				
100 га соизм. пашни, тыс. руб	1769,9	2476,3	2467,4	2186,7
1 среднегод. работника, тыс. руб	311,0	434,0	418,7	357
100 руб. основных производственных фондов, руб	50,1	36,4	30,4	13,3
100 руб. издержек производства, руб	33,6	24,8	25,7	17,9
Сумма прибыли в расчете на:				
100 га соизм. пашни, тыс. руб	627,7	1025,1	1107,7	746,2
1 среднегод. работника, тыс. руб	110,3	179,7	188,0	121,8
100 руб. основных производственных фондов, руб	17,8	15,1	13,6	4,5
100 руб. издержек производства, руб	11,9	10,3	11,5	6,1

Уровень рентабельности/убыточности, %	16,9	15,2	16,9	9,7
---------------------------------------	------	------	------	-----

Стоимость валовой продукции в расчете на основные показатели в динамике по годам увеличивается, но остается ниже среднереспубликанских данных за 2017 год. Сумма валового дохода напротив остается выше среднереспубликанских показателей.

Проведенный анализ показывает увеличение прибыли хозяйства. В целом по сделанным расчетам можно сказать, что хозяйство прибыльное, о чем свидетельствуют показатели рентабельности. Уровень рентабельности в ООО «Ак Барс Пестрецы» выше среднего по республике на 7,2 пункта.

Основными путями повышения экономической эффективности сельскохозяйственного производства являются рост валовой продукции, снижение затрат на ее производство и совершенствование каналов реализации. В условиях рынка расширились возможности предприятий по продаже сельскохозяйственной продукции по наиболее эффективным направлениям, что способствует получению дополнительного размера дохода от хозяйственной деятельности. Необходимо также укрепить материально-техническую базу, использовать возможности научно-технического процесса, внедрить комплексную механизацию, применять достижения науки.

Итак, изучив все вышеизложенные таблицы, мы получили всестороннюю характеристику степени эффективности хозяйствования производства в ООО «Ак Барс Пестрецы» из которой следует вывод о том, что в хозяйстве есть возможности и резервы для успешного производства.

2.2 Анализ финансового состояния хозяйства

Общие итоги хозяйственной деятельности предприятия отражают его финансовое состояние. Финансовое состояние – это способность предприятия обеспечивать процесс хозяйственной деятельности и выполнять платежные обязательства, имеющейся в его распоряжении денежными

средствами.

Финансовое состояние хозяйства оценивается по данным бухгалтерского баланса. Бухгалтерский баланс является составным источником информации, на базе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность организации. Анализ баланса начинается с его сверки и чтения. В правильно составленном балансе итоги пассива и актива должны быть равны. Так, итог баланса по активу составляет на начало 2017 года – 1029344 тыс.руб., а на конец 2017 года – 1075702 тыс.руб. Итог баланса по пассиву на начало года 2017 – 1029344 тыс.руб., а на конец 2017 года – 1075702 тыс.руб. Таким образом, итоги актива и пассива равны, то есть баланс составлен правильно. При сравнении итогов видим, что валюта баланса на конец отчетного периода увеличилась на 46358 тыс. руб.

Анализ финансового состояния хозяйства предполагает анализ кредитоспособности хозяйства и ликвидности баланса. Актуальность определения ликвидности баланса приобретает особое значение в условиях экономической нестабильности, а также при ликвидации предприятия вследствие его банкротства. Здесь встает вопрос: достаточно ли у предприятия средств для покрытия его задолженности. Такая же проблема возникает, когда необходимо определить, достаточно ли у предприятия средств для расчетов с кредиторами, т.е. способность ликвидировать (погасить) задолженность имеющимися средствами. В данном случае, говоря о ликвидности, имеется в виду наличие у предприятия оборотных средств в размере, теоретически достаточном для погашения краткосрочных обязательств. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности с обязательствами по пассиву сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке их возрастания.

В зависимости от степени ликвидности, то есть скорости превращения в денежные средства, активы предприятия разделяются на группы:

A1 – наиболее ликвидные активы, к ним относятся все статьи денежных средств предприятия и краткосрочные финансовые вложения;

A2 – быстро реализуемые активы: прочие оборотные активы и краткосрочная дебиторская задолженность, платежи по которой ожидается в течении 12 месяцев;

A3 – медленно реализуемые активы, включающие запасы, НДС, дебиторскую задолженность платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты и прочие оборотные активы;

A4 – труднореализуемые активы: внеоборотные активы.

Для анализа баланса также должны сгруппировать статьи пассива баланса по степени срочности их оплаты:

П1 – наиболее срочные обязательства кредиторская задолженность;

П2 – краткосрочные пассивы, заемные средства, расчеты по дивидендам;

П3 – долгосрочные пассивы: долгосрочные кредиты и займы, а также доходы будущих периодов, фонды потребления и резервы предстоящих расходов и платежей;

П4 – постоянные пассивы: устойчивые статьи (капитал, резервы).

Для анализа ликвидности баланса ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ рассмотрим таблицу 2.6.

Таблица 2.6 – Анализ ликвидности баланса за 2017 год в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Актив	на начало	на конец	Пассив	на начало	на конец	Платежный излишек/недостаток	
						на начало	на конец
Наиболее срочные активы A ₁	560	13	Наиболее срочные обязательства (П ₁)	264121	181812	-263561	-181799
Быстро реализ. активы A ₂	201991	188462	Краткосрочные пассивы (П ₂)	148043	134474	53948	53988
Медленно реализ.	312430	345894	Долгосрочн	450828	591981	-138398	-246087

активы А ₃			ые пассивы (П ₃)				
Труднореализ. активы А ₄	514363	541333	Постоянные пассивы (П ₄)	166352	167435	348011	373898
Баланс	1029344	1075702	Баланс	1029344	1075702	0	0

Для определения ликвидности баланса следует сопоставить итоги приведенных групп по активу и пассиву. Баланс считается абсолютно ликвидным, если выполняются следующие неравенства: $A_1 \geq P_1$; $A_2 \geq P_2$; $A_3 \geq P_3$; $A_4 \leq P_4$.

Сопоставим данные групп по активу и пассиву на начало года:

$A_1=560 \leq P_1=264121$ (не соответствует)

$A_2=201991 \geq P_2=148033$ (соответствует)

$A_3=312430 \leq P_3=450828$ (не соответствует)

$A_4=514363 \geq P_4=166352$ (не соответствует)

А также на конец года:

$A_1=13 \leq P_1=181812$ (не соответствует)

$A_2=188462 \geq P_2=134474$ (соответствует)

$A_3=345894 \leq P_3=591981$ (не соответствует)

$A_4=541333 \geq P_4=167435$ (не соответствует)

По данным таблицы 2.6 можно сделать вывод, что баланс организации не является абсолютно ликвидным как на начало, так и конец года.

У организации ООО «Ак Барс Пестрецы» по второй группе активов и пассивов имеется платежный излишек на начало года и на конец отчетного года. Сравнивая показатели третьей группы активов и пассивов, мы видим, что имеется платежный недостаток на начало года и на конец отчетного года. Это свидетельствует, о том, что организация не сможет погасить в полном объеме краткосрочные и долгосрочные кредиты и займы. В первой группе наиболее ликвидных активов имеется недостаток средств, на что указывает отрицательная разница между первой группой активов и пассивов. Сравнивая четвертую группы активов и пассивов видим наличие у организации недостаточность собственного оборотного капитала, что противоречит

условию финансовой устойчивости организации.

Рассчитаем коэффициенты платежеспособности в ООО «Ак Барс-Пестрецы».

Таблица 2.7 – Расчет и оценка коэффициентов платежеспособности в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ за 2017 год

Коэффициенты платежеспособности	Нормальное ограничение	На начало периода	На конец периода	Отклонение, +/-
L ₁ (коэф.общей платежеспособности)	1.0	0,41	0,46	0,05
L ₂ (коэф.абсолютной ликвидности)	0.1-0.7	0,00	0,00	0,00
L ₃ (коэф. «критической оценки»)	0.7-1.0	0,49	0,60	0,10
L ₄ (коэф. текущей ликвидности)	1.0-2.0	1,25	1,69	0,44
L ₅ (коэф.маневренности капитала)	-	3,04	1,59	-1,45
L ₆ (доля оборотных средств в активах)	0.5	0,50	0,50	0,00
L ₇ (обеспеченность собственными средствами)	0,1	-0,68	-0,70	-0,02

Анализируя таблицу 2.7 можно сделать следующие выводы: общий показатель платежеспособности показывает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы для погашения своих краткосрочных обязательств в течении предстоящего года.

Рассматривая коэффициент абсолютной ликвидности можно увидеть, что данный показатель на начало 2017 года составлял 0,00, а к концу года вырос до 0,001. Это говорит о том, что хозяйство не может погасить краткосрочную задолженность в ближайшее время за счет денежных средств и приравненных к ним финансовым вложениям. Промежуточный коэффициент покрытия свидетельствует о том, что при условии поступления денег по дебиторской задолженности возможность рассчитаться с кредиторами у предприятия, не мобилизуя средства, вложенные в материально- производственные запасы. Обобщающим показателем, характеризующим в большей мере финансовую устойчивость хозяйства, является общий коэффициент покрытия или коэффициент текущей ликвидности. Этот показатель в конце 2017 года ниже 100%, это означает,

что организация не способна рассчитаться по своим обязательствам. Коэффициент маневренности функционирующего капитала в течении 2017 года уменьшается. Коэффициент маневренности функционирующего капитала показывает, какая часть функционирующего капитала обездвижена в производственных запасах и долгосрочной дебиторской задолженности.

На практике можно применять разные методики анализа финансовой устойчивости. Наиболее точным и часто применяемым способом оценки финансовой устойчивости предприятия является расчет коэффициентов финансовой устойчивости. Рассмотрим данные коэффициенты в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Анализ финансовой устойчивости ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ за 2017 год

Наименование показателя	Нормальное ограничение	На начало года	На конец года	Отклонение, +/-
U ₁ (коэф. капитализации)	<1,5	5,188	5,425	0,24
U ₂ (коэф. обесп. собств. источниками)	≥0,5	-0,676	-0,700	-0,02
U ₃ (коэф.фин.независимости)	0,4-0,6	0,162	0,156	-0,01
U ₄ коэф. финансирования)	≥0,7	0,193	0,184	-0,01
U ₅ (коэф.фин.устойчивости)	>0,6	0,703	0,684	-0,02

Коэффициент капитализации показывает, сколько заемных средств организация привлекала на 1 рубль вложенных в активы собственных средств и на конец года в ООО «Ак Барс Пестрецы» данный показатель равен 5,425, что не входит в нормальное ограничение. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования показывает, какая часть оборотных активов финансируются за счет собственных источников. Данный показатель не соответствует оптимальному значению и составляет соответственно -0,676 и -0,700. Коэффициент финансовой независимости показывает удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования. Он колеблется от 0,156 до 0,162. Коэффициент финансирования говорит о низком значении, так как при нормальном ограничении он должен быть больше 0,7. Этот показатель показывает, что часть деятельности ООО «Ак Барс-Пестрецы» финансируется не за счет

собственных, а за счет заемных средств. По коэффициенту финансовой устойчивости можно сказать, что часть актива финансируется за счет устойчивых источников. Этот показатель в конце 2017 года по сравнению с началом 2017 года ниже на 0,02.

Исходя из расчетов можно сказать, что финансовая ситуация в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района определяется как нормальное. Это значит, что предприятие при покрытии запасов и затрат успешно использует и комбинирует различные источники средств, как собственные, так и привлеченные.

2.3. Оценка организации бухгалтерского учета и службы внутреннего контроля на предприятии

Бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии имущества, обязательств организации и их изменениях (движении денежных средств) путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия в соответствии с положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Принятая организацией учетная политика утверждена руководителем, который несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций.

При этом утверждаются: рабочий план счетов бухгалтерского учета; формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств; правила

документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности. В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется бухгалтерской службой, которая является его структурным подразделением. Бухгалтерская служба возглавляется главным бухгалтером и заместителем главного бухгалтера.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обязан:

- обеспечить ведение бухгалтерского учета в полном соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкцией по его применению.

- обеспечить возможность оперативного учета изменений действующего законодательства.

- обеспечить возможность достоверного определения налоговой базы для расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами по установленным налогам и прочим платежам в соответствии с действующим законодательством.

- обеспечить правильную постановку и достоверность учета и отчетности в хозяйстве, контроль сохранности и правильности расходования денежных средств и материальных ценностей, соблюдение режима экономии и коммерческого расчета.

Регистры бухгалтерского учета формируются без применения программного обеспечения в книжной форме по соответствующим формам.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, оформляются оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные и сводные учетные документы составляются на бумажных носителях информации.

Предприятие ООО «Ак Барс Пестрецы» ведет бухгалтерский учет в 1С: Предприятия на платформе 8.2.

Одно из важных условий правильной организации бухгалтерского учета - четкое распределение обязанностей между счетными работниками. Рабочие обязанности между работниками распределяются в соответствии со знаниями бухгалтеров своего участка работы. Издан приказ на предприятие, который расписывает каждого человека бухгалтера и говорит об ответственности бухгалтеров по бухгалтерским счетам. Так же заместитель главного бухгалтера осуществляет контроль по всей бухгалтерии и следит за остатками на счетах в конце дня.

В изучаемом хозяйстве, по моему мнению, распределение обязанностей между бухгалтерами поставлено очень разумно. Каждый бухгалтер знает свой участок работы и благодаря этому на предприятии получают своевременную, достоверную и полную информацию.

На основании приведенных исследование в главе два можно сделать вывод что наше предприятия рентабельно, так как уровень рентабельности равен 16,9 %, это свидетельствует о платежеспособности предприятия. Также проанализировав финансовое состояние на основании ликвидности и платежеспособности предприятия можно сказать о соблюдении в уравнении

двух составляющих, но наиболее существенный говорит о ликвидности анализируемого объекта.

3. ОСОБЕННОСТИ СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ В ООО «АК БАРС ПЕСТРЕЦЫ» ПЕСТРЕЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

3.1. Порядок формирования финансового результата в учете организации

Необходимость своевременного и достоверного формирования учетно-аналитической информации о финансовых результатах позволит получать полные и структурированные данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности организации, в срок рассчитываться с налоговыми органами, внебюджетными фондами и представлять необходимую информацию всем заинтересованным пользователям.

Изучение организации учета финансовых результатов в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, показало, что она не в полной мере отвечает требованиям современного рынка и нуждается в совершенствовании.

Одной из проблем учета прибыли является правильное отражение ее на счетах бухгалтерского учета. Для целей формирования информации о показателях результативности деятельности ООО «Ак Барс Пестрецы» используют следующие счета:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки»;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Счет 90 «Продажи» используется для учета доходов и расходов по обычным видам деятельности.

К счету 90 «Продажи» в ООО «Ак Барс Пестрецы» открываются субсчета:

- 90.1 «Выручка» - по кредиту субсчета отражают выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) с учетом НДС и акцизов;
- 90.2 «Себестоимость продаж» - в дебет субсчета списывают расходы организации, связанные с производством и реализацией;
- 90.3 «Налог на добавленную стоимость» - по дебету субсчета отражают суммы налога на добавленную стоимость, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);
- 90.4 «Акцизы» - по дебету субсчета отражают суммы акцизов, включенные в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг);
- 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» - на субсчете находит свое отражение финансовый результат организации по обычным видам деятельности.

Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90.1 «Выручка» больше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость» и 90.4 «Акцизы», то разница между ними списывается в кредит субсчета 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» (формируется прибыль). Если совокупный оборот по кредиту субсчета 90.1 «Выручка» меньше суммы дебетовых оборотов по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость» и 90.4 «Акцизы», то разница между ними списывается в дебет субсчета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» (формируется убыток).

Отражение выручки от продажи продукции (работ, услуг) происходит следующей бухгалтерской записью:

Кредит счета 90 «Продажи»

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Вместе с отражением выручки происходит начисление сумм НДС:

Дебет счета 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Одновременно происходит формирование себестоимости проданных товаров (работ, услуг), что отражается по дебету счета 90 «Продажи» в

корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», и др.

В учете ООО «Ак Барс Пестрецы» производятся следующие бухгалтерские записи:

1) Списаны затраты основного производства: Дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж», Кредит счета 20 «Основное производство».

2) Списаны общехозяйственные расходы:

Дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж», Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

3) Списана себестоимость готовой продукции: Дебет субсчета 90.2 «Себестоимость продаж», Кредит счета 43 «Готовая продукция».

4) Начислен НДС в бюджет: Дебет субсчета 90.3 «НДС»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

5) Начислена выручка от продажи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит субсчета 90.1 «Выручка»

По окончании отчетного года формируется и списывается финансовый результат за декабрь месяц. В связи с этим происходит закрытие субсчетов по счету 90 «Продажи», остатки по ним переносятся на субсчет 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж».

В бухгалтерском учете производят следующие записи:

1. Закрытие субсчета 90.1 «Выручка»: Дебет субсчета 90.1 «Выручка», Кредит субсчета 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

2. Закрытие прочих субсчетов:

Дебет субсчета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит субсчетов 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость».

Затем сальдо, исчисленное по субсчету 90.9 «Прибыль/убыток от продаж», списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». Прибыль от продаж

отражается по дебету субсчета 90.9 «Прибыль/убыток от продаж», а убыток – по кредиту.

Счет 90 «Продажи» не имеет сальдо начального и конечного, так как закрывается в конце каждого месяца.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» используется для учета доходов и расходов по прочим видам деятельности.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» в учете сельскохозяйственных организаций открываются субсчета:

- 91.1 «Прочие доходы» - по кредиту субсчета находят свое отражение доходы по прочим фактам хозяйственной жизни;

- 91.2 «Прочие расходы» - по дебету субсчета списываются все расходы по прочим фактам хозяйственной жизни;

- 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - на субсчете отражают финансовый результат от осуществления прочих видов деятельности.

В бухгалтерском учете ООО «Ак Барс Пестрецы» нашли отражение следующие факты хозяйственной жизни:

1) Списана остаточная стоимость выбывших основных средств:

Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 01 «Основные средства».

2) Начислена амортизация по сданному в аренду имуществу: Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

3) Списана стоимость вложений в объекты, реализованные до момента их принятия к учету:

Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

4) Списана себестоимость реализованных материалов:

Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 10 «Материалы».

5) Начислены проценты к уплате по краткосрочным кредитам:

Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

6) Начислено вознаграждение банку за расчетно-кассовое обслуживание:

Дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»,

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

7) Оприходованы полученные при ликвидации объекта основных средств материалы:

Дебет счета 10 «Материалы»,

Кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы».

8) Отражена выручка от реализации прочего имущества: Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

Кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы».

9) Учтены проценты, штрафы, неустойки к получению: Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы».

В случае получения организацией прибыли от прочих операций оборот по кредиту субсчета 91.1 «Прочие доходы» превышает оборот по дебету субсчета 91.2 «Прочие расходы», и происходит списание возникшей разницы между ними в кредит субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Если по итогам осуществления фактов хозяйственной жизни, не связанных с реализацией товаров (работ, услуг), сформирован убыток, то есть оборот по кредиту субсчета 91.1 «Прочие доходы» меньше оборота по дебету субсчета 91.2 «Прочие расходы». В этом случае полученная разница списывается в дебет субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По итогам отчетного периода (года) субсчета по счету 91 «Прочие доходы и расходы» закрываются. На счетах бухгалтерского учета формируются следующие записи:

1) Отражена прибыль от прочей деятельности:

Дебет субсчета 91.1 «Прочие доходы»,

Кредит субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

2) Отражен убыток от прочей деятельности:

Дебет субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,

Кредит субсчета 91.2 «Прочие расходы».

При реформации баланса организации сальдо, отраженное на субсчете 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов», списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет формирования и использования финансового результата осуществляется на счете 99 «Прибыли и убытки».

Счет 99 «Прибыли и убытки» является пассивным. Поэтому прибыль отчетного года, выявленная по результатам основной деятельности экономического субъекта отражается записью:

Дебет субсчета 90.9 «Прибыль от продаж»,

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Убыток, выявленный по результатам основной деятельности организации отражается записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит субсчета 90.9 «Убыток от продаж».

Финансовый результат от прочей деятельности списывается аналогично.

При списании положительного финансового результата:

Дебет субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки». При списании отрицательного финансового результата:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Кроме того, на счете 99 «Прибыли и убытки» отражается начисление штрафных санкций за нарушение законодательства:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сельскохозяйственные организации, находясь на специальном налоговом режиме, начисляют Единый сельскохозяйственный налог:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Мы считаем, что необходимо уточнить состав и порядок формирования учетно-аналитической информации на счете 99 «Прибыли и убытки». Необходимо систематизировать учетные данные таким образом, чтобы получаемая информация давала возможность пользователям осуществлять планирование, прогнозирование и текущий контроль фактов хозяйственной жизни.

На основании вышеизложенного, предлагаем организовать учет исчисления финансового результата в сельскохозяйственных организациях нарастающим итогом с начала года с выделением нижеследующих субсчетов:

- 99.1 «Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности»;
- 99.2 «Прибыль (убыток) от прочей коммерческой деятельности»,
- 99.3 «Прибыль (убыток) от финансовой деятельности»,
- 99.4 «Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности»,

При сопоставлении итоговых показателей, отраженных на субсчетах 1-4 счета 99 «Прибыли и убытки» возможно исчислить величину прибыли (убытка) до налогообложения.

По итогам отчетного периода (года) субсчета, открытые к счету 99 «Прибыли и убытки», подлежат закрытию на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сегодняшний день сложившиеся механизмы учета в ООО «Ак Барс Пестрецы» не представляет возможность выделить прибыль за отчетный период, подлежащую распределению, и прибыль, остающейся нераспределенной. Указанное обстоятельство затрудняет выделение источников образования резервов, начисления дивидендов, а также установление порядка проведения учетных процедур при ее распределении.

В целях решения данных задач нераспределенную прибыль рекомендуем разделять на нераспределенную прибыль, подлежащую распределению, остающуюся у собственников и направляемую на увеличения основных фондов.

Для достижения цели формирования информации по направлениям использования прибыли и покрытия убытка по субсчету 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» необходимо аналитический учет организовать с использованием нижеследующих аналитических счетов:

- 84.1.1 «Прибыль, направленная на увеличение основных фондов»;
- 84.1.2 «Прибыль, использованная для формирования резервного капитала»;
- 84.1.3 «Прибыль, распределенная для выплаты дивидендов»;
- 84.1.4 «Покрытие полученных убытков».

В конце отчетного периода в учете сельскохозяйственных организаций необходимо провести реформацию баланса. Этот процесс представляет собой закрытие счета 99 «Прибыли и убытки» и перенос его остатков на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По итогам отчетного периода (года) может быть отражена прибыль, если оборот кредитовый по счету 99 «Прибыли и убытки» превысит оборот дебетовый. В этом случае организация производит запись:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В случае, если оборот кредитовый по счету 99 «Прибыли и убытки» окажется меньше оборота дебетового, то организация спишет убыток записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Вопросом, считающимся прерогативой учетной политики, является отражение в учете операций по начислению дивидендов. Дивиденды могут выплачиваться за счет прибыли:

1) в течение года:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит субсчета 75.2 «Расчеты с учредителями по дивидендам».

2) по истечении года:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

Кредит субсчета 75.2 «Расчеты с учредителями по дивидендам».

Для ООО «Ак Барс Пестрецы» как сельскохозяйственного предприятия, где фактический размер полученной прибыли определяется по истечении календарного года, рекомендуем применять второй вариант учета начисления дивидендов во избежание необоснованности их выплаты.

Подводя итог вышеизложенному, стоит еще раз выделить важность и актуальность вопроса совершенствования и оптимизации учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях, что позволит обеспечить пользователей достоверной, полной и своевременной информации для определения и повышения эффективности деятельности экономических субъектов АПК.

3.2. Техника составления отчета о финансовых результатах

Наравне с Бухгалтерским балансом большое информационно-аналитическое и контрольное значение имеет формат Отчета о финансовых результатах.

При составлении данной формы и формировании показателей бухгалтерской отчетности ООО «Ак Барс Пестрецы» руководствуется требованиями действующих Положений по бухгалтерскому учету.

В отчете о финансовых результатах данные о доходах, расходах и финансовых результатах организации представляются нарастающим итогом с начала года до отчетной даты.

В соответствии с ПБУ 9/99 в отчете о финансовых результатах доходы организации за отчетный период отражают с подразделением на выручку и

прочие доходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 в отчете о финансовых результатах расходы ООО «Ак Барс Пестрецы» отражают с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы, управленческие расходы и прочие расходы.

В разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отражаются доходы и расходы по обычным видам деятельности организации.

Доходами от обычных видов деятельности организации являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Расходами по обычным видам деятельности организации являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. К таким расходам также относятся расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В отчете о финансовых результатах по статье «Выручка» (строка 2110) ООО «Ак Барс Пестрецы» показывают выручку от продажи произведенной сельскохозяйственной продукции, а также поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг (за вычетом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей). За отчетный 2016 год выручка за минусом НДС составила 480 630 тыс.руб.

По статье «Себестоимость продаж» отражаются затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданной в отчетном периоде продукции (работам, услугам) (строка 2120). Себестоимость продаж с учетом всех произведенных корректировок в конце года после определения фактической себестоимости составила – 410 128 тыс. руб.

В результате вычитания из выручки себестоимости продаж получаем валовую прибыль, которая отражается по одноименной строке «Валовая прибыль (убыток)» = $480630 - 410128 = 70502$ тыс. руб.

ООО «Ак Барс Пестрецы» признает коммерческие и управленческие расходы методом Директ-кост. Расходы организации по реализации продукции, работ, услуг и общехозяйственные расходы в отчетности отражаются отдельными строками: коммерческие расходы (строка 2140) в отчетном году составили 12 358 тыс. руб., управленческие расходы (строка 2150) – 37 400 тыс.руб.

По статье «Прибыль (убыток) от продаж» (строка 2200) указан финансовый результат от обычных видов деятельности, определяемая как разница между данными статьи «Валовая прибыль» и данными статей «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы», которые ООО «Ак Барс Пестрецы» учитывает раздельно. В результате показатель данной строки равен 20 744 тыс. рублей.

В разделе «Прочие доходы и расходы» по статье «Проценты к получению» (строка 2320) отражают доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов по облигациям и депозитам, по государственным ценным бумагам, по выданным займам и т.п. 1110 тыс.руб.

Доходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций и подлежащие получению по сроку в соответствии с учредительными документами, отражают в составе прочих доходов по статье «Доходы от участия в других организациях» (строка 2310).

По статье «Проценты к уплате» (строка 2330) отражают расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов по облигациям, акциям, по полученным организацией кредитам и займам и т.п. Сумма причитающихся процентов на конец 2017 года 14024 тыс.руб.

Остальные доходы и расходы, относящиеся в соответствии с установленным порядком к прочим доходам и расходам, отражают по статьям «Прочие доходы» и «Прочие расходы».

Строка 2340 «Прочие доходы» заполняется по данным кредитового оборота по 91 счету, который составил на 31 декабря 2017 года 145325 тыс. руб., в частности, сюда включены: поступления, связанные с

предоставлением за плату во временное пользование активов организации (аренда складского помещения); поступления от продажи основных средств и иных активов, (продажа земельного участка и транспортного средства); штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

По статье «Прочие расходы» (строка 2350) нашел свое отражение дебетовый оборот 91 счета, в частности, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации (складское помещение); расходы, связанные с продажей земельного участка и транспортного средства; расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

Так в отчете о финансовых результатах исследуемого хозяйства по этой статье сумма составила 146488 тыс.руб.

По статье «Прибыль (убыток) до налогообложения» (строка 2300) отчёта о финансовых результатах показывают общий финансовый результат организации за отчетный период, который равен 6667 тыс.руб.

Этот финансовый результат складывают из суммы, состоящей из прибыли (убытка) от продаж и всех прочих доходов, за вычетом всех прочих расходов ($20744 + 1110 - 14024 + 145325 - 146488$).

С учетом норм ПБУ 18/02 были введены в формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах новые показатели: отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства (активы). Но как мы уже заметили выше, предприятие эти строки не заполняет.

По статье «Текущий налог на прибыль» (строка 2410) ООО «Ак Барс Пестрецы» сумму текущего налога на прибыль Сумма начисленного налога в хозяйстве за 2017 год составила 128 тыс. рублей.

В отчетности по строке 2460 «Прочее» сумма в размере 3963 тыс. руб.

отражает задолженность организации по пеням, штрафам и неустойкам.

«Чистая прибыль (убыток)» (строка 2400) организации за отчетный период представляет собой конечное сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки». Бухгалтерская запись Дт 99 Кт 84 на сумму 2576 тыс. рублей подтверждает получение прибыли по результатам 2017 года.

Для обеспечения сопоставимости и сравнимости показателей в формате отчета о финансовых результатах предусмотрено указание показателей за аналогичный период предыдущего года по всем перечисленным выше статьям.

3.3. Особенности внешнего и внутреннего анализа отчета о финансовых результатах

В составе финансовой отчетности организации отчет о финансовых результатах занимает особое место. Основная цель формирования отчета состоит в обеспечении информацией лиц, заинтересованных в результатах деятельности организации. Так, информация, содержащаяся в отчете о финансовых результатах, позволяет:

- дать оценку изменения доходов и расходов организации в отчетном периоде, по сравнению с предыдущим;
- проанализировать состав, структуру и динамику валовой прибыли, прибыли от продаж, чистой прибыли;
- выявить факторы формирования конечного финансового результата и динамику рентабельности продаж.

Кроме того, информация отчета может быть использована для:

- оценки эффективности аппарата управления;
- прогнозирования деятельности организации;
- распределения доходов (дивидендов) между учредителями (акционерами);
- анализа результатов деятельности и обоснования управленческих

решений.

Сопоставляя различные показатели финансовых результатов с инвестированными средствами, можно определить различные показатели доходности, разложить их по факторам. Сопоставление активов организации с прибылью позволяет установить фактическую доходность от вложений в целом.

Отчет о финансовых результатах – это документ, который характеризует успешность деятельности компании за определенный период. В деловых и инвестиционных кругах этот отчет используется для определения рентабельности, инвестиционной ценности, кредитоспособности компании. Он предоставляет инвесторам и кредиторам информацию, с помощью которой они могут прогнозировать объемы будущих денежных потоков.

Показатели отчета о финансовых результатах позволяют выявлять и анализировать влияние факторов на получение финансовых результатов – прибыли или убытка.

Последовательность и выбор этапов анализа отчета о финансовых результатах зависят от того, проводится анализ внешними пользователями только по данным финансовой отчетности или внутренними пользователями с привлечением данных управленческого учета. В связи с этим можно выделить методики внешнего и внутреннего анализа финансовых результатов. Методика проведения внешнего анализа отчета о финансовых результатах может включать в себя следующие этапы:

- анализ динамики, состава и структуры доходов и расходов организации и оценка их соотношения;
- анализ динамики показателей прибыли (горизонтальный анализ);
- анализ структуры прибыли до налогообложения и оценка ее структурных изменений (вертикальный анализ);
- выявление влияния факторов на изменение показателей прибыли и оценки степени этого влияния;

- анализ уровня и динамики рентабельности продаж и выявление причин ее изменения.

Так как общая модель формирования любого показателя прибыли определяется как разница между доходами и расходами, начальным этапом анализа отчета о финансовых результатах является структурно-динамический анализ доходов и расходов [43]. Основными задачами анализа доходов и расходов являются изучение их уровня и структуры в отчетном и предыдущем периодах, оценка структурной динамики доходов и расходов и выяснение ее причин. При этом более высокое качество доходов любой коммерческой организации определяет больший удельный вес доходов от обычных видов деятельности, т.е. выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг. Для подробного изучения состава и структуры расходов по обычным видам деятельности, наряду с данными отчета о финансовых результатах, используется информация пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах, о расходах по обычным видам деятельности (по элементам). Показатели динамики и структуры доходов и расходов дополняются относительными показателями, характеризующими отношение общей суммы доходов к общей сумме расходов, отношение доходов от обычных видов деятельности к расходам по обычным видам деятельности, отношение прочих доходов к прочим расходам.

На втором этапе анализа отчета о финансовых результатах проводится горизонтальный анализ показателей прибыли, который предусматривает оценку уровня и динамики показателей прибыли, выявление участия отдельных доходов и расходов в их формировании, оценку стабильности получения доходов и расходов и их изменения в будущем.

Основная задача вертикального анализа отчета о финансовых результатах состоит в оценке степени участия отдельных статей доходов и расходов в формировании общей и чистой прибыли. При этом могут быть использованы различные методические подходы к анализу структуры формирования финансового результата. Например, О.В. Ефимова [3] считает,

что при проведении вертикального анализа отчета о финансовых результатах надо давать оценку удельного веса валовой прибыли, прибыли от продаж и прибыли до налогообложения в общей величине выручки. Динамику этих показателей она называет анализом промежуточных уровней доходности. Недостатком этого подхода является то, что многие элементы доходов и расходов (от финансовой и прочей операционной деятельности) не имеют прямого отношения к выручке от продаж. Более обоснованным, на наш взгляд, является анализ структуры прибыли до налогообложения. При анализе рассматривают изменение в динамике удельного веса в ее составе прибыли от продаж, прочих доходов и расходов, чистой прибыли. Положительно оценивается увеличение в динамике доли прибыли от продаж и чистой прибыли, при этом прибыль от продаж должны занимать основную долю в составе общей прибыли предприятия.

Основные финансовые результаты деятельности ООО «Ак Барс Пестрецы» за 2017 год приведены ниже в таблице.

Таблица 3.1 – Основные финансовые результаты деятельности ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ за 2017 год

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.		Изменение показателя		Среднегодовая величина, тыс. руб.
	2016	2017	тыс. руб.	± %	
1. Выручка	491 907	480 630	-11 277	-2,3	486 269
2. Расходы по обычным видам деятельности	473 313	459 886	-13 427	-2,8	466 600
3. Прибыль (убыток) от продаж	18 594	20 744	+2 150	+11,6	19 669
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	4 615	-53	-4 668	↓	2 281
5. ЕБИТ (прибыль до уплаты процентов и налогов)	23 209	20 691	-2 518	-10,8	21 950
5а. ЕБИТДА (прибыль до процентов, налогов и амортизации)	144 571	185 850	+41 279	+28,6	165 211
6. Проценты к уплате	13 743	14 024	+281	+2	13 884
7. Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее	-1 999	-4 091	-2 092	↓	-3 045
8. Чистая прибыль (убыток)	7 467	2 576	-4 891	-65,5	5 022

Из «Отчета о финансовых результатах» следует, что в течение анализируемого периода (2017 год) организация получила прибыль от продаж в размере 20 744 тыс. руб., что равняется 4,3% от выручки. По сравнению с аналогичным периодом прошлого года прибыль от продаж выросла на 2 150 тыс. руб., или на 11,6%.

По сравнению с прошлым периодом в текущем снизилась как выручка от продаж, так и расходы по обычным видам деятельности (на 11 277 и 13 427 тыс. руб. соответственно). Причем в процентном отношении изменение расходов (-2,8%) опережает изменение выручки (-2,3%)

Изучая расходы по обычным видам деятельности, следует отметить, что организация, как и в прошлом году учитывала общехозяйственные (управленческие) расходы в качестве условно-постоянных, относя их по итогам отчетного периода на счет реализации.

Убыток от прочих операций в течение анализируемого периода составил 14 077 тыс. руб., что на 4 949 тыс. руб. (54,2%) больше, чем убыток за аналогичный период прошлого года.

Сопоставление чистой прибыли по данным "Отчета о финансовых результатах" и бухгалтерского баланса показало, что в 2017 г. организация использовала чистую прибыль в сумме 1 493 тыс. руб. (разница между показателем чистой прибыли по форме №2 и изменением показателя нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) по балансу).

Судя по отсутствию в бухгалтерской отчетности за отчетный период данных об отложенных налоговых активах и обязательствах, организация не применяет ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль". Это допустимо в случае, если организация является субъектом малого предпринимательства и вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

Ниже на графике наглядно представлено изменение выручки и прибыли ООО «Ак Барс Пестрецы» в течение всего анализируемого периода.

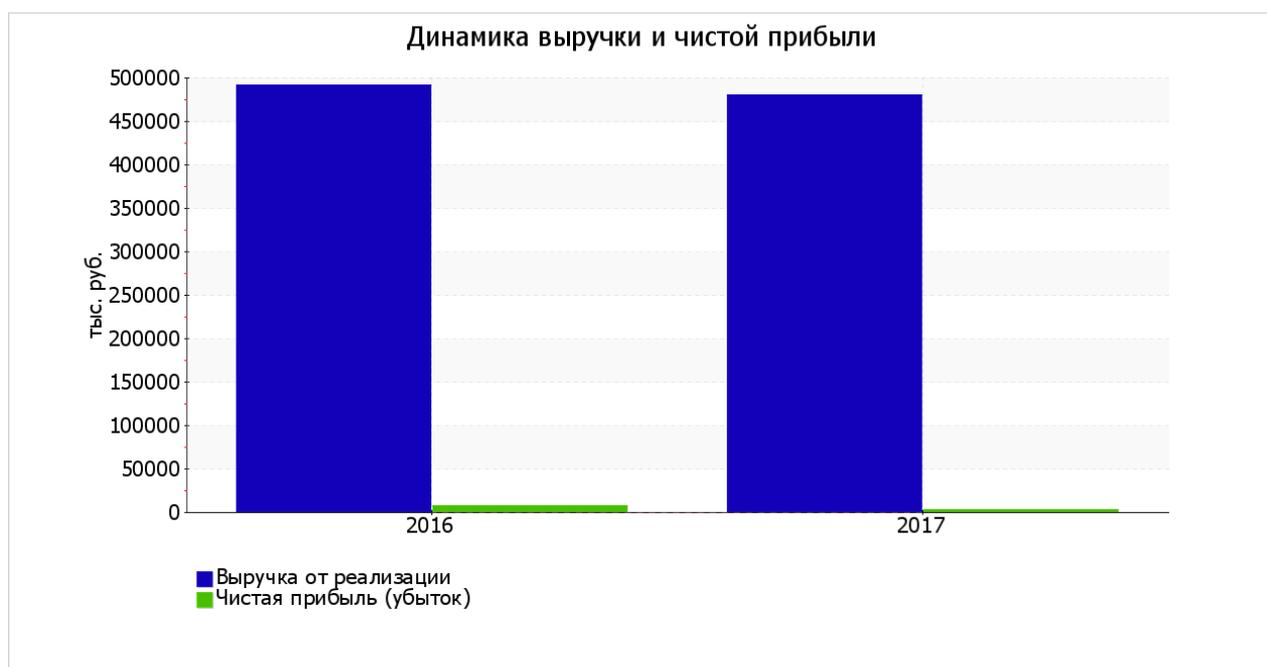


Рис. 3.1 – Динамика выручки и чистой прибыли ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Таблица 3.2 – Рентабельность деятельности ООО "Ак Барс Пестрецы" Пестречинского района РТ

Показатели рентабельности	Значения показателя (в %, или в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	2016	2017	коп.	± %
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 9% и более.	3,8	4,3	+0,5	+14,2
2. Рентабельность продаж по ЕВІТ (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	4,7	4,3	-0,4	-8,8
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: не менее 6%.	1,5	0,5	-1	-64,7
Справочно: Прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг)	3,9	4,5	+0,6	+14,8
Коэффициент покрытия процентов к уплате, коэфф. Нормальное значение: 1,5 и более.	1,7	1,5	-0,2	-12,6

Представленные в таблице показатели рентабельности в течение всего анализируемого периода имеют положительные значения как следствие

прибыльной деятельности ООО «Ак Барс Пестрецы».

За последний год организация по обычным видам деятельности получила прибыль в размере 4,3 копеек с каждого рубля выручки от реализации. Более того, имеет место положительная динамика рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за аналогичный период года, предшествующего отчётному, (+0,5 коп.).

Показатель рентабельности, рассчитанный как отношение прибыли до процентов к уплате и налогообложения (ЕБИТ) к выручке организации, за последний год составил 4,3%. Это значит, что в каждом рубле выручки ООО «Ак Барс Пестрецы» содержалось 4,3 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате.

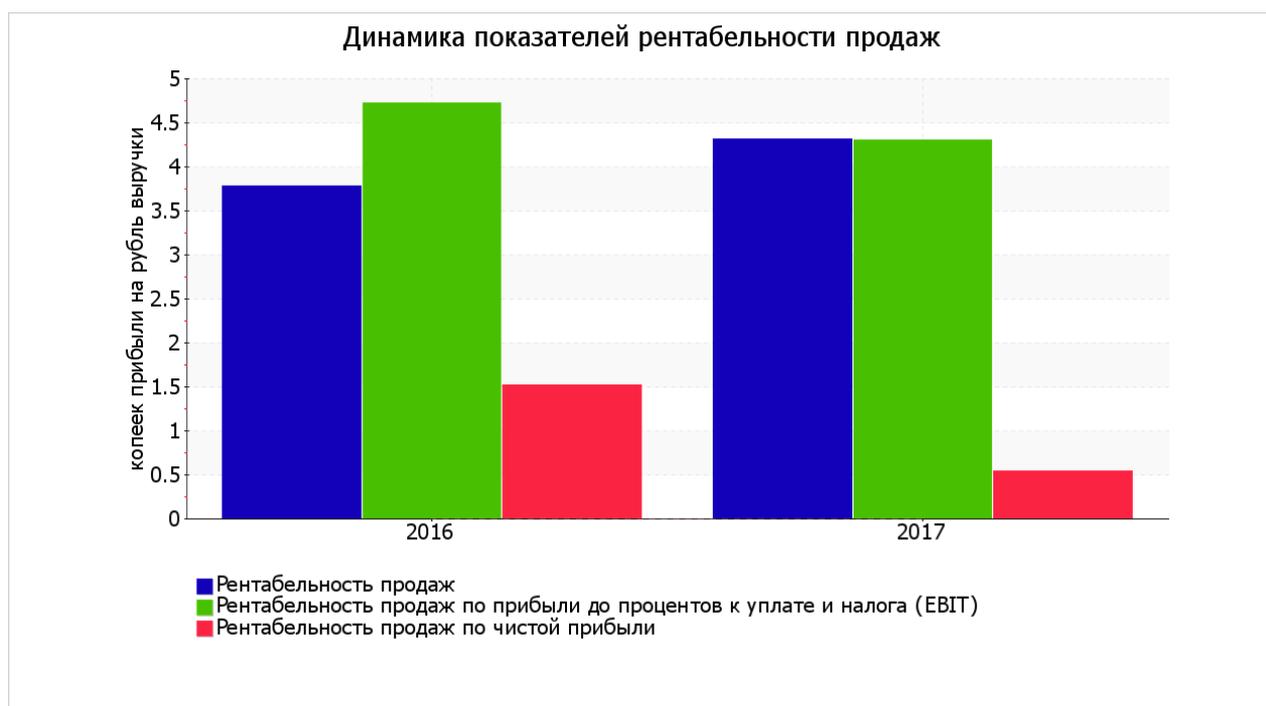


Рис. 3.2 – Динамика показателей рентабельности продаж в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ

Наиболее сложным этапом анализа отчета о финансовых результатах является факторный анализ показателей прибыли, так как факторы, влияющие на прибыль очень многочисленны. При этом одни из них оказывают прямое влияние, которое можно довольно точно определить с

помощью приемов факторного анализа, другие оказывают косвенное влияние, которое можно определить только с определенной долей вероятности или вообще невозможно. Факторы также можно разделить на внешние, не зависящие от предприятия (изменение государственными органами или инфляционными процессами цен на потребляемое сырье, материалы, топливо, тарифов на услуги и перевозки; нарушение поставщиками, снабженческо-сбытовыми, вышестоящими хозяйственными, финансовыми, банковскими органами дисциплины по хозяйственным вопросам, затрагивающим интересы предприятия и др.) и внутренние, которые зависят от производственно-финансовой деятельности предприятия.

Внутренние факторы можно ранжировать на уровни первого, второго и т.д. порядка. Например, факторами первого порядка, влияющими на общую прибыль предприятия, являются факторы, формирующие прибыль до налогообложения в отчете о финансовых результатах. Эти факторы представлены в следующей аддитивной факторной модели:

$$\Pi = \Pi_{\text{п}} + \text{ДДО} + \text{ПП} - \text{ПУ} + \text{ПД} - \text{ПР} \quad (3.1)$$

где Π – прибыль до налогообложения; $\Pi_{\text{п}}$ – прибыль от продаж; ДДО – доходы от участия в других организациях; ПП – проценты к получению.; ПУ – проценты к уплате; ПД – прочие доходы; ПР – прочие расходы.

К факторам второго порядка можно отнести факторы, влияющие на прибыль до налогообложения через прибыль от продаж. Это выручка (В), себестоимость (СБ), коммерческие расходы (КР) и управленческие расходы (УР). Факторная модель общей прибыли с учетом этих факторов будет следующей:

$$\Pi = \text{В} - \text{СБ} - \text{КР} - \text{УР} + \text{ДДО} + \text{ПП} - \text{ПУ} + \text{ПД} - \text{ПР}. \quad (3.2)$$

Влияние каждого фактора, включенного в факторную модель, можно определить приемом цепных подстановок.

Факторный анализ чистой прибыли, помимо рассмотренных факторов первого и второго порядка, должен включать оценку влияния фактора налогообложения. При проведении внешнего анализа он сводится к

изучению динамики суммы уплаченного налога на прибыль, оценке эффективной ставки налога и влияния налогового фактора на изменение чистой прибыли.

Внутренний анализ финансовых результатов должен проводиться на основе управленческого отчета о финансовых результатах в разрезе центров ответственности. Он должен предусматривать углубленный анализ причин изменения конечного финансового результата с выделением стабильных и случайных факторов его изменения. При проведении внутреннего анализа финансовых результатов рассмотренные этапы анализа дополняются оценкой качества прибыли, прогнозированием ее величины. Наиболее существенным блоком внутреннего анализа финансовых результатов является изучение доходов и расходов по обычным видам деятельности. При этом анализ доходов должен проводиться в тесной связи с оценкой рентабельности сегментов бизнеса, анализом рынка, конкурентов, рисков внешней среды. Анализ расходов по обычным видам деятельности проводят с учетом их группировки по экономическим элементам; по статьям калькуляции; по местам возникновения затрат; по процессам. При анализе расходов определяют отношение выручки к себестоимости, коммерческим и управленческим расходам. Тенденция к снижению этих соотношений может указывать на существующие на предприятии проблемы контроля над расходами.

Завершающим этапом внутреннего анализа финансовых результатов являются планирование и прогнозирование показателей прибыли, оптимизация ее величины с помощью методов предельного анализа, производственной функции, двойного бюджета и др. [42].

Таким образом, подводя итог можно отметить, что отчет о финансовых результатах является одной из основных форм, обязательно присутствующей в бухгалтерской финансовой отчетности. Именно этот отчет отражает финансовое положение предприятия на отчетную дату, а также достигнутые им в отчетном периоде финансовые результаты. Сведения о финансовых

результатах рассматриваются как наиболее значимая по своей информационной сущности часть бухгалтерской отчетности организаций, дополняющая и развивающая данные, представленные в бухгалтерском балансе в виде окончательно оформленного результата. Если баланс образно можно представить как моментальную фотографию финансовой структуры организации, то отчет о финансовых результатах отражает динамику оперативной ее деятельности за отчетный период.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Основное назначение бухгалтерской отчетности – представление информации о состоянии имущества и средств организации собственникам и другим заинтересованным пользователям.

В составе финансовой отчетности организации отчет о финансовых результатах занимает особое место. Основная цель формирования отчета состоит в обеспечении информацией лиц, заинтересованных в результатах деятельности организации. Так, информация, содержащаяся в отчете о финансовых результатах, позволяет: дать оценку изменения доходов и расходов организации в отчетном периоде, по сравнению с предыдущим; проанализировать состав, структуру и динамику валовой прибыли, прибыли от продаж, чистой прибыли; выявить факторы формирования конечного финансового результата и динамику рентабельности продаж.

В данной выпускной квалификационной работе были изучены необходимость составления и способы анализа отчета о финансовых результатах с целью выявления информационной составляющей данного формата отчетности.

В исследуемом хозяйстве - ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ средний уровень специализации по направлению молочное скотоводство с развитым зернопроизводством. Организация обеспечена основными производственными фондами и энергоресурсами, хоть и находятся ниже уровня среднереспубликанских данных.

При сравнении показателей эффективности наблюдается рост уровня рентабельности. В 2016 году он составлял 15,2%, а к 2017 году он возрос до 16,9%, что на 7,2 пункта выше среднереспубликанского.

Рассчитанные показатели финансовой устойчивости ООО «Ак Барс Пестрецы» показали нам, что хозяйство не достаточно платежеспособно, что объясняется недостатком наиболее ликвидных активов для покрытия

срочных обязательств. На наш взгляд, для улучшения своего финансового состояния хозяйству следует ускорить оборачиваемость капитала за счет интенсификации производства.

В целом постановка и ведение бухгалтерского учета в организации осуществляется в соответствии с текущим законодательством Российской Федерации. В ООО «Ак Барс Пестрецы» учет автоматизирован на базе программы 1С:Предприятие:8.2 на платформе Сельхозучет.

Организация использует показатели Главной книги – обороты по дебету и кредиту счетов, а также остатки сальдо по счетам для составления бухгалтерской отчетности и пояснений к ним.

В результате проведенного исследования нами было выявлено, что в организации отчетность составляется в электронном формате, при необходимости вносятся корректировки в программе.

Изучение организации учета финансовых результатов в ООО «Ак Барс Пестрецы» Пестречинского района РТ, показало, что она не в полной мере отвечает требованиям современного рынка и нуждается в совершенствовании.

Одной из проблем учета прибыли является правильное отражение ее на счетах бухгалтерского учета. Для целей формирования информации о показателях результативности деятельности ООО «Ак Барс Пестрецы» используют следующие счета:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки»;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Важность и актуальность вопроса совершенствования и оптимизации учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях бесспорна, так как это позволит обеспечить пользователей достоверной, полной и своевременной информацией для определения и повышения эффективности деятельности.

Отчет о финансовых результатах – это документ, который характеризует успешность деятельности компании за определенный период. В деловых и инвестиционных кругах этот отчет используется для определения рентабельности, инвестиционной ценности, кредитоспособности компании. Он предоставляет инвесторам и кредиторам информацию, с помощью которой они могут прогнозировать объемы будущих денежных потоков.

Показатели отчета о финансовых результатах позволяют выявлять и анализировать влияние факторов на получение финансовых результатов – прибыли или убытка.

Последовательность и выбор этапов анализа отчета о финансовых результатах зависят от того, проводится анализ внешними пользователями только по данным финансовой отчетности или внутренними пользователями с привлечением данных управленческого учета.

Из «Отчета о финансовых результатах» следует, что в течение анализируемого периода (2017 год) организация получила прибыль от продаж в размере 20 744 тыс. руб., что равняется 4,3% от выручки. По сравнению с аналогичным периодом прошлого года прибыль от продаж выросла на 2 150 тыс. руб., или на 11,6%.

Завершающим этапом внутреннего анализа финансовых результатов являются планирование и прогнозирование показателей прибыли, оптимизация ее величины с помощью методов предельного анализа, производственной функции, двойного бюджета и др.

Таким образом, подводя итог можно отметить, что отчет о финансовых результатах является одной из основных форм, обязательно присутствующей в бухгалтерской финансовой отчетности. Именно этот отчет отражает финансовое положение предприятия на отчетную дату, а также достигнутые им в отчетном периоде финансовые результаты. Сведения о финансовых результатах рассматриваются как наиболее значимая по своей информационной сущности часть бухгалтерской отчетности организаций,

дополняющая и развивающая данные, представленные в бухгалтерском балансе в виде окончательно оформленного результата. Если баланс образно можно представить как моментальную фотографию финансовой структуры организации, то отчет о финансовых результатах отражает динамику оперативной ее деятельности за отчетный период.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (Часть 1 и 2): [Федер. закон: принят Гос. Думой 21 октября 1994 года, одобрен Советом Федерации, введен приказом Президента Российской Федерации от 30 ноября 1994 года № 52-ФЗ]. – [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: [Федер. закон: принят Гос. Думой 16 июля 1998 г.]. – [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: [Федер. закон: принят Гос. Думой 19.07.2000г.]. – [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. О Бухгалтерском учете: [Федеральный закон: принят от 22 ноября 2011 года № 402-ФЗ]. – [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК, утверждено приказом Минсельхоза РФ от 13.06.01 года №654.
6. Об обществах с ограниченной ответственностью: [Федеральный закон: принят от 08.02.1998г. №14 ФЗ]. – [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
7. Приказ Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
8. Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. № 106н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)» [Электрон. ресурс]. - Режим доступа:

<http://www.consultant.ru>.

9. Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету» (ПБУ 4/99)» [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

10. Приказ Минфина России № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)» от 6 мая 1999 г. [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

11. Приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации»» (ПБУ 10/99)» [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

12. Приказ Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)» [Электрон. ресурс]. - Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

13. Приказ Минфина России от 02.07.201 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электрон. ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

14. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (в ред. от 27.06.2016)).

15. Агеева О.А. Международные стандарты финансовой отчетности: теория и практика: учебник / О.А. Агеева, А.Л. Ретизова. – М.: Юрайт, 2018. – 347 с.

16. Акопян Р.О. Состав и формат представления информации в отчете о совокупном доходе на примере ООО «Кубань-Тэкс» / Р.О. Акопян, О.В. Жердева // В сборнике: Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности. – 2016. – С. 12-16.

17. Анализ финансовой отчетности: учеб.пособие для студентов/ Ефимова О.В.[и др.]; -4-е изд. – М.: Омега-Л, 2017. - 451с.

18. Баранова А.В. Сравнительная характеристика формирования показателей отчетности о прибылях и убытках в отечественной и зарубежной практике / А.В. Баранов, А.Е. Жминько // Международный бухгалтерский учет. 2007. – № 8. – С. 46–50.
19. Башкатов, В.В. Порядок расчета показателя совокупного финансового результата в бухгалтерской отчетности организации / В.В. Башкатов, Е.Е. Малых // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2018. – № 95 (05). – С. 875–885.
20. Башкатов, В.В. Актуальные вопросы учета расходов будущих периодов / В.В. Башкатов, В.Е. Храмова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 95 (05). – С. 965–980.
21. Булацева Ф.А. Использование бухгалтерской (финансовой) отчетности в оценке финансового состояния предприятия / Ф.А. Булацева // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2016. - №12. – С.53-59
22. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.
23. Бухгалтерский учет. Хрестоматия / Под ред. В.И. Видяпина. – СПб.: Питер, 2007. – 864 с.
24. Бухгалтерская финансовая отчетность / Под ред. А.И. Нечитайло, Л.Ф. Фомина. – Ростов н/Д: Феникс, 2012. – 633 с.
25. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в сельскохозяйственных организациях: учебное пособие / Г.С.Клычова, Л.М. Мавлиева, М.М.Низамутдинов. – Казань: Центр инновационных технологий, 2015. – 152 с.
26. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, А.И. Трубилина. – М.: ИНФРА-М, 2012. – 366 с.
27. Бухгалтерский финансовый учет: учеб. пособие / Под ред. Ю.И. Сигидова, Г.Н. Ясенко. – М. : ИНФРА-М, 2015. – 367 с.

28. Бондаренко Л.В. Прибыль организации как объект бухгалтерского учета / Л.В. Бондаренко, В.В. Вакуленко // В сборнике: Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности. – 2015. – С. 130-133.
29. Быстрова Н.Ю. Особенности деятельности сельскохозяйственных предприятий и их влияние на организацию бухгалтерского учета / Н.Ю.Быстрова // Проблемы современной экономики. – 2017. –№13. – С.212-216
30. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. пособие / С.М. Бычкова, Д.Г. Бадмаева; под ред. С.М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 400с.
31. Грачева М.Е. Проблемы формирования и анализа показателей отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в собственном капитале // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 11. С. 2–14.
32. Дружиловская Т.Ю. Новые регламентации по формированию отчета о прибылях и убытках в РСБУ и в МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 5. С. 2–9.
33. Дружиловская Т.Ю. Как формировать отчет о финансовых результатах // Бухгалтерский учет. 2013. № 4. С. 96.
34. Дятлова А.Ф. Влияние специфических особенностей сельскохозяйственного производства на развитие бухгалтерского учета в аграрной сфере / А.Ф.Дятлова // Вестник Казанского ГАУ. – 2011. - №1(19). – С.19-24
35. Карзаева Н.Н. Проблемы формирования достоверной бухгалтерской отчетности / Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве – 2014. - №12. – С. 47-53.
36. Карзаева Н.Н. Проблемы использования показателей ликвидности в оценке платежеспособности хозяйствующих субъектов/ Н.Н. Карзаева // Бухучет в сельском хозяйстве – 2016. - №3. – С. 71-85.
37. Кругляк З.И. Влияние отдельных элементов учетной политики на статьи отчетности и показатели финансового состояния / З.И. Кругляк, М.В.

Калинская // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2018. – № 101. – С. 1078-1098.

38. Курманова А.Х. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учеб. пособие / А.Х. Курманова. Оренбург: ИПК «Университет», 2013. 371 с.

39. Курманова А.Х. Принципы формирования отчета о финансовых результатах в отечественной и зарубежной практике / А.Х. Курманова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 11. ^[1]_{SEP} с.5.

40. Луканина А.В. Учетная политика как инструмент гармонизации интересов пользователей бухгалтерской отчетности / А.В. Луканина // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – № 1. – С. 15-24.

41. Палий В.Ф. Бухгалтерская и финансовая отчетность / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2011. – №2. – С.88-90.

42. Пожидаева Т.А. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / Т.А. Пожидаева. – М.: КНОРУС, 2007. – 320 с.

43. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: учебник / Г.В. Савицкая. – Мн.: Новое знание, 2012. – 687с.

44. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496с.: ил.

45. Хоружий Л.И. О совершенствовании бухгалтерской отчетности организаций АПК / Л.И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2012. – № 8. – С. 15-24.

46. Ширококов В.Г. Бухгалтерская (финансовая) отчетность в организациях АПК: учебник / В.Г. Ширококов. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 144 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ