

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.
« » января 2019 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Совершенствование бухгалтерского учета и аудита финансовых
результатов на примере общества с ограниченной
ответственностью сельскохозяйственном предприятии «Свияга»
Апастовского района Республики Татарстан**

Обучающийся:	Шайхиева Гузель Камилевна
Руководитель: к.э.н., доцент	Нигматуллина Нурия Нурсиловна
Рецензент: к.э.н., профессор	Амирова Эльмира Фаиловна

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.
«20» мая 2016 г.

ЗАДАНИЕ **на выпускную квалификационную работу**

Шайхиевой Гузель Камилевны

- 1. Тема работы:** Совершенствование бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов на примере общества с ограниченной ответственностью сельскохозяйственном предприятии «Свияга» Апастовского 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 службы 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:** теоретические аспекты бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов, сущность финансовых результатов как учетной категории, нормативное регулирование финансовых результатов от продаж в системе российского и международного

учета, Особенности бухгалтерского учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях, оценка бизнеса общества с ограниченной ответственностью «СХП «Свияга» Апастовского района республики Татарстан, анализ финансового состояния предприятия, оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, совершенствование бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов на примере общества с ограниченной ответственностью «СХП «Свияга» Апастовского района республики Татарстан, бухгалтерский учет финансовых результатов организации, развитие бухгалтерского учета финансовых результатов, аудит и внутренний контроль формирования финансовых результатов организации.

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«7» декабря 2017 г.

Руководитель

Н.Н. Нигматуллина

Задание принял к исполнению

Г.К. Шайхиева

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	8
1.1. Сущность финансовых результатов как учетной категории	8
1.2. Нормативное регулирование финансовых результатов от продаж в системе российского и международного учета	14
1.3. Особенности бухгалтерского учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях	21
2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «СВИЯГА» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	27
2.1. Характеристика природно-экономических показателей	27
2.2. Анализ финансового состояния предприятия	37
2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии	43
3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВЕ С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «СВИЯГА» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН	46
3.1. Бухгалтерский учет финансовых результатов организации	46
3.2. Развитие бухгалтерского учета финансовых результатов	61
3.3. Аудит и внутренний контроль формирования финансовых результатов организации	68
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	76
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	81
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В результате своей деятельности любая организация осуществляет какие-либо хозяйственные операции, принимает те или иные решения. Практически каждое такое действие находит отражение в бухгалтерском учете.

Продажа продукции (работ, услуг) – завершающий этап кругооборота средств в хозяйственной деятельности организации.

При отражении в учете факта продажи продукции, с одной стороны, необходимо показать фактическое выбытие (отгрузку) готовой продукции из организации, а с другой – определить, покрывают ли денежные (либо иные) средства, полученные от покупателей продукции, затраты по ее производству и продаже. Таким образом, в бухгалтерском учете должен быть исчислен финансовый результат (соотношения доходов и расходов) от продаж продукции.

Прибыль – один из основополагающих элементов хозрасчетной деятельности предприятия. Она представляет финансовое положение предприятия, уровень удовлетворения личных и общественных потребностей работников, гарантирует полноту и своевременность выполнения обязательств перед финансово-кредитной системой и характеризует эффективность производства.

Целью финансово-хозяйственной деятельности любой организации является получение такого финансового результата, который позволил бы обеспечить как выполнение обязательств организации перед обществом и перед собственниками, так и источник расширенного воспроизводства самой организации. Для оптимизации и совершенствования практики управления финансовыми результатами необходимо выявить резервы роста прибыли на основе экономии материальных, трудовых и финансовых ресурсов, повышения производительности труда, сокращение непроизводительных расходов и потерь. В этой связи важным моментом является правильная

постановка бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов, организуемая в целях повышения финансовых результатов и стоимости предприятия в целом, чем и обусловлена актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Фундаментальное значение для развития и совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов имеют работы В.Б. Ивашкевича, Ж.Г. Леонтьевой, Л.З. Шнейдмана, Г.С. Клычовой, А.Р. Закировой и других экономистов.

Целью выпускной квалификационной работы является обоснование мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях на основе изучения их действующей методики на материалах общества с ограниченной ответственностью «СХП «Свияга» Апастовского района РТ.

Задачами выпускной квалификационной работы выдвинуты:

- 1) изучение теоретической сущности финансовых результатов как учетной категории, особенностей нормативно-правового регулирования учета и аудита финансовых результатов;
- 2) оценка бизнеса общества с ограниченной ответственностью «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, его финансового состояния и сложившихся в организации систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- 3) изучение современного состояния бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ;
- 4) обоснование мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета и аудита финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ по формированию и распределению финансовых результатов.

Предметом исследования являются теоретические и методические вопросы учета и аудита финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях

Методологической основой исследования послужили труды ученых и специалистов в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита финансовых результатов, менеджмента, маркетинга и логистики; нормативные и законодательные акты, регламентирующие сферу бухгалтерского учета; информация справочных систем «Гарант» и «Консультант Плюс»; информационные ресурсы сети «Интернет»; рабочие материалы бухгалтерии и аналитических отделов ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ.

В рамках выпускной квалификационной работы применялись общенаучные методы исследования - анализ, синтез, дедукция и индукция, группировка, сравнение и аналогия, научное абстрагирование, статистические методы, специальные методы бухгалтерского учета (двойная запись, оценка, инвентаризация, бухгалтерская отчетность и др.).

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Сущность финансовых результатов как учетной категории

В современных условиях хозяйствования одним из доминирующих экономических факторов, определяющих эффективность деятельности предприятия, является финансовый результат. Общеизвестно, что он является именно тем комплексным показателем, который позволяет обобщить результаты производственно-хозяйственной деятельности предприятия и определить эффективность его функционирования. Доходы и расходы, определяющие финансовый результат деятельности предприятия, являются важными объектами бухгалтерского учета и контроля и требуют особого внимания не только на уровне предприятия, но и на макроуровне. Ведь именно от правильного определения и формирования конечных показателей о результатах деятельности хозяйствующих единиц зависит наполнение доходной части государственного бюджета страны.

В связи с этим в достоверности и понятности информации о финансовых результатах хозяйствования заинтересованы не только внутренние ее пользователи (владельцы, руководители, управленцы и т.п.), но и внешние (соответствующие профильные государственные структуры, контрагенты и т.д.).

К решению сложной и многоаспектной проблемы учета финансовых результатов обращались многие исследователи. Рассмотрим мнения различных авторов о понятии финансовых результатов деятельности предприятия.

Так, Алборов Р.А. под финансовым результатом деятельности предприятия понимая прибыль, в то же время отмечает, что «действительно конечный результат тот, правом распоряжаться которым обладают собственники», и в мировой практике под ним подразумевается «прирост чистых активов» [30,31].

Савицкая Г.В. отмечает, что «финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности»: «прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции» [32].

Изотова Е.А. анализируя финансовые механизмы управления формированием операционной прибыли, характеризует балансовую (совокупную) прибыль как «один из важнейших результатов финансовой деятельности предприятия» [46]. Гарифуллин К.М, рассматривает порядок формирования финансовых результатов предприятия (прибыли), систематизируя статьи, входящие в отчет о прибылях и убытках и показывая формирование прибыли от валовой до нераспределенной (чистой) прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода [40].

По мнению Богатой И.Н. «финансовый результат является обобщающим показателем анализа и оценки эффективности деятельности хозяйствующего субъекта на определенных стадиях (этапах) его формирования» [36].

Бабаев Ю.А. и Петров А.М. определяли финансовый результат как показатель оценки эффективности бизнеса [34]. Западные бухгалтеры придерживаются несколько иного взгляда на прибыль. Так, по мнению специалистов Американского института бухгалтеров, «прибыль представляет собой величину, получаемую вычитанием из доходов или выручки себестоимости реализованной продукции, прочих расходов и убытков...». Социалисты же Американского института присяжных бухгалтеров считают, что «чистая прибыль (чистый убыток) - превышение (дефицит) доходов над расходами за отчетный период...».

Финансовым результатом деятельности сельскохозяйственной организации является прибыль или убыток. Однако выявление финансового результата от реализации продукции производства текущего отчетного периода в сельскохозяйственных организациях возможно лишь в конце года,

поскольку только в это время можно определить ее фактическую себестоимость.

Дадим характеристическим показателям, формирующим финансовый результат в сельскохозяйственных организациях. В сельскохозяйственных организациях показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей)» может включать, в частности: выручку от продажи продукции растениеводства; выручку от продажи продукции животноводства; выручку от продаж животных на выращивании и откорме; выручку от продажи продукции подсобных промышленных производств; выручку, полученную за выполнение работ и оказание услуг (переработка двальческого сырья, перевозка грузов, обработка приусадебных участков, выполнение других видов работ и оказание услуг основными и вспомогательными производствами) организацией, сторонним лицам, собственным работникам, и другие доходы от обычных видов деятельности.

Показатель «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» может включать: расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов; расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продаж, а также продаж (перепродажи) товаров (расход по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии); коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Особенностью формирования показателя «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» в сельскохозяйственных организациях является тот факт, что он включает расходы по обычным видам деятельности, признанные как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящие расходы, имеющие отношение к получению

доходов последующие отчетные периоды, учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ оказания услуг и и продажи.

Показатель «Валовая прибыль» (брутто-прибыль) – это разниц показателей «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и других аналогичных обязательных платежей)» «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг».

Показатели «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы» могут признаваться себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) полностью в отчетном году и признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. Коммерческие расходы (расходы на продажу) представляю собой расходы, связанные продажей готовой продукции приобретением и продажей товаров, т. е. издержки обращения.

В организациях, осуществляющих сельскохозяйственную производственную деятельность, показатель «Коммерческие расходы» может включать следующие расходы: на затаривание упаковку изделий на склада готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке вагоны, суда, автомобил и другие транспортные средств; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемы сбытовым и другим посредническими организациями; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труд продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы.

Показатель «Прибыль (убыток) от продаж» характеризует абсолютную эффективность основной деятельности сельскохозяйственного предприятия и рассчитывается как разница между показателями «Валовая прибыль» суммой «Коммерческих расходов» «Управленческих расходов». Показатель «Процент к получению» отражает сумму процентов, полученную по займам, предоставленным другими компаниям (в том числе

оформленными облигациями), и о обслуживающего банка за использование денег на расчетно или депозитном счет сельскохозяйственной организации.

«Проценты к уплате» – показатель, отражающий информацию о процентах, подлежащих уплате по полученным банковским кредитам и займам от других предприятий (в том числе оформленным облигациям). Показатель «Доходы от участия в других организациях» конкретизирует информацию о прибыли от совместной деятельности и доходах от вклада в уставные капиталы других фирм (включая проценты по ценным бумагам). Сельскохозяйственные организации могут вести совместную деятельность, объединив свои вклады. Для этого они заключают договор простого товарищества, и один из участников берет на себя обязанность вести учет доходов и расходов по общему делу. Доходы от совместной деятельности начисляются в тот день, когда товарищи распределяют полученную прибыль между собой. Эти доходы относятся к доходам от участия в других организациях, если выполнены два условия: получение прибыли от вкладов в уставные капиталы других фирм (дивидендов) не является обычным видом деятельности сельскохозяйственной организации, сумма дохода не превышает 5 % от общей суммы выручки за отчетный период.

Показатель «Прочие доходы» группирует информацию в отношении: доходов от сдачи имущества в аренду предоставления другим экономическим субъектам прав на патенты (если такая деятельность не является для организации основной); доходов от продаж прочего имущества компании (основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства или материалов); доходов от списания оценочных резервов; штрафов и сумм пен, полученных организацией от партнеров за нарушение ими условий хозяйственных договоров; возмещенных организацией убытков; стоимости безвозмездно полученного имущества; прибыли прошлых лет, выявленной в отчетном году; сумм кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой

давности; положительных курсовых разниц; доходов, полученных в результате чрезвычайных обстоятельств, др.

Показатель «Прочие расходы» включает расходы, связанные с получением прочих доходов. В частности, к ним относят затраты на сдачу имущества в аренду; предоставление за плату прав на патенты; продажу и списанию прочего имущества организации (основных средств, нематериальных активов, материалов и т. п.); оплату услуг банка; штрафы, пени и неустойки, подлежащие оплате за нарушение условий договоров; убытки, возмещенные другим организациям. Кроме того, к прочим расходам относятся: убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальные для взыскания; отрицательные курсовые разницы; суммы переоценки активов; судебные расходы; благотворительные взносы и др. Также это и расходы, возникающие как следствие чрезвычайных обстоятельств: стихийного бедствия; пожара; аварии; национализации имущества и т. д.

Показатели «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства» могут как увеличивать балансовую прибыль организации, так и уменьшать ее.

Значение показателя «Текущий налог на прибыль» отражает сумму налога на прибыль, исчисленную организацией и подлежащую уплате в бюджет, показанную в налоговой декларации. Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» – это часть балансовой прибыли организации, которая остается в ее распоряжении после корректировки и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что финансовые результаты и в экономической науке, и в деятельности хозяйствующих субъектов – это либо прибыль, либо убыток организации за отчетный период. Выявление финансового результата от реализации продукции производства текущего отчетного периода в сельскохозяйственных организациях возможно лишь в

конце год , поскольку только в эт время определяется фактическая себестоимость произведенной и реализованной продукции . Прибыль как формируемы показатель эффективности деятельность определяется расчетным путем н только в бухгалтерском, н и в оперативном, управленческо и налоговом учет .

Для детальной оценк деятельности сельскохозяйственной организации необходим формирование в бухгалтерском учет разнообразных показателей прибыли, однак в настоящее врем нет четкой концепци ее формирования. Кроме того , в бухгалтерской финансовой отчетност должна представляться информация показателях финансовых результатов за несколько предшествующи лет, что позволит пользователя получать необходимый минимум информации о процессах создания прибыл и ее изъяти , осуществленных в предшествующи отчетных периодах

1.2. Нормативное регулировани финансовых результатов от прода в системе российского международного учета

настоящее время дейстvue обширный перечень нормативных акто , оказывающих влияние на уче и состав финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Степен их значимости определяется уровнем соответствующего документа.

Единиы правовые и методологические основ организации и ведения бухгалтерског учета в Российско Федерации для организаци регламентированы Федеральным законом « бухгалтерском учете» (402-ФЗ) [4], также другими федеральными законам , указами Президента Р , постановлениями Правительства Р , Положениями по бухгалтерскому учет , утверждаемыми Минфином РФ, типовыми методическими рекомендациями, принятым Минсельхозом РФ.

Важным документом является и Гражданский кодекс Российской Федерации, в котором законодательно закреплены гражданско-правовые основы субъектов бухгалтерского учета.

Особую роль организации учета финансовых результатов играет Положение о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н [12]. Данный нормативный акт является своего рода связующим звеном всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета. Учет финансовых результатов в положении определяется пунктами 25, 28, 32, 40, 54, 56, 66, 69, 70, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83. В п. 79 данного нормативного документа дается единственно во всей системе нормативного регулирования бухгалтерского учета определение финансового результата.

К положениям о бухгалтерском учете, устанавливающим принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета формирования состава финансовых результатов от продаж организациями, относятся Положение о бухгалтерском учете «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [16] и Положение о бухгалтерском учете «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [17].

Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчетности базовые категории бухгалтерского учета. В соответствии с ПБУ 9/99 под «доходами организации» признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества)» [17].

В свою очередь, в соответствии с ПБУ 10/99 «расходами организации» признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [18]. Указанные выше определения доходов и расходов являются

интерпретацией соответствующи определений, данных в преамбул , открывающей перечень МСФО «Принцип подготовки и составлени финансовой отчетности».

зависимости от характера дохода и расходов, а такж условий их получения направлений деятельности ПБУ 9/99 они подразделяютс :

- на доходы и расход по обычным видам деятельност ;
- доходы и расходы о прочих поступлений.

В целях разъяснени особенностей бухгалтерского учета дохода и расходов деятельност сельскохозяйственных и други организаций агропромышленного комплекса приказо Минсельхоза России от 31.01.2003 . № 28 утверждены Методические рекомендации п бухгалтерскому учету дохода , расходов и финансовы результатов сельскохозяйственных организаций [29].

В системе МСФ роль ПБУ 9/99 «Доход организации» частично выполняет МСФ 15 «Выручка по договорам покупателями». Этим международным стандарто регламентируется только уче доходов по обычны видам деятельности, что позволяе отметить тот факт, чт сфера применения ПБУ 9/99 «Доход организации» намного шир , чем его международног аналога. Более того, системе МСФО отсутствует стандар , аналогичный ПБУ 10/99 «Расходы организаци ». Определение расходов дан в преамбуле, открывающе перечень МСФО «Принципы подготовк и составления финансовой отчетност » [21].

Развитие принципов, правил способов ведения учет финансовы результатов, закрепленны указанными документами, нашло сво отражение в Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственно деятельности и Инструкции по его применени , утвержденных приказом Минфина Росси от 31.10.2000 г. № 94н [23].

Кроме этих указанны нормативных документов прямое отношени к бухгалтерскому учету финансовы результатов имеет Положение п

бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утверждено приказом Минфина России от 19.11.2002 г. № 114н [19].

К положениям, определяющим представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности показатели финансовых результатов от продаж относятся: Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [13]; Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [14].

В основу исчисления финансового результата положены методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленный вначале в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», теперь и ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В соответствии с ним «факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Исходя из этого, расходы включаются в систему учета финансовых результатов том отчетном периоде, в котором получены доходы (а не выплата или поступление денежных средств), ставшие возможными благодаря таким расходам.

О соответствии ПБУ 1/2008 международным стандартам финансовой отчетности среди специалистов имеются различные точки зрения. Так, Семенова А. А. считает, что ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» по содержанию наиболее близко преамбуле, открывающей перечень МСФО «Принципы подготовки составления финансовой отчетности» [57].

Ж.Г. Леонтьева отмечает соответствие ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» и МСФО 8 «Учетная политика, изменения бухгалтерских расчетов ошибки» [54]. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» раскрывает базовые правила и процедуры представления показателей финансовых результатов бухгалтерской отчетности. При этом пятый раздел

«Содержание отчета финансовых результатах», являющийся конечной целью всей систем бухгалтерского учета о финансовы результатах, приведен в положени в принципиальном план .

Основными составляющими отчет о финансовых результатах являются показатели доходов и расходе , как от обычных видо деятельности, так от прочих. системе МСФО роль ПБ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» выполняе : МСФО 1 «Представление финансовой отчетност », МСФО 7 «Отчеты движении денежных средств », МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетност ». ПБУ 12/2000 «Информация по сегмента » применяется при составлении сводно бухгалтерской отчетности [21].

Применени ПБУ 12/2000 регламентирует представлени информации о финансовом результат по операционным или географически сегментам. Аналогом ПБУ 12/2000 «Информаци по сегментам» международных стандартах финансово отчетности является МСФО 8 «Операционны сегменты» [5].

Международный стандарт финансово отчетности, относящийся непосредственно сельскохозяйственной деятельности все видов, – это МСФ 41 «Сельское хозяйство». МСФО 41 устанавливае порядок учета биологических активо в период их рост , изменения состояния, производств продукции и воспроизводств , а также порядок проведени первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбор [21].

Исследование положений п бухгалтерскому учету позволяе отметить, что данные документ раскрывают только традиционные метод учета финансовых результатов о продаж и н позволяют абсолютно достоверн отразить специфику сельскохозяйственной отрасл и результаты сельскохозяйственной деятельность (животноводство, растениеводство, выращивание садо и т.).

Конкретизируем состав документов, разработанных Минсельхозом России по учету финансовых результатов. К таким документам относятся: письма Минфина России от 29.04.2002 № 16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)» [24]; Методические рекомендации по применению план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий организаций агропромышленного комплекса, утвержденные приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 65 [25]; Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 16.05.2005 г. [26]; Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 г. № 68 [27]; Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792 [28]; Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. № 28 [29] и др. Нам определены и конкретизированы отраслевые документы, оказывающие влияние на формирование финансовых результатов сельскохозяйственными организациями.

Отметим, что в составе документов имеются не только общепромышленные методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), но и рекомендации по отдельным подотраслям [26].

Проведенный сравнительный анализ нормативного регулирования финансовых результатов позволяет утверждать, что место самих финансовых

результатов в систем нормативного регулирования Российской Федерации пока не определено. В дополнение имеющейся нормативной базе считае необходимым разработку положени по бухгалтерскому учет , регламентирующего понятие и определени базовых, фундаментальных категорий учет и отражения в отчетност финансовых результатов. Выработк регламентированного подхода формированию и отражению финансовог результата в бухгалтерском учет и отчетности является резерво повышения его информативност . В настоящий момен , несмотря на изобилие законодательны и нормативных документов, прям или косвенно регулирующих вопрос формирования финансового результат , сельскохозяйственные организации должн осуществлять сопряжение учетно-отраслевог и учетно-федерального законодательств . Все это имеет негативны последствия для хозяйствующи субъектов, так ка требует регламентации данного вопрос в учетной политике [30].

Однак формируемые аграрными организациями внутренни регламенты по учет не всегда являютс механизмом рациональной организации все видов учета и подготовк внешней и внутренней отчетност . В дополнение имеющейся нормативной баз необходима разработка национального положени по бухгалтерскому учету «Сельскохозяйственна деятельность» – аналога МСФО 41 «Сельско хозяйство». В национально стандарте должна быт представлена методика учета д ходов, расходов, прибыли (убыток) в результате оценки сельскохозяйственно продукции по справедливо стоимости. Поскольку финансовы результат, сформированный сельскохозяйственными организациям в соответствии с законодательство Российской Федерации по бухгалтерском учету и отраслевым методическими рекомендациями, являетс неадекватной оценкой прибыли отчетног периода, так как не учитывает все обстоятельства риски финансово-хозяйственно деятельности данных структу [21].

1.3. Особенности бухгалтерского учета

финансовы результатов в сельскохозяйственных организация

Финансовы

предприятия (прибыль или убыток) складывается постепенно в течение отчетного периода. Прежде всего, это – результат от обычных видов деятельности, или прибыль от продаж, который выявляется на счете 90 «Продажи».

Понятие «обычные виды деятельности» дано в положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [16] и «Доходы организации» ПБУ 10/99 [17] через характеристику состава соответствующих доходов и расходов. На наш взгляд, это понятие можно приравнять по смыслу к понятию «основная деятельность», которое более привычно для российских специалистов. Напомним порядок выведения финансового результата от основной деятельности на счетах бухгалтерского учета:

1. Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кт сч. 90 «Продажи», субсчет «Выручка» – на сумму задолженности покупателя, равную продажной цене отгруженной покупателю продукции (товаров, работ, услуг) и НДС от этой цены;

2. Дт сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж» Кт сч. 43 «Готовая продукция» или Кт сч. 41 «Товары», или Кт сч. 20 «Основное производство» – на сумму производственной себестоимости отгруженной (реализованной) продукции или покупную стоимость отгруженных товаров, или себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

3. Дт сч. 90 «Продажи», субсчет «НДС» Учет формирования финансового результата и отдельных видов прибыли Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» – на сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет;

4. Дт сч. 90 «Продажи», субсчет «Коммерческие расходы» Кт сч. 44 «Расходы на продажу» – на сумму расходов на сбыт собственной продукции или реализацию покупных товаров.

5. Дт сч. 90 «Продажи», субсчет «Управленческие расходы» Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы» – на сумму управленческих расходов, если по условиям Учетной политики предприятия эти расходы не включаются в себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Отметим, что Инструкция по применению Плана счетов, утвержденная приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н [25], не предусматривает выделения в рамках счета 90 «Продажи» отдельных субсчетов для отражения расходов на продажу и управленческих расходов. Однако предприятие может это сделать самостоятельно в своем рабочем Плане счетов, исходя из условий своей Учетной политики предприятия и учитывая необходимость выделения этих расходов при составлении отчетной формы «Отчет о финансовых результатах»;

6. Дт сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/ убыток от продаж» Кт сч. 99 «Прибыли и убытки» – на сумму положительного финансового результата – прибыли, выявленной по окончании отчетного периода (ежеквартально или ежемесячно, в зависимости от избранного предприятием варианта уплаты авансового платежа по налогу на прибыль).

Если предприятие получает убыток от продажи, то составляется обратная проводка: Дт сч. 99 «Прибыли и убытки» Кт сч. 90 «Продажи», субсчет «Прибыль/убыток от продаж». Кроме того, в той же форме ««Отчет о финансовых результатах» предприятия обязаны приводить еще один показатель прибыли – так называемую валовую прибыль. Отметим, что в регистрах бухгалтерского учета этот показатель не выводится и не отражается. Он представляет собой некий промежуточный показатель, который можно было бы сравнить с показателем маржинальной прибыли,

довольно активно используемый в международной практике финансового менеджмента.

Однако в российских нормативных документах, регулирующих состав показателей бухгалтерской отчетности, ни экономическое содержание, ни назначение этого показателя не разъясняется. Вызывает также недоумение и само название этого показателя. Если мы обратимся к толковому словарю русского языка, то увидим, что «валовой» – это «...состоящий из всей вырученной суммы, без вычета расходов». В качестве примера использования этого понятия приведены термины «валовой доход», «валовая выручка», «валовой сбор». Следовательно, применительно к прибыли употребление понятия «валовой» является некорректным.

Второй составляющей финансового результата является сальдо прочих доходов и расходов, выявляемое на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В соответствии с указанными ранее ПБУ прочие доходы и расходы делятся на три группы:

- операционные доходы и расходы;
- внереализационные доходы и расходы;
- чрезвычайные доходы и расходы.

Операционные доходы и расходы возникают в результате таких хозяйственных операций, которые не связаны с основной деятельностью (или обычными видами деятельности). К ним можно, например, отнести:

- реализацию какого-либо имущества, кроме собственной продукции, товаров, работ или услуг, например реализацию основных средств, материалов и т.п.;

- получение и выплату процентов по предоставленным или полученным займам, выплату процентов по банковским кредитам;

- оплату услуг банков и получение процентов на остатки по счетам в банках, в соответствии с договорами банковского счета;

- доходы от участия в других организациях (дивиденды или доходы от вкладов в уставные капиталы других организаций);

– оплату налогов, которые уменьшают финансовый результат.

Внереализационные доходы и расходы некоторое время назад называли непланируемыми доходами и расходами, т.е. это доходы и расходы, которые возникают, как правило, по не зависящим от предприятия причинам.

В частности, к ним относятся:

- курсовые разницы по операциям в иностранной валюте;
- штрафы и пени, полученные или уплаченные по хозяйственным договорам;
- кредиторская или дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности;
- излишки или недостачи (в случае невозможности установления виновника) товарно-материальных ценностей, выявленные по результатам инвентаризации, и т.д.

Операционные и внереализационные доходы учитываются в течение года по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы», а операционные и внереализационные расходы – по дебету указанного счета, субсчет «Прочие расходы».

По итогам отчетного периода определяется сальдо прочих доходов или расходов, которое с помощью одноименного субсчета к счету 91 переносится на счет 99:

Дт сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Сальдо прочих доходов или расходов» Кт сч. 99 «Прибыли и убытки» – в случае превышения суммы прочих доходов над суммой прочих расходов. В противном случае составляется обратная проводка.

Что касается чрезвычайных доходов и расходов, то в случае их возникновения они относятся сразу на счет 99, без предварительного отражения на каком-либо другом счете. Таким образом, по окончании отчетного периода на счете 99 собираются финансовые результаты от основной деятельности, сальдо прочих доходов или расходов и чрезвычайные доходы и расходы в случае их возникновения. Затем

выявляется предварительное сальдо счета 99, которое, в зависимости от стороны счета, в специальной литературе называют бухгалтерской прибылью или бухгалтерским убытком. Обратите внимание: при выведении этого сальдо учитываются чрезвычайные доходы и расходы. В отчете о финансовых результатах этот показатель называется «Прибыль/убыток до налогообложения».

После этого бухгалтер в регистре налогового учета формирует налоговую базу для исчисления налога на прибыль. На современном этапе наблюдается переход от понятия «налогооблагаемая прибыль» к понятию «налоговая база», как того требуют правила ее формирования, предусмотренные гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ. От суммы налоговой базы исчисляется налог на прибыль по установленной ставке, на сумму которого составляется проводка:

Дт сч. 99 «Прибыли и убытки» Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Здесь также необходимо учитывать нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. После отражения начисленной суммы налога на прибыль по дебету счета 99 отражаются штрафы и пени, уплачиваемые государственным органам:

Дт сч. 99 «Прибыли и убытки» Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» или Кт сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

И, наконец, после отражения суммы налога и налоговых санкций выводится окончательное сальдо на конец отчетного периода на счете 99, которое в отчете о финансовых результатах называют чистой прибылью (или убытком), а в балансе отражают по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». То есть в балансе сумма финансового результата не разделяется по периодам его получения: общей суммой отражаются результаты прошлых лет (сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») и результат текущего отчетного года (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки»), что, на наш взгляд, снижает аналитические

возможности баланса. В этой связи вызывает недоумение мнение некоторых специалистов, которые после изменений, внесенных в состав показателей отчетности и порядок их исчисления, стали говорить о том, что сейчас нет показателя балансовой прибыли. Происходит недопонимание сущности этого показателя из-за изменения алгоритма его исчисления. Дело в том, что любой показатель, отражаемый в балансе, можно назвать балансовым показателем, независимо от порядка его формирования. Следовательно, на сегодняшний день балансовой прибылью является чистая, или нераспределенная, прибыль.

2. ОЦЕНКА БИЗНЕСА ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕСТВЕННОСТЬЮ «СХП «СВИЯГА» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА

РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

2.1. Характеристика природно-экономических показателей

Общество с ограниченной ответственностью сельскохозяйственное предприятие «Свияга» Апастовского района РТ образовалось 10 декабря 2011 года на базе имущества ООО «СХП «Енали». В свою очередь общество с ограниченной ответственностью сельскохозяйственное предприятие «Енали» образовалось 24 апреля 2004 года.

ООО «СХП «Свияга» Апастовского района расположено на юго-восточной части РТ и входит в Предволжскую природно-экономическую зону. Удаленность от республиканского центра г. Казани составляет 110 км и от районного центра поселка городского типа Апастово 12 км. Центральная усадьба хозяйства расположена в поселке Свияжный.

Связь с республиканскими и районными центрами, а так же основными пунктами сдачи сельскохозяйственной продукции и баз снабжения, осуществляется автодорогой с твердым покрытием (асфальт).

Основными пунктами сдачи продукции являются: зерно – Каратунский пункт приема зерна, Буинский элеватор; сахарной свеклы – Буинский сахарный завод; мясо – Ульяновский мясокомбинат и частные предприниматели; молоко – Апастовский молочный комбинат и т. д. При этом удаленность предприятия от баз закупки основных видов материально-технических ресурсов составляет: сельскохозяйственных машин и запчастей – 12 км, горюче-смазочных материалов (ГСМ) – 15 км, удобрении – 3 км.

Район, в котором расположено предприятие, характеризуется большим количеством выпадающих осадков в году и довольно низкой температурой в зимний период. Температура почвы и количества осадков колеблется в зависимости от рельефа и защищенности местности.

Почвенный покров представлен, в основном, черноземными (12%), серыми лесными почвами (20%), глинистого и оподзоленного механического состава. Эти почвы поддержаны как ветровой, так и водной эрозии.

Временные поверхностные воды, стекая в овраги, уносят самые ценные, питательные элементы почвы, обедняя ее плодородные качества, в результате урожайность полей падает.

Общая земельная площадь ООО «СХП «Свияга» на 2017 год составляет 62178 га, в том числе сельскохозяйственных угодий 59391 га, пашни 52750 га, сенокосов 733 га, пастбищ 5908 га. Балл оценки земли по природным свойствам в изучаемом предприятии равен 27,5, а по Апастовскому району 27,9.

Природные и экономические условия деятельности сельскохозяйственного предприятия являются основой общественного разделения труда, то есть их производственного направления, специализации и оптимального сочетания отраслей. Наиболее важными природными условиями, определяющими специализацию предприятия и сочетания в нем отраслей, следует считать структуру товарной продукции, сельскохозяйственных угодий и т.д.

Анализ проводят, начиная с изучения специализации хозяйства. Специализация хозяйства неразрывно связана с рациональным размещением производства, общественным разделением труда. Специализацию хозяйства характеризует структура товарной и валовой продукции, структура посевных площадей.

Для характеристики обеспеченности предприятия земельными фондами необходимо рассмотреть наличие и состав земельных ресурсов за ряд лет.

Структура и состав земельных фондов ООО «СХП «Свияга» представлены в таблице 1.

Таблица 1 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района

Виды угодий	Годы					Структура в среднем
	2013	2014	2015	2016	2014	

	площадь, га	структура, %	по РТ за 2017 год, %								
Всего земель	62229	х	62178	х	62178	х	62178	х	62178	х	х
В т.ч. с/х угодья	59393	100,0	59391	100,0	59391	100,0	59391	100,0	59391	100,0	100
из них: пашня	52750	88,8	52750	88,8	52750	88,8	52750	88,8	52750	88,8	87,6
сенокосы	733	1,2	733	1,2	733	1,2	733	1,2	733	1,2	1,9
пастбища	5910	9,6	5908	9,9	5908	9,9	5908	9,9	5908	9,9	10,2
Процент распаханности	х	88,8	87,6								

Анализируя данные таблицы, можно проследить, как изменяется структура земель в организации. Основным и, пожалуй, самым главным фактором производства в нашей стране являются земельные ресурсы. Изучив , структуру сельскохозяйственных угодий за 5 лет мы видим, что площадь хозяйства изменялась не значительно. Так как видно из таблицы 2.1 в 2011 году площадь земель составляло в 2013 году 62229 га, а начиная с 2014 года 62178 га, то есть снизилось на 51 га и остается без изменений и по сей день. Общий процент распаханности составляет 88,8%.

Наибольший удельный вес в структуре сельскохозяйственных угодий занимает площадь пашни. Так как пашня является наиболее продуктивным видом угодий. Еще пашня характеризует процент распаханности. Чем выше этот показатель, тем больше у хозяйства возможности получить больше продукции с единицы сельхозугодий. Рассматривая изменение в разрезе со средними данными по республике, то видно, что в отчетном году в ООО «СПХ «Свияга» использование пашни выше, чем в среднем по республике на 1,2 пункта.

Экономические условия и результат хозяйственной деятельности сельхозпредприятий во многом определяются их специализацией. Она имеет большое социально-экономическое значение.

Специализация – есть процесс сосредоточения деятельности предприятия какой-либо зоны или экономического региона на развитие той или иной отрасли им на производстве определенных видов продукции.

Цель специализации – создание условий для увеличения прибыли, объемов производства продукции, снижения издержек, повышения производительности труда, улучшение качества продукции.

Специализация сельскохозяйственных предприятий развивается под воздействием многих факторов, которые нередко действуют в противоположных направлениях, то есть ускоряют ее или сдерживают.

Таким образом, определение специализации обеспечивает рост объемов производства продукции и улучшение ее качества, создает условия для внедрения достижений науки и техники для более эффективного использования земли, способствует концентрации материальных и финансовых ресурсов на производстве продукции. Специализацию изучаемого хозяйства и ее уровень определим по структуре товарной продукции. При характеристике специализации наряду с ее направлением, определяется и уровень. Для характеристики уровня специализации используется показатель коэффициента специализации. Чтобы охарактеризовать уровень специализации ООО «СХП «Свияга» и рассчитать коэффициент специализации рассмотрим показатели структуры товарной продукции. Для этого рассчитаем данные в таблице 2.

По результатам таблицы 2 можно сказать, что наибольший удельный вес в структуре стоимости товарной продукции в среднем за 5 лет занимает производство продукции скотоводства – 41,9%, а также производство сахарной свеклы – 33,9 %, зерно занимает – 24,2%. Все выше перечисленное свидетельствует о том, что специализация ООО «СХП «Свияга» Апастовского района скотоводческо-свекловодческая.

Таблица 2 – Структура товарной продукции в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ

Виды	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	В среднем за 5 лет
------	---	--------------------

продукции	2013	2014	2015	2016	2017	Стоимость товарной продукции, тыс. руб.	Структура товарной продукции, %
Зерно	3350	2965,4	3621	3105	3791,4	3366,6	24,2
Сахарная свекла	5041,5	4178,1	5089	4178,1	5088,6	4715,1	33,9
Молоко	3883,5	3771,2	3904,1	3767,4	3900,2	3845,3	27,6
Мясо КРС	2313,2	1679,7	1732,1	2360,8	1877,1	1992,6	14,3
Всего	14588,2	12594,4	14346,2	13411,3	14657,3	13919,5	100,0

Для характеристики уровня специализации хозяйства используется показатели коэффициентов специализации. Величина, которого определяется по формуле профессора Поповича И.Ф.:

$$K_c = \frac{100}{\sum p(2i-1)}, \quad (1)$$

где K_c - коэффициент специализации;

p – удельный вес каждой отрасли в структуре стоимости товарной продукции;

i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу в структуре стоимости товарной продукции, начиная с высшего.

Величина коэффициентов в интервалах до 0,20 свидетельствует о слабом уровне специализации хозяйства, от 0,20-0,40 - о среднем, от 0,40-0,60 - о высоком, от 0,60 – о глубоко уровне специализации.

$$K_c = 100 / (41,9(2*1-1) + 33,9(2*2-1) + 24,2(2*3-1)) = 0,38$$

Полученный результат 0,38 свидетельствует о среднем уровне специализации.

Развитие специализации оказывает существенное влияние на эффективность сельскохозяйственного производства. Исследования, проведенные учеными, свидетельствуют о том, что углубление специализации до оптимального уровня способствует повышению экономической эффективности.

На производство сельскохозяйственной продукции обращен весь ресурсный потенциал хозяйства. Большинство основных фондов и

энергетических мощностей, имеющихс в хозяйстве, задействован на обслуживании животноводства. Такж отметим, что значительную площад занимают зерновые, зернобобовые культур и свекла.

Кром специализации экономические услови определяются наличием средств производств и обеспеченности трудовыми ресурсам . Следует отметить, что средств производства и рабоча сила – это основны факторы производства при любо специализации. Обеспеченность сельскохозяйственных предприяти основными средствами производства эффективность их использовани являются важными факторам , от которых зависят результат хозяйственной деятельности, в частност качество, полнота и своевременност выполнения работ , следовательно, и объе производства продукции, ее себестоимост , финансовое состояние предприятия. связи с этим анали обеспеченности предприятий основным фондами и поис резервов повышения эффективности и использования имеет большое значени . Основные фонды, в качеств средств труда обслуживаю производство в течени многих производственных процессов, сохраняю при этом натуральную форм и переносят свою стоимост на готовый продук частями, по мер износа. Итак, рассчитаем показатель фондооснащенности и фондовооруженности труд , построив таблицу в таблиц 3.

По данным расчето можно сказать, чт стоимост основных производственных фондо сельскохозяйственного назначения с 2013 год по 2017 год возрастают, именно на 310974 ты . рублей.

Среднегодовая численност работников, занятых в сельскохозяйственно производстве снижается, так 2013 года по 2015год численност рабочи сократилось на 514 че . за последние 2 год намечился прирост численности работнико .

Показатели фондооснащенност в изучаемо хозяйстве возрастают, пропорционально рост стоимост основных фондо , так как площад угодий остается без изменени . Это говорит о то , что в оснащенности фондам на

100 га сельскохозяйственных угодий изучаемо хозяйство имеет неплохие показатели и имеются предпосылки для максимальной деятельности.

Таблица 3 – Показатели использования основных фондов и энергетических мощностей в ООО «СПХ «Свияг» за Апастовского района РТ

Показатели	Годы					В среднем по Р за 2017 год
	2013	2014	2015	2016	2017	
Стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	744353	940853	902077	931950	1055327	265228
Мощность энергетических ресурсов, л.с.	151691	151691	151691	151691	151691	6477
Площадь сельскохозяйственных угодий, га.	59393	59391	59391	59391	59391	6290
Площадь пашни, га.	52750	52750	52750	52750	52750	5508
Среднегодовая численность работников, чел.	1494	1074	980	1032	1094	98
Фондооснащенность, на 100 га сельхозугодий, тыс.руб.	1253	1584	1519	1569	2001	4216,7
Фондовооруженность на 1 работника, тыс.руб.	498	876	920	903	965	2706,4
Энергооснащенность на 100 га пашни, л.с.	288	288	288	288	288	117,6
Энерговооруженность на 1 работника, л.с.	102	141	155	140	139	66,1

Фондовооруженность также увеличивается из года в год, практически в 2 раза за 2013-2017 гг. Однако по сравнению в среднем по РТ, фондовооруженность фондооснащенность в изучаемом хозяйстве ниже.

Таким образом ООО «СПХ «Свияг» фондооснащенность и фондовооруженность низкие, так как прежде всего большие площади обрабатываемы угодий.

По результатам таблиц видно, что энергооснащенность предприятия не изменяется. Показатели энерговооруженности предприятия колеблются, в целом прирост за исследуемый период составил 37 л.с. на 1 работника.

Сравнивая показатели с среднереспубликанскими можно сказать, что энергооснащенность в хозяйстве значительно выше. Высокий уровень показателя энергообеспеченности, говорит том, что хозяйстве высокий уровень механизации. Это приводит к снижению затрат труда, что влияет на производительность труда в сторону роста, а это в конечном итоге уменьшает себестоимость производимой продукции и тем самым растет уровень рентабельности производства.

Одним из наиболее влияющих на производство фактором является обеспеченность хозяйств трудовыми ресурсами.

Рассмотрим показатель использования трудовых ресурсов в ООО «СП «Свияга» Апастовского района РТ более подробно в таблице 4.

Таблица 4 - Использование трудовых ресурсов в ООО «СХ «Свияга» Апастовского района РТ

Показатели	Годы					В среднем п. РТ за 2017 го
	2013	2014	2015	2016	2017	
Среднегодовая численность работников, занятых в сельскохозяйственном производстве, чел.	1494	1074	980	1032	1094	106
Годовой запас труда, ты. чел.-час.	2719,1	1954,7	1783,6	1987	2106	192,4
Фактически отработано, ты. чел.-час.	3325	2401	2177	2292	2415	213
Уровень использования запаса труда, %	122,3	122,8	122,1	115,3	114,6	110,7

Из таблицы следует, что среднегодовая численность работников занятых в сельскохозяйственном производстве снижалась до 2015 года, затем опять наметился рост. Уровень использования запаса труда также уменьшился. Это говорит о том, что имеющиеся трудовые ресурсы хозяйства используются не в полную силу.

Для получения обобщенной оценки уровня экономической эффективности производства в ООО «СХ «Свияга» Апастовского района РТ, необходимо рассчитать показатели, которые характеризуют использование главных факторов сельскохозяйственного производства.

Наиболее важным в систем этих показателей являются стоимост валовой продукции, прибыл в расчете н 100 га соизмеримой пашни, 1 среднегодового работника, 100 руб. основных производственны фондов и 100 руб. издерже производства, а такж показатели уровня рентабельност и нормы прибыли. Рассмотрим эти показатели в таблиц 5.

Анализируя данные, представленные в расчетах можно сказат , что в основном в ООО «СХП «Свияг » показатели колеблются. Так, наприме , показатели стоимости валовой продукци в сопоставимых цена 1994 г. в основном все повышаются или остаютс неизменными. Показатели стоимости валовог дохода продолжают расти.

Сумм прибыли, которая остается в распоряжение хозяйств растет с каждым годо .

Эффективность производства характеризуется уровне рентабельности . Изучив природно-экономическу характеристику хозяйства можн отметить, что климатически условия позволяют выращивать вс основные сельскохозяйственны культуры умеренног пояса. Для улучшения плодороди почвы производится известковани , вносятся удобрения.

Хозяйств сосредоточено на развитие отрасл растениеводства с развитой животноводческо отраслью, молочно-мясного направлени . Рассмотрев структуру посевны площадей, делаем следующие выводы, что наибольший удельны вес приходится на пашн , затем пастбищам и сенокоса .

Таблица 5 – Показатели экономическо эффективности сельскохозяйственнго производств в ООО «СХП «Свияг » Апастовского района РТ

Показатели	Годы					Всред нем по РТ з 2017 г.
	2013	2014	2015	2016	2017	

Стоимость валовой продукции в сопоставимых ценах 1994 .:						
- на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	26,1	35,1	33,6	33,2	36,2	31,7
- на 1 среднегодового работника, тыс. руб.	2,4	19,9	19,3	19,1	19,6	49,3
- на 100 руб. основных производственных фондов, руб.	0,4	2,2	2,2	2,1	2,0	1,8
- на 100 руб. издержек производства, руб.	0,3	1,9	1,9	1,4	1,8	2,5
Сумма валового дохода :						
- на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	129,7	108,2	443,3	123,9	197,4	186,7
- на 1 среднегодового работник, тыс. руб.	131,0	999,9	254,1	71,3	107,1	357,0
- на 100 руб. основных производственных фондов, руб.	26,3	114,1	29,2	7,9	11,1	13,3
- на 100 руб. издержек производства, руб.	18,2	102,7	24,8	5,4	9,6	17,9
Сумма прибыли, убыток :						
- на 100 га сельхозугодий, тыс. руб.	65,5	71,3	33,7	39,9	40,3	46,2
- на 1 среднегодового работника, тыс. руб.	46,0	150,0	134,0	22,9	21,9	121,8
- на 100 руб. основных производственных фондов, руб.	9,2	17,1	15,4	2,5	2,3	4,5
- на 100 руб. издержек производств, руб.	6,4	15,4	13,1	1,7	2,0	6,1
Уровень рентабельности (+), убыточности (-), %	2,1	1,4	10,6	2,4	2,7	9,7

Нужно укреплять материальную – техническую базу, использовать возможности научно- технического прогресса, внедрять комплексную механизацию, применять достижения в науке, области селекции, семеноводства. И это непосредственным образом скажется на уровне производительности труда и способствовать росту урожайности культур. Для эффективности производства в хозяйстве, также необходимо стремиться к снижению себестоимости реализуемой продукции. Себестоимость можно снизить увеличивая урожайность продуктивность, а также снижая общие затраты на производство продукции, осуществляя жесткий режим экономии, относящийся к расходованию материальных средств и рациональному и

использованию и хранению. Также себестоимость продукции можно снизить при проведении мероприятий по дальнейшему улучшению организации труда и производств (специализация, кооперация, агропромышленная интеграция), совершенствование управления сельским хозяйством на всех уровнях, усиление материальных и моральных стимулов к труду и их связь с конечными результатами и т.д. Только тогда, когда будут выполнены перечисленные требования, себестоимость продукции реально можно будет снизить, тем самым повысит прибыль, чистый доход в целом увеличить рентабельность хозяйства.

2.2. Анализ финансового состояния предприятия

Результаты в любой сфере бизнеса зависят от наличия и эффективности использования финансовых ресурсов, которые приравниваются к «кровеносной системе», обеспечивающей жизнедеятельность предприятия. Поэтому забота о финансах является отправным моментом и конечным результатом деятельности любого субъекта хозяйствования. В условиях рыночной экономики эти вопросы имеют первостепенное значение.

Профессиональное управление финансами неизбежно требует глубокого анализа, позволяющего более точно оценить неопределенность ситуации с помощью современных количественных методов исследования. В связи с этим существенно возрастают приоритетность и роль финансового анализа, основным содержанием которого служит комплексно-системное изучение финансового состояния предприятия и факторов его формирования с целью оценки финансовых рисков, прогнозирования степени его устойчивости и уровня финансовых рисков.

Финансовое состояние предприятия характеризуется системой показателей, отражающих состояние капитала, процесс его кругооборота и способность субъекта хозяйствования финансировать свою деятельность на фиксированный момент времени.

Главная цель финансовой деятельности предприятия сводится к одной стратегической задаче – наращиванию собственного капитала и укреплению рыночных позиций. Для этого оно должно постоянно наращивать объем продаж и прибыль, поддерживать платежеспособность и рентабельность, также оптимальную структуру активов и пассива баланса.

Основные задачи анализа финансового состояния:

1. Своевременное выявление и устранение недостатков финансовой деятельности, и поиск резервов улучшения финансового состояния предприятия, его платежеспособности.

2. Прогнозирование возможных финансовых результатов, экономической рентабельности исходя из реальных условий хозяйственной деятельности и наличия собственных и заемных ресурсов, разработка моделей финансового состояния при разнообразных вариантах использования ресурсов.

3. Разработка конкретных мероприятий, направленных на более эффективное использование финансовых ресурсов и укрепление финансового состояния предприятия.

Основными источниками для анализа финансового состояния предприятия служат отчетный бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств и пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах.

Ликвидность баланса следует отличать от ликвидации активов. В зависимости от степени ликвидности, то есть скорости превращения в денежные средства, активы предприятия разделяются на группы.

A_1 – наиболее ликвидные активы, к ним относятся все статьи денежных средств предприятия и краткосрочные финансовые вложения;

A_2 – быстро реализуемые активы: дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 2 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 - трудно реализуемые активы: внеоборотные активы.

Пассивы баланса по степени срочности и оплаты разделяются на следующие группы:

П₁ – наиболее срочные обязательства: кредиторская задолженность;

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

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

П₄ – постоянные пассивы: устойчивые статьи (капитал, резервы). Если есть убытки, то они вычитаются.

Для определения ликвидности баланса, следует сопоставить итоги приведенных групп по активу и пассиву. Для того, чтобы баланс считался абсолютно ликвидным, должны соблюдаться следующие соотношения:

$$A_1 \geq P_1; A_2 \geq P_2; A_3 \geq P_3; A_4 \leq P_4.$$

По рассчитанным данным таблицы 6 в ООО «СХ «Свияга» на начало года имеют место следующие соотношения: $A_1 < P_1$; $A_2 < P_2$; $A_3 > P_3$; $A_4 > P_4$, это говорит о том, что ликвидность баланса большей степени отличается от абсолютной, так как не выполняются три условия. На конец отчетного года эти отклонения увеличиваются, это говорит о том, что в будущем при своевременном поступлении денежных средств от продаж и платежей организация может быть платежеспособной на период, равный средней продолжительности одного оборота оборотных средств после даты составления баланса, что свидетельствует о выполнении третьего условия. Можно сказать, что не соблюдаются условия финансовой устойчивости, баланс является только частично ликвидным.

Таблица 6 - Анализ ликвидности бухгалтерского баланса ООО «СХ «Свияга» Апастовского район РТ за 2017 год

Актив	На начало года	На конец года	Пассив	На начал года	На конец год	Платежный излишек или недостаток	
						На начало год	На конец год
Наиболее ликвидные активы (А)	110748	48584	Наиболее срочные обязательства (П1)	358905	545931	-248157	-497347
Быстрореализуемые активы (А)	277345	206879	Краткосрочные пассивы (П2)	685732	1119415	-408387	-912536
Медленно реализуемы активы (А3)	797815	1487169	Долгосрочные пассив (П3)	157270	119934	640545	1367235
Труднореализуемые актив (А4)	533148	565148	Постоянные пассивы (П4)	517149	522500	15999	42648
Баланс	1719056	2307780	Баланс	1719056	2307780	х	х

Для наглядности изменений финансовых коэффициентов платежеспособности, рассмотрим их в виде таблице 7.

Общий показатель платежеспособности применяется для комплексно оценки ликвидности баланса предприятия. Данный коэффициент показывает, что на начало года 65% текущих обязательств может быть погашена за счет наличности, а также из ожидаемых поступлений с отгруженную продукцию, выполненные работ и оказанные услуги. на конец года может быть погашен только 52%.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, что на начал года всего 0,11 часть краткосрочно задолженности организация могла погасить за счет денежных средств. На конце периода ситуация ухудшилась, т.е. предприятие сможет погасит 3% краткосрочной задолженности, что не соответствует нормативному значению.

Таблица 7 – Анализ финансовых коэффициентов платежеспособности в ООО «СХП «Свияга» Апастовского район РТ, за 2017 го

Наименование показателя	Нормативное	Показатель	Измене-
-------------------------	-------------	------------	---------

	ограничение	На начало года	На конце года	ние, +/-
Общий показатель платежеспособности	$L_1 \geq 1$	0,65	0,52	-0,13
Коэффициент абсолютной ликвидности	$L_2 > 0,1 \div 0,7$	0,11	0,03	-0,08
Коэффициент «критической оценки»	Допустимое $0,7 \div 0,8$ Желательно $L_3 \approx 1$	0,37	0,15	-0,22
Коэффициент текущей ликвидности	Необходимое значение 1; оптимально $L_4 = 1,5 \div 2$	1,27	1,23	-0,04
Коэффициент маневренности функционирующего капитала	Уменьшение показателя динамике – положительный факт	5,65	19,24	13,60
Доля оборотных средств в активах	$L_6 \geq 0,5$	0,69	0,76	0,07
Коэффициент обеспеченности собственными средствами	Не менее 0,1	-0,01	-0,02	-0,01

Коэффициент «критической оценки» показывает, какую часть краткосрочных обязательств организации может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, а также поступлений по расчетам. Хозяйство на начало года могло покрыть лишь 37% обязательств, а на конец 15%.

Мобилизовав все оборотные средства, на начало отчетного года хозяйство могло погасить 27% текущих обязательств, на конец же периода лишь 23%.

Коэффициент маневренности функционирующего капитала характеризует часть функционирующего капитала, которая обездвижена в производственных запасах и долгосрочно дебиторской задолженности. Уменьшение показателя в динамике – положительный факт, в нашем случае коэффициент на конец года увеличивается на 13,6 единицы.

Оборотные средства в валюте баланса составляют на начало года 69%, на конец 76%. Это зависит от отраслевой принадлежности предприятия.

Оценка финансового состояния организации будет неполной без анализа финансовой устойчивости. Финансовая устойчивость – это характеристика стабильности положения предприятия (таблица 8).

Таблица 8 – Анализ финансовой устойчивости ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, за 2017 год

Показатели	Нормальное ограничение	На начало года	На конец год	Изменения +/-
Коэффициент капитализации	$\leq 1,5$	2,32	3,42	1,09
Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,65$	-0,01	-0,02	-0,01
Коэффициент финансовой независимости (автономии)	[0,4;0,5]	0,30	0,23	-0,07
Коэффициент финансирования	$\geq 0,7$; $орт=1,5$	0,43	0,29	-0,14
Коэффициент финансовой устойчивости	$\geq 0,6$	0,63	0,47	-0,15

Коэффициент финансовой независимости показывает удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования. На начало и на конец года показатели низкие, что говорит о непокрытых убытках предприятия.

Рассмотрев показатели платежеспособности, финансовой устойчивости, сделав оценку ликвидности баланса, мы можем сделать вывод о финансовом состоянии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района. Как и большинство сельскохозяйственных предприятий, наше хозяйство не обладает независимым финансовым состоянием. Можно сказать, что финансовое состояние кризисно. В предприятии возник дефицит денежных средств. Так хозяйство, из-за недостатка денежных средств, средств в расчетах не может своевременно оплатить свои долги. Но в перспективе хозяйство может улучшить свое состояние и стать платежеспособным, за счет имеющихся запасов, оборотных средств.

Таким образом, каждая группа рассчитанных нами коэффициентов отражает определенную сторону финансового состояния предприятия. Хотя

оценка ликвидности нашего предприятия не из лучших, хочется верить, что в будущем он станет и платежеспособным и финансово устойчивым. Реорганизация – это переходный период предприятия, и перейдя этот этап продуманно, оно сможет иметь стабильное финансовое положение, так как для этого имеются все возможности.

2.3. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии

Бухгалтерия ООО «СХП «Свияга» возглавляется главным бухгалтером, которому непосредственно подчиняется двадцать один бухгалтер, именно заместитель главного бухгалтера, бухгалтер – кассир, бухгалтер по растениеводству, бухгалтер по животноводству, бухгалтер по оплате труда, бухгалтер по учету ГСМ, бухгалтер по учету расчетных операций, бухгалтер по банковским операциям, бухгалтер по расчетам с поставщиками и подрядчиками, бухгалтер по учету имущества, бухгалтер по доходам и расходам, бухгалтер по учету денежных средств, бухгалтер по расчету дебетовыми и кредиторами, бухгалтер по торговле, бухгалтер по реализации, бухгалтер по учету готовой продукции, бухгалтер по учету материалов и так далее.

Учетная политика в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ представляет собой совокупность принципов, правил организации, методологии и технологии бухгалтерского и налогового учета, обеспечивающей пользователей максимально оперативно, полной, актуальной достоверной информацией, необходимой для принятия управленческих решений.

Положение о учетной политике ООО «СХП «Свияга» регламентирует вопросы бухгалтерского и налогового учета финансово-хозяйственной деятельности, технологию и методологию учета, разграничивает зоны ответственности в Обществе. Бухгалтерский учет ООО «СХП «Свияга»

осуществляется согласно Федеральному Закону РФ от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет Генеральный директор ООО «СХП «Свияга».

Бухгалтерский учет ООО «СХП «Свияга» ведется в машинно-ориентированной форме на базе бухгалтерских программ «1С: Предприятие 7.7, 1С: Сельскохозяйственное предприятие» и «1С: Предприятие 7.7 Сельхозпредприятие. Зарплата и Кадр» и в соответствии с рабочим Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности Общества.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в синтетическом аналитическом учете ведется в рублях. Вся информация по текущим операциям ООО «СХП «Свияга» вводится в компьютерную систему после завершения операции.

Оформление движения первичных документов, бухгалтерских и налоговых регистров, передача информации для отражения в бухгалтерском учете, а также представление отчетности, сроки хранения документов осуществляется в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности в ООО «СХП «Свияга» проводится инвентаризация имущества и финансовых обязательств перед составлением годового отчета. При этом обязательна инвентаризация перед составлением годового отчета по следующим срокам:

- материальных запасов (материалов, готовой продукции, товаров) – ежегодно по состоянию на 1 ноября;
- основных средств – ежегодно по состоянию на 1 ноября;
- расчетов с дебиторами и кредиторами – ежегодно в начале года, следующего за отчетным годом по состоянию на 31 декабря отчетного года;

- касса – ежемесячно по состоянию на первое число месяца ;
- прочие активы и обязательства – ежегодно по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Состав инвентаризационной комиссии и конкретные сроки проведения инвентаризации прочих активов обязательств устанавливаются руководителем Общества. Также ООО «СХП «Свияга» могут проводиться внеплановые инвентаризации.

Прав подписи имеет руководитель ООО «СХП «Свияга», так же главный бухгалтер Общества.

В ООО «СХП «Свияга» общий режим налогообложения. Общество уплачивает такие налоги как, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль, налог на имущество организации, так же земельный транспортные налоги.

Согласно, Федеральном законе от 30.12.2008 307-ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об аудиторской деятельности», статья 5, проведение обязательного аудита на предприятии возможно при соблюдении определенных требований. Объем выручки ООО «СХП «Свияга» от продажи продукции за предшествующий отчетному году превышает 400 миллионов рублей сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествующего отчетного года превышает 60 миллионов рублей. По этому критерию ООО «СХП «Свияга» подлежит обязательному аудиту. Последний раз в ООО «СХП «Свияга» аудит проводился Средне-Волжским аудиторским центром «Май -Аудит» в 2016 году.

В организации не сформирована специальная служба внутреннего контроля, все контрольные функции возложены на главного бухгалтера. В приложении представлен расчет уровня существенности в изучаемом предприятии за 2017 год.

3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ НА ПРИМЕРЕ ОБЩЕСТВА С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ «СХП «СВИЯГА» АПАСТОВСКОГО РАЙОНА РЕСПУБЛИКИ ТАТАРСТАН

3.1. Бухгалтерский учет финансовых результатов организации

В ООО «СХП Свияга» сельскохозяйственную продукцию отпускают согласно составленным договорам по первичным документам бухгалтерского учета, которые составляют в момент совершения операции или непосредственно после ее окончания. На основе первичных документов формируются бухгалтерские проводки и исходная информация, которые используются для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность организации. Кроме того, соответствующим образом оформленные первичные документы по продаже продукции служат основанием для списания ее со складов и других мест хранения, сдачи выполненных работ и оказанных услуг, а также расчетов с покупателями и заказчиками.

В целях отражения факта продажи продукции выписывают соответствующую товарно-транспортную накладную. В свою очередь, покупателям в качестве документа на оплату выписывается счет на оплату.

При отправке зерна заготовительной организации (ОАО «Бурундуковский элеватор») и другим покупателям на каждую партию зерна выписывают товарно-транспортную накладную (зерно) (форма № СП-31) в четырех экземплярах. Первый экземпляр остается в пункте отправки (на складе). Он служит основанием для списания зерна с остатков. Второй, третий и четвертый вручают водителю. После приемки зерна в заготовительной организации второй экземпляр накладной остается там, а третий и четвертый с пометкой о приемке возвращают в хозяйство. При этом

третий экземпляр накладной с распиской о принятии продукции поступает в бухгалтерию, где производят сверку принятого количества с отправленным. Четвертый экземпляр накладной остается у водителя и служит основанием для учета транспортной работы и начисления оплаты труда водителю.

При отправке молока покупателям (молокозавод и другие приемные пункты молока), например ПКФ «Альянс–Агро» выписывают товарно-транспортные накладные (молсырье) (форма № СП-33). На молокозаводе (или другом приемном пункте) продукцию принимают в присутствии представителя организации. Результаты приемки записывают в накладную, а по окончании приемки один экземпляр накладной с подписью приемщика возвращают организации через водителя, сдавшего продукцию. Второй экземпляр оставляют на приемном пункте.

При отправке животных покупателям выписывают товарно-транспортные накладные (животные) (форма № СП-32). Их также выписывают в четырех экземплярах.

При отправке продукции разным покупателям (кроме заготовительных организаций) бухгалтер ООО «СХП «Свияга» заполняет счета-фактуры.

Заготовительные организации и приемные пункты других организаций на приемку сельскохозяйственной продукции и животных выписывают соответствующие приемные квитанции (формы №№ ПК-1, ПК-3, ПК-4 и т.д.).

На основании первичных документов по отпуску готовой продукции покупателям в хозяйстве составляют мемориальный ордер.

Для учета прочих доходов и расходов используют следующие первичные документы: акты о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма НОС-4), акты о списании автотранспортных средств (форма НОС-4а), акты о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма НОС-4б); товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, накладные, бухгалтерские справки и другие.

Изучив первичный учет можно сказать, что товарно-транспортные накладные не регистрируют в реестре документов на выбытие продукции (форма №СП-3); в документах указывают не все необходимые реквизиты; не во всех документах ставится подпись, подтверждающая совершение той или иной операции.

Конечный результат финансово-хозяйственной деятельности изучаемого предприятия характеризует доход от обычных видов деятельности, порядок формирования которого регламентируется соответствующими законодательными актами. В настоящее время его формирование происходит в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99) и со статьями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

В бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района для учета продаж ведется счет 90 «Продажи». Он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности предприятия, а также для определения финансового результата по ним.

По кредиту счета 90 «Продажи» отражают доходы по обычным видам деятельности (выручку от продажи продукции), по дебету – учитывают расходы по обычным видам деятельности (себестоимость).

В п.12 ПБУ 9/99 «Доходы организации» сформулированы пять условий возникновения (признания выручки). Согласно, этого пункта, выручка как доход от основной деятельности признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- 1) имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение

экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

4) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [11].

Установить эти расходы бывает очень трудно, так как их исчисленная величина будет почти всегда в той или иной степени условна.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Признание в бухгалтерском учете суммы выручки от продажи отражается по кредиту счета 90 «Продажи».

Согласно п.16 ПБУ 10/99, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расхода может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива [12].

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

В ООО «СХП «Свияга» в дебет счета 90 в течение года списывается плановая себестоимость проданной продукции. В конце года плановая себестоимость доводится до фактической путем отнесения разниц между рассчитанной фактической себестоимостью и плановой себестоимостью (суммы экономии сторнируются, суммы перерасхода доводят дополнительной записью в дебет счета 90).

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций аналитические счета по продаже продукции могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным по двум вариантам (вариант выбирается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике).

В бухгалтерии изучаемого предприятия к счету 90 «Продажи» открыты субсчета по типовому (общему) варианту для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж.

Для учета выручки от продаж открыт субсчет 90-1 «Выручка от продаж», для учета себестоимости проданной продукции (товаров, работ, услуг) – субсчет 90-2 «Себестоимость продаж», налога на добавленную стоимость, включенного в цену проданной продукции (товаров, работ, услуг), – субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость». Необходимо отметить, что на субсчете 90-2 учитывают также расходы, связанные с продажей готовой продукции (товаров). Кроме того, открыт субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж» – для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» производятся накопительно в течение отчетного года.

Как видно, счет 90 имеет детальный аналитический учет доходов и расходов, связанных с продажей готовой продукции (товаров), за счет

открытия отдельных субсчетов для учета выручки, себестоимости продаж, НДС, а также отдельного субсчета по формированию финансового результата от обычных видов деятельности, прибыли или убытка от продаж.

В течение месяца по счету 90 записи производятся в обычном порядке.

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по указанным субсчетам: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, с итогом кредитовых оборотов по субсчету 90-1. Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по дебету счета 90-9 и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (в случае прибыли) или по дебету счета 99 и кредиту счета 90-9 (в случае убытка).

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 никакого сальдо не имеется. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90, как правило, быть не должно.

В таблице 3.1. приведем основные бухгалтерские записи по счету 90 «Продажи», составляемые в бухгалтерии изучаемого предприятия.

В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 90-9. Субсчета 90-2, 90-3 закрываются записями по кредиту в дебет субсчета 90-9. Сумма с субсчета 90-1 списывается с дебета в кредит субсчета 90-9.

В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 сальдо не имеет.

Бухгалтерские записи по счету 90, формируемые в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Бухгалтерские записи по счету 90 «Продажи», составляемые в бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Отражена выручка от продажи продукции растениеводства	62, 76, 70, 50 ...	90-1
2.	Отражена выручка от продажи продукции животноводства	62, 76, 70, 50 ...	90-1
3.	Списана себестоимость проданного зерна, сахарной свеклы	90-2	43-1
4.	Списана себестоимость проданного молока и мяса КРС, свиней	90-2	43-2
5.	Списаны услуги автотранспорта, используемого при продаже продукции	90-2	23
6.	В конце месяца определен финансовый результат от продаж:		
	- прибыль	90-9	99
	- убыток	99	90-9
7.	В конце года произведено закрытие счетов:		
	- выручки от продаж	90-1	90-9
	- себестоимости продаж	90-9	90-1

Взаимосвязь показателей раздела 1 Отчета о финансовых результатах (форма № 2) и субсчетов счета 90 «Продажи» видна из таблицы 10.

Таблица 10 – Взаимосвязь показателей Отчета о финансовых результатах и субсчетов счета 90 «Продажи»

Отчет о финансовых результатах		Порядок расчета показателя на конец отчетного периода по данным счета 90 «Продажи»
Наименование показателя	Код строки	
Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	2110	Сальдо субсчета 90-1 минус сальдо субсчета 90-3
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	2120	Сальдо субсчета 90-2
Коммерческие расходы	2210	Сальдо субсчета «Расходы на продажу»
Управленческие расходы	2220	Сальдо субсчета «Управленческие расходы» Данная строка в ООО «СХП «Свияга» не заполняется

Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. В

аналитическом учете по счету 90 наряду со стоимостью продукции и вырученными суммами отражают ее количество и качество.

В бухгалтерии на основании первичных документов составляют мемориальный ордер, в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. Главная книга открывается на год.

Учет доходов и расходов, которые не относятся к основному виду деятельности в бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Он предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

Подробный перечень прочих доходов и расходов приведен в ПБУ 9/99 [16]; ПБУ 10/99 [17]; Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций [29], Методических рекомендациях по применению Плана счетов бухгалтерского учета [25].

В течение года по счету 91 «Прочие доходы и расходы» отражают: по дебету – прочие расходы; по кредиту – прочие доходы (приложение Б).

Структура и порядок использования счета 91 аналогичны счету 90 «Продажи».

Аналитические счета по прочим доходам и расходам в сельскохозяйственных и других организациях АПК могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным в двух вариантах (вариант выбирается организацией самостоятельно в ее учетной политике).

В бухгалтерии изучаемого предприятия к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты субсчета по типовому (общему) варианту. Так, к счету 91 открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Для учета поступлений активов, признаваемых прочими доходами используют субсчет 91-1, для учета прочих расходов – субсчет 91-2, для

выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц субсчет 91-9.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведут по каждому виду прочих доходов и расходов.

В приложении В. приведем основные бухгалтерские записи по счету 91 «Прочие доходы и расходы», составляемые в бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ.

В бухгалтерии на основании первичных документов составляют мемориальный ордер, в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных ордеров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. Как видно из приложения В в ней для счета 91 «Прочие доходы и расходы» отведен отдельный развернутый лист. На котором отражают остаток на начало и конец месяца, оборот по дебету счета 91 в развернутом виде, то есть в корреспонденции с кредитуемыми счетами (например, 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.) и общую сумму оборота по кредиту.

Расходы, учтенные организацией на счете 97 «Расходы будущих периодов», затем ежемесячно равными частями согласно утвержденному организацией расчету включаются в себестоимость строительных работ в течение срока, к которому они относятся. К таким расходам, в частности, относятся:

- расходы, связанные с горно-подготовительными работами;
- расходы, связанные с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером;
- расходы, связанные с освоением новых производств, установок и агрегатов;
- расходы, связанные с рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий;
- неравномерно производимым в течение года расходы, связанные с ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

В сельском хозяйстве, кроме того, к этим расходам относят затраты по устройству некапитальных сооружений и временных приспособлений для нужд производства (летние лагеря и загоны для животных, расходы по устройству траншей, сооружений для силосования, сенажирования и других сооружений и приспособлений), а также затраты на мероприятия по улучшению земель, включаемых в себестоимость продукции в течение ряда лет, исходя из определенных для отдельных мероприятий сроков их действия или использования.

Налоговое законодательство, в отличие от бухгалтерского, не содержит понятия расходов будущих периодов. Тем не менее, ряд статей НК РФ предписывает налогоплательщикам учитывать расходы равномерно в течение определенного отрезка времени, а также позволяет распределять расходы самостоятельно с соблюдением принципа равномерности признания доходов и расходов.

Новая редакция предлагает такой вариант: затраты, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе в соответствии с условиями признания активов, установленными нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету и подлежат списанию в порядке, установленном для списания стоимости активов данного вида [1].

Во-первых, следует отметить, что счет 97 «Расходы будущих периодов» из Плана счетов бухгалтерского учета не исчез, и в Методических рекомендациях по применению плана счетов есть указания по его применению.

Во-вторых, не следует забывать о нормах Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), согласно которому расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов [17].

В-третьих, и это уже скорее рекомендация, целесообразно провести ревизию счета 97 и отраженные на нем суммы, не отвечающие новым критериям, исключить из состава расходов будущих периодов.

В-четвертых, при отражении данных счета 97 в бухгалтерском балансе организации следует руководствоваться нормами п.19 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные [14]. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные. Соответственно, при отражении данных счета 97 в бухгалтерском балансе организации учитывать срок этих активов.

Согласно плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса [23] – доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Правила формирования в бухгалтерском учете организации информации о доходах коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, установлены ПБУ 9/99 «Доходы организации» [16].

В целях сближения бухгалтерского учета с международными стандартами признан утратившим силу п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, упоминающий о доходах будущих периодов, которые подлежали отнесению на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому они относятся [12]. Доходы будущих периодов могут быть отражены как конкретные

обязательства. Напомним, что счет 98 «Доходы будущих периодов» из Плана счетов не исключен.

Бухгалтерам ООО «СХП «Свияга» в ближайшее время необходимо учесть все рассмотренные внесенные изменения в учет доходов и расходов будущих периодов.

Финансовый результат деятельности предприятия выражается прежде всего в абсолютном финансовом показателе, который может быть величиной как положительной, так и отрицательной. В первом случае речь идет о показателе прибыли, во втором – можно говорить об убытках, полученных в ходе хозяйственной деятельности. Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Для формирования финансовых результатов предусмотрены следующие счета бухгалтерского учета:

- для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности – счет 90 «Продажи»;
- для учета доходов и расходов от прочих операций – счет 91 «Прочие доходы и расходы»;
- для формирования конечного финансового результата деятельности предприятия – счет 99 «Прибыли и убытки».

В бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» по окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 и 91 переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов счета 99 за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. В результате на счете 99 выявляется чистая прибыль предприятия, которая является основой для распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Заккрытие субсчетов по учету продаж и прочих доходов и расходов заключительными проводками в конце отчетного года представлены в таблице 11.

Таблица 11 – Заккрытие субсчетов счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»

№ п/п	Содержание учетных записей	Корреспонденция счетов	
		По дебету	По кредиту
1.	Списание оборотов по счету учета выручки от продаж	90-1	90-9
2.	Списание оборотов по учету НДС	90-9	90-3
3.	Списание оборотов по учету себестоимости	90-9	90-2
4.	Списание оборотов по учету прочих доходов	91-1	91-9
5.	Списание оборотов по учету прочих расходов	91-9	91-2

На конец отчетного года по всем субсчетам счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» образуется нулевое сальдо.

Обороты по счету 99 «Прибыли и убытки» составляют основу для формирования показателей отчета о финансовых результатах.

В бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» по счету 99 составляют следующие бухгалтерские записи (таблица 12).

Таблица 12 – Бухгалтерские записи по счету 99 «Прибыли и убытки»

№ п/п	Содержание учетных записей	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
1.	Списаны убытки от обычных видов деятельности	99	90-9
2.	Отражена прибыль от обычных видов деятельности	90-9	99
3.	Списано отрицательное сальдо прочих доходов и расходов	99	91-9
4.	Списано положительное сальдо прочих доходов и расходов	91-9	99
5.	Отнесение суммы чистой прибыли на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)	99	84
6.	Перенесен по итогам года непокрытый убыток отчетного года	84	99

Таким образом, конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) формируется на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки», складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

По счету 99 на конец года остается нераспределенный остаток прибыли либо непокрытого убытка, которые в конце года заключительными записями декабря перечисляют на специально отведенный для этих сумм счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Чистая прибыль, выявленная на счете 99, в конце отчетного года отражается по дебету этого счета и по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Убыток по отчетному балансу показывается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, если по итогам отчетного года ООО «СХП «Свияга» получило прибыль (то есть сальдо по счету 99 кредитовое), составляют проводку:

Дебет 99 Кредит 84 – отражена чистая прибыль отчетного года.

Если по итогам отчетного года ООО «СХП «Свияга» получило убыток (то есть сальдо по счету 99 дебетовое), составляют проводку:

Дебет 84 Кредит 99 – отражен чистый (непокрытый) убыток отчетного года.

Счет 99 «Прибыли и убытки» в любом случае закрывается.

Кредитовое сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» характеризует нераспределенную прибыль, а дебетовое – непокрытый убыток.

Аналитический учет к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведут только по оборотам отчетного года. По всем аналитическим позициям аналитический учет ведут нарастающим итогом с начала отчетного года.

В бухгалтерии на основании первичных документов составляют мемориальный ордер, в котором указывают корреспонденцию счетов и сумму. На основании данных мемориальных ордеров делают записи в Главную книгу регистр синтетического учета. В ней для счета 99 «Прибыли и убытки» отведен отдельный развернутый лист для записи остатка на начало

и конец месяца, оборота по дебету счета 99 в развернутом виде, то есть в корреспонденции с кредитуемыми счетами и общей суммы оборота по кредиту.

3.2. Развитие бухгалтерского учета финансовых результатов

Критическое изучение современного состояния учета финансовых результатов в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, показало, что он нуждается в дальнейшем совершенствовании.

Мы считаем, что в российской системе бухгалтерского учета существует упрощенный подход к моменту признания дохода. Признание выручки необходимо дифференцировать по видам деятельности.

Признание момента реализации продажи продукции, по нашему мнению и в соответствии с Гражданским законодательством, должно быть после исполнения обязательств сторон, то есть после фактической оплаты товара. Одним из ключевых моментов при реализации положений по бухгалтерскому учету в рамках конкретной организации является разработка рабочего плана счетов. Грамотный рабочий план счетов является одной из основ успешной работы всего бухгалтерского аппарата. Именно планом счетов определяются полезность, понятность и информативность таких основных регистров бухгалтерского учета, как главная книга или оборотно-сальдовая ведомость.

Быстрое получение бухгалтерской службой всех необходимых для работы данных позволяет снизить затраты времени на составление, а в рамках повсеместной автоматизации бухгалтерского учета на проверку подготовленных отчетов, что неизбежно ведет к снижению затрат организации, повышению эффективности деятельности ее управленческого аппарата.

В течение нескольких столетий в теории бухгалтерского учета дискутировался вопрос о первичности счетов и бухгалтерской отчетности. Ряд авторов полагали, что бухгалтерская отчетность есть продолжение плана счетов хозяйствующего субъекта, другие утверждали, что, наоборот, план счетов есть логическое продолжение детализации бухгалтерской отчетности. Мы не будем рассматривать этот вопрос, а только подчеркнем, что какую бы точку зрения мы не приняли, между бухгалтерской отчетностью и планом счетов должна быть прямая взаимосвязь, т.е. данные бухгалтерской отчетности должны непосредственно вытекать из данных плана счетов.

При этом, если за основу взять баланс или, как в нашем случае, отчет о финансовых результатах, его данные должны находить непосредственное отражение в плане счетов. Любая перегруппировка бухгалтерских данных, отраженных на счетах, при подготовке отчета о прибылях и убытках будет явным признаком некачественно составленного плана счетов [25].

Предлагаемый рабочий счет 90 «Продажи» в таблице разрабатывался исходя из предположения об автоматизации бухгалтерского учета у хозяйствующего субъекта, т.е. наличия программных продуктов, позволяющих осуществлять множество операций по формированию финансовых результатов как в конце, так и в середине отчетного периода. Кроме того, настоящий рабочий счет 90 «Продажи» предполагает приоритет бухгалтерского учета над налоговым. Для того, чтобы комментировать показатели сальдо и оборотов по счетам, введем понятие обычного отчетного периода. Под ним понимается период, начало и конец которого совпадают с началом и концом любых месяцев года.

Обратим внимание, что, во-первых, начало периода необязательно совпадает с 1 января отчетного года, во-вторых, начало периода может совпадать с началом одного месяца, а конец – с концом другого. Наиболее распространенными обычными отчетными периодами являются месяцы, кварталы и полугодия. Отличительной особенностью названных периодов является то, что для любого из них должны быть произведены

заключительные записи по счетам учета финансовых результатов. Сальдо счета 90 «Продажи» свернутое и должно быть равно нулю в конце каждого отчетного периода, что позволяет легко проверить правильность составления заключительных записей по счету. К каждому субсчету можно будет открыть аналитические счета первого и второго уровней: «продукция растениеводства», «продукция животноводства» и др. Каждую отрасль можно рассмотреть по ее видам (зерно, подсолнечник, молоко, КРС и свиньи (в живой массе) и т.д.) и по каналам продаж — государству, предприятиям, рынкам и прочим каналам. В управленческом учете по международным стандартам (МСФО) для обеспечения наибольшей оперативности и аналитичности данных учета в целях своевременного и быстрого принятия необходимых управленческих решений по совершенствованию процесса производства применяется специализированная система учета исчисления себестоимости «директ-костинг». Система «директ-костинг» основана на учете и калькулировании неполной себестоимости. В данном случае себестоимость включает затраты прямые или переменные, то есть зависящие от изменений объема производства. Она калькулируется на основе производственных расходов, связанных с выпуском данной продукции (выполнением работ, оказанием услуг), даже если они в отдельных случаях носят косвенный характер. Несмотря на различную полноту включения в себестоимость разных видов расходов, общим, в данном случае, является то, что другие виды затрат, которые также по своей экономической природе составляют часть текущих издержек (но являются не переменными, а постоянными расходами), не включаются в себестоимость, а возмещаются суммой из выручки. В этом основная отличительная особенность системы учета неполной себестоимости или «директкостинг». Разница между выручкой от продажи и неполной себестоимостью, исчисленной по системе «директ-костинг», образует маржинальный доход. Для обеспечения необходимых аналитических расчетов ведут отдельный учет переменных и постоянных расходов с подсчетом маржинального дохода по видам

продукции. Система «директ-костинг» нацеливает руководителей предприятия на постоянный контроль за изменениями маржинального дохода (суммы покрытия) как по предприятию в целом, так и по отдельным видам продукции. За счет сокращения статей затрат упрощаются их нормирование, учет и контроль. Немаловажно при этом, что улучшаются учет и контроль также условно-постоянных, накладных расходов, поскольку их сумма за данный период учитывается и определяется в отчетности отдельно и всегда можно видеть их влияние на величину прибыли предприятия. Система «директ-костинг» позволяет проводить эффективную политику цен, постоянно маневрируя ими. Субсчет 905 «Маржинальный доход/убыток» предлагаемого счета 90 «Продажи» отражает данные о разнице между «чистой выручкой от продаж» и «переменными затратами на производство» организации по основным видам деятельности. Субсчет активно-пассивный, сальдо счета свернутое. Для обычных отчетных периодов, начало которых не совпадает с 1 января отчетного года, оборот по кредиту субсчета отражает сумму доходов от основной деятельности за период, оборот по дебету — сумму расходов. Разница между кредитовым и дебетовым оборотом дает финансовый результат за период.

Субсчета 908 «Управленческие расходы» и 909 «Расходы на продажу» введены для аккумуляции информации, которая отражается по строкам «Управленческие расходы» и «Расходы на продажу» отчета о финансовых результатах. Субсчета активные, могут содержать только дебетовые обороты. Наличие кредитовых оборотов свидетельствует об ошибках при осуществлении записей по этим субсчетам. Данные оборотно-сальдового баланса по этим субсчетам отражают следующие величины: сальдо по дебету на начало периода — сумму соответствующих расходов с начала года до начала отчетного периода (если начало периода не совпадает с 1 января текущего года); оборот по дебету — величину коммерческих или управленческих расходов, понесенных в отчетном периоде; сальдо по дебету на конец периода — сумму соответствующих расходов с начала года до

конца отчетного периода. Субсчет 9011 «Чистая коммерческая прибыль/убыток» предназначен для отражения величины финансового результата от основной деятельности. Субсчет активно-пассивный, сальдо субсчета свернутое. Порядок отражения записей по субсчету аналогичен порядку отражения записей по субсчету 909 «Прибыль/убыток от продаж» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций АПК [23].

Сальдо субсчета на начало периода отражает финансовый результат от основной деятельности с начала года до начала отчетного периода. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету отражает финансовый результат от основной деятельности. Конечное сальдо отражает финансовый результат от основной деятельности с начала года до конца отчетного периода и корреспондирует со строкой «Чистая коммерческая прибыль/убыток» отчета о прибылях и убытках. Мы считаем, что налоговым органам и аудиторам необходимо повысить требовательность к правильности и своевременности заполнения и использования новых первичных документов, учетных регистров, а также наказывать хозяйства в виде штрафных санкций, пени, которые относятся неаккуратно к данным документам и нарушают типовой план счетов. Данный вариант счета 90 «Продажи» для АПК обеспечит быстрое получение бухгалтерской службой всех необходимых данных для работы, позволит снизить затраты времени на составление и на проверку подготовленных отчетов, что неизбежно приведет к снижению затрат предприятия, повышению эффективности деятельности ее управленческого аппарата.

В целях совершенствования учета финансовых результатов предлагаем следующие пути:

- 1) Изучив первичный учет, мы выявили, что товарно-транспортные накладные не регистрируют в реестре документов на выбытие продукции (форма №СП-3). В целях устранения данного недостатка предлагаем

использовать данный реестр (приложение Г). Реестр по форме №СП-3 должен будет вестись в пунктах отправки продукции.

Реестр документов на выбытие продукции (форма СП-3) предназначен для учета отправки продукции с поля на элеватор, склад и другие места хранения, а также при ее расходе, отправке в переработку, сортировку, сушку. Документ будет составляться по каждому виду отправляемой продукции. При отправке продукции в реестр будут записываться: номер товарно-транспортной накладной (или накладной), масса продукции и наименование организации, в которую она направлена. В конце рабочего дня реестр вместе с документами, на основании которых он был составлен, и ведомостью движения зерна и другой продукции (форма СП-11) будет передаваться в бухгалтерию.

2) В целях совершенствования аналитического учета финансовых результатов предлагает открыть субсчета к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом предлагаем открыть субсчета для каждого этапа движения средств, образующих нераспределенную прибыль:

84-1 «Прибыль, подлежащая распределению»,

84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении»,

84-3 «Нераспределенная прибыль использованная».

С помощью аналитического учета по счету 84 можно будет организовать системный контроль состояния и движения средств нераспределенной прибыли.

На субсчет 84-1 зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года, из которой затем начисляются дивиденды (доходы) и производятся отчисления в резервные фонды. После отражения этих операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета «84-2 Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете 84-2 с течением времени собирается общая сумма нераспределенной между учредителями прибыли. По существу, сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового

имущества в форме основных и других материальных ресурсов. Записи по дебету этого субсчета производятся в корреспонденции с субсчетом 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная» лишь при фактическом использовании соответствующих средств на создание нового имущества. После отражения использования средств сальдо субсчета 84-2 представляет величину свободного остатка нераспределенной прибыли.

На субсчете 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная» обобщается информация о том, какая часть средств нераспределенной прибыли превращена из денежной формы в товарную, т. е. на какую сумму приобретено новое имущество. Например, по мере производства записи по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в учете делается внутренняя проводка по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет субсчета 84-2 «Нераспределенная прибыль в обращении» Кредит субсчета 84-3 «Нераспределенная прибыль использованная».

Как и по другим субсчетам, сальдо данного субсчета может быть лишь кредитовым, а кредитовые записи по нему (в части нераспределенной прибыли отчетного года) возможны лишь после принятия акционерами решения о распределении прибыли отчетного года.

Описанное построение аналитического учета никак не сказывается на сальдо по синтетическому счету 84. Независимо от внутренних записей по субсчетам, сальдо по синтетическому счету сохраняет свою величину и остается неизменным.

3) В целях совершенствования учета финансовых результатов предлагаем компьютеризировать учет с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.3». Она обеспечивает решение всех задач, стоящих перед бухгалтерией, позволяет автоматизировать ведение всех разделов бухгалтерского учета.

В предлагаемой программе отражены положения Налогового Кодекса РФ, Федеральных законов и постановлений Правительства РФ, приказов

Минфина РФ, положений по бухгалтерскому учету и других нормативных актов.

В состав конфигурации включен план счетов бухгалтерского учета, настроенный в соответствии с Приказом Минфина РФ «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» от 31 октября 2000 г. № 94н.

При использовании данной программы бухгалтера смогут самостоятельно управлять методикой учета в рамках настройки учетной политики, создавать новые субсчета и разрезы аналитического учета.

3.3. Аудит и внутренний контроль формирования финансовых результатов организации

Деятельность любого предприятия направлена на получение положительного финансового результата – прибыли. Порядок формирования этого важного экономического показателя, определяющего успешность деятельности, представляет собой трудоемкий и сложный процесс, поскольку мы должны руководствоваться не только методологией бухгалтерского учета, но и принимать во внимание аспекты налогового законодательства в части расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

В ООО «СХП «Свияга» в 2018 году не проводилась аудиторская проверка. Отметим, по результатам деятельности в 2017 году, организация в 2018 году подлежала обязательной аудиторской проверке. Поэтому в данном разделе мы рассмотрим общий порядок проведения аудита финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Правильность отражения конечного результата деятельности зависит от множества факторов, нарушение хотя бы одного из которых может привести к санкциям со стороны налоговых органов и потере доверия пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим

особое значение приобретает аудит и внутренний контроль операций по расчету финансовых результатов деятельности предприятия.

Каждый собственник стремится увеличить показатель прибыли предприятия от одного отчетного года к другому, поэтому данному процессу уделяется особое внимание. Привлечение аудитора для проверки данных расчетов полезно и необходимо, однако проблемы, связанные с неправильным формированием финансового результата на предприятии, можно избежать с помощью системы внутреннего контроля (СВК).

Должным образом организованная СВК позволит уменьшить число совершаемых ошибок в части формирования чистой прибыли (непокрытого убытка) предприятия и избавит собственника от уплаты штрафов и пени налоговой службе. При этом работа СВК аналогично работе аудитора будет состоять из проверки правильности расчета финансового результата. Аудитор в процессе проведения аудита финансовых результатов ставит своей целью формирование мнения о достоверности во всех существенных аспектах бухгалтерской (финансовой) отчетности в части определения финансового результата и законности начисления налоговых платежей в бюджет.

Руководствуясь Международными стандартами аудита в частности МСА 200 «Основные цели независимого аудитора» и МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», аудитор составляет стратегию и фрагмент общего плана аудита (приложения Д и Е). Одним из важнейших этапов при планировании аудиторской проверки является определение аудиторского риска и уровня существенности.

До начала проверки аудитор обязан выявить и оценить риски, которые могут привести к существенному искажению финансовой отчетности особенно в части финансовых результатов ее деятельности, основываясь на информации, полученной в процессе изучения деятельности организации и окружающей ее среды, включая систему внутреннего контроля. Международный стандарт аудита 200 определяет аудиторский риск как риск

того, что аудитор сформулирует ошибочное профессиональное мнение при наличии существенных искажений в финансовой отчетности. Оценка этого параметра относится к сфере профессионального суждения. Данный риск напрямую зависит от риска необнаружения и риска существенного искажения, который, в свою очередь, состоит из неотъемлемого риска и риска средств контроля .

Основной целью анализа аудиторского риска является установление его приемлемого уровня и разработка методических приемов для того, чтобы сохранить величину данного риска под контролем при проведении аудиторских процедур для получения надлежащих и достаточных аудиторских доказательств. Данный фактор очень важен, так как из вышеуказанных доказательств аудитор делает разумные выводы, на которых базируется профессиональное мнение о достоверности финансовой информации компании.

Говоря о неотъемлемом риске и риске средств внутреннего контроля, они однозначно не зависят от аудитора, поскольку данные риски возникают в результате деятельности организации и не связаны с проведением аудиторской проверки. Однако перед аудитором поставлена задача: дать данным рискам полную оценку и в зависимости от нее спланировать сроки, характер и объем процедур аудита для того, чтобы уменьшить уровень риска необнаружения, снизив тем самым аудиторский риск до приемлемого уровня. Чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне финансовой отчетности, аудитор должен выполнить процедуры оценки рисков, а именно следующие:

- запросы в адрес руководства аудируемого лица и других сотрудников;
- аналитические процедуры;
- инспектирование и наблюдение.

Также у аудитора может появиться необходимость прибегнуть и к другим процедурам, например, запросы к сторонним организациям, которые

оказывают консалтинговые услуги, если это поможет точнее выявить риски существенного искажения.

Для дальнейшего проведения аудита, в частности для определения аудиторского риска и уровня существенности, целесообразно изучить деятельность предприятия, рассмотрев внешние факторы и внутренние факторы, которые могут оказать влияние на уровень риска. К внешним факторам можно отнести состояние отрасли, изменчивость бухгалтерского и налогового законодательства. К внутренним факторам причисляют такие критерии: вид и масштаб деятельности, финансовое положение предприятия, состояние бухгалтерской службы (загруженность персонала; размер и сложность операций; документооборот), система внутреннего контроля. Особыми факторами могут служить факторы, связанные с возникновением бизнес-рисков (производство и выведение на рынок нового продукта). Необходимо также рассмотреть аудиторские факторы, к которым можно отнести информированность аудитора о клиенте, работал ли аудитор прежде с данным клиентом, какой объем документов аудитор планирует проверить и другие вопросы.

Для определения значимости каждого перечисленного параметра аудитор, чаще всего, создает вопросники и анкетировывает сотрудников аудируемого лица. На основе полученной информации с учетом своего профессионального суждения аудитор устанавливает уровень аудиторского риска (низкий, средний, высокий).

Значение аудиторского риска находится в обратной зависимости от такого важного параметра, как уровень существенности, который также устанавливается аудитором во время планирования и применяется на протяжении всего аудита на основе его профессионального суждения. Чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск. Под уровнем существенности понимается величина или величины, которые устанавливаются аудитором меньше существенности для финансовой отчетности в целом, с целью снижения до приемлемо низкого уровня

вероятность того, что величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для отчетности в целом [40]. Искращения принято считать существенными, если они по отдельности или в совокупности будут иметь влияние на решения пользователей бухгалтерской финансовой отчетности.

Выражение мнения относительно существенности происходит исходя из фактических обстоятельств, и на них будет влиять характер и размер искажения. Кроме того, суждение о вопросах, которые важны для пользователей отчетности, базируются на рассмотрении информационных потребностей данных пользователей. Аудитору необходимо рассматривать существенность как на уровне бухгалтерской финансовой отчетности в целом, так и в отношении операций по определению финансового результата деятельности предприятия, остатков по счетам бухгалтерского учета 90, 91, 99. Показатель существенности может быть определен по основным показателям бухгалтерской финансовой отчетности, которые могут быть выбраны по следующим критериям: показатели с наибольшей суммой; показатели с наибольшей вероятностью появления ошибки; показатели, ошибки в которых могут привести к существенным последствиям. По каждому выбранному показателю устанавливается уровень допустимого искажения (процентная доля). Уровень существенности на уровне отчетности в целом рассчитывается как средняя арифметическая сумм показателей умноженных на установленную процентную долю.

Для расчета уровня существенности в отношении операций по определению финансовых результатов выбираются показатели, влияющие на формирование финансового результата (в основном из отчета о финансовых результатах), определяется их процентное отношение к выручке, которое умножается на уровень существенности на уровне отчетности в целом [36]. Установленные пороговые значения искажений финансовой отчетности не должны быть превышены, чтобы аудитор мог выразить мнение о том, что отчетность в целом свободна от существенных искажений. Расчет уровня

существенности для ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, представлен в приложении А.

Дальше составляется стратегия (приложение Д) и фрагмент общего плана аудита (приложение Е) аудита финансовых результатов. Общий план аудита финансовых результатов включает в себя следующие этапы:

- 1) Аудит порядка формирования финансовых результатов;
- 2) Аудит правильности учета прочих доходов и расходов;
- 3) Аудит правильности налогообложения прибыли;
- 4) Проверка и подтверждение отчетности о финансовых результатах.

Программа аудита финансовых показателей детализирует каждый из этапов плана на отдельные процедуры. Так на первом этапе проводится ознакомление с учетной и налоговой политикой предприятия; с учредительными документами, протоколами собраний учредителей, приказами, распоряжениями, финансовой отчетностью [7]. На втором и третьем этапе осуществляются следующие процедуры:

1) Установление соответствия сумм прибыли в учетных регистрах по счетам: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» соответствующим суммам в отчете о финансовых результатах; проверка правильности определения предприятием предполагаемой прибыли от продаж для исчисления авансовых платежей в бюджет;

2) Проверка правильности определения и законности отражения в учете прибыли от продаж; проверка правильности определения и законности отражения в учете.

Проверка правильности отражения финансового результата в бухгалтерской (финансовой) отчетности производится аудитором с помощью метода пересчета. Данная аудиторская процедура включает в себя выполнение следующих действий:

1) Аудитор должен проверить правильность расчета прибыли (убытка) от продаж (финансовый результат по обычным видам деятельности) по следующей схеме: Прибыль (убыток) от продаж = Выручка (без учета НДС,

акцизов и прочих обязательных платежей) – Себестоимость продаж – Коммерческие расходы – Управленческие расходы [38]. Важно проследить правильность отнесения расходов по обычным видам деятельности по трем группам расходов: себестоимость продукции; коммерческие расходы, или расходы на продажу (44 счет); управленческие или административные расходы (26 счет).

2) Следующая процедура – процедура проверки правильности расчетов финансового результата по прочим видам деятельности, которая формируется за счет прочих доходов и расходов. В связи с этим необходимо удостовериться в правильности отнесения доходов и расходов к прочим в соответствии с перечнями доходов и расходов по прочим видам деятельности, представленными в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации». Финансовый результат по прочим видам деятельности соответствует разнице между прочими доходами и прочими расходами организации. Важным показателем отчета о финансовых результатах является прибыль (убыток) до налогообложения, которая рассчитывается по схеме: Прибыль (убыток) до налогообложения = Прибыль (убыток) от продаж + Доходы от участия в других организациях + Проценты к получению – Проценты к уплате + Прочие доходы – Прочие расходы. Далее аудитор прослеживает правильность расчета чистой прибыли (убытка), который осуществляется по схеме: Чистая прибыль (убыток) = Прибыль (убыток) до налогообложения – Текущий налог на прибыль + Увеличение ОНА (- уменьшение ОНА) – Увеличение ОНО (+ уменьшение ОНО) – Прочее.

К моменту завершения основного этапа аудита аудитор должен собрать надлежащее количество уместных и надежных аудиторских доказательств, которые будут использованы им для обоснования его мнения о достоверности во всех существенных аспектах бухгалтерской финансовой отчетности предприятия. Все события данного этапа должны быть оформлены соответствующим образом в аудиторской документации.

Заключительным этапом аудиторской проверки является составление аудиторского заключения. Если в результате проверки не было найдено существенных искажений, то выдается немодифицированное аудиторское заключение, в противном случае, оно будет модифицированным. Порядок формирования финансового результата достаточно трудоемок и сложен, однако аудит таких операций требует еще больших усилий, поскольку процесс нахождения ошибки требует всестороннего и объективного рассмотрения всего процесса. Недопущение ошибок в части отражения конечного результата деятельности предприятия должно быть обеспечено системой внутреннего контроля, которая предназначена для контроля и проверки правильности отражения операций, своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Совершенствование внутреннего контроля и своевременное проведение аудита обеспечит предприятию получение положительного финансового результата – прибыли.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В современных экономических условиях предприятия получили самостоятельность в управлении и ведении хозяйства, право распоряжаться ресурсами, результатами труда и несут всю полноту экономической ответственности за свои решения и действий.

В экономической литературе большое значение уделяется проблемам учета и аудита финансовых результатов от продажи продукции. Многие авторы отмечают, что финансовые результаты деятельности организации (прибыль, убыток) формируется в результате реализации продукции (товаров, работ, услуг), основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных и прочих активов, а также прочих доходов и исходов. При этом важное значение в контроле за формированием финансовых результатов имеет правильно организованный на предприятии их оперативный и бухгалтерский учет.

Финансовый результат от продажи представляет собой разницу между доходами и расходами. Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (Собственников имущества).

Чем больше организация реализует рентабельной продукции, тем больше получит прибыли, тем лучше его финансовое состояние. Поэтому финансовые результаты деятельности следует изучать в тесной связи с использованием и реализацией продукции. Объем реализации, величина

прибыли, и уровень рентабельности зависят от производственной, снабженческой, сбытовой и коммерческой деятельности предприятия, иначе говоря, эти показатели отражают все стороны хозяйствования.

Во второй главе нами проведена оценка природно – экономических и финансовых показателей деятельности ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ. ООО «СХП «Свияга» имеет скотоводческо-свекловодческую специализацию, уровень специализации в хозяйстве является средним. Изучаемое хозяйство обеспечено энергетическими ресурсами, тракторами, зерноуборочными комбайнами, основными производственными фондами. Производство достаточно рентабельное, самокупаемое. Финансовое положение в ООО «СХП «Свияга» характеризуется как неустойчивое, что говорит о возможном нарушении платежеспособности предприятия и обеспеченности запасов и затрат за счет собственных оборотных средств. Можно сказать, что не соблюдается условия финансовой устойчивости, и баланс является только частично ликвидным. Однако устойчивость финансового положения может быть восстановлено за счет привлечения краткосрочных кредитов и заемных средств.

Бухгалтерский учет в ООО «СХП Свияга» Апастовского района ведется согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» (№402-ФЗ), положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и другими нормативным (инструктивным) документам с учетом последующих изменений и дополнений в них. Учет в ООО «СХП «Свияга» частично автоматизирован с использованием программы «1С: Бухгалтерия предприятия 7.7». В организации нет специально организованной системы внутреннего контроля, внутривладельческий контроль имущества, в том числе материально-производственных запасов, в основном производится путем проведения инвентаризаций.

В ООО «СХП Свияга» сельскохозяйственную продукцию отпускают согласно составленным договорам по первичным документам бухгалтерского учета, которые составляют в момент совершения операции или

непосредственно после ее окончания. На основе первичных документов формируются бухгалтерские проводки и исходная информация, которые используются для дальнейшей обработки в целях получения различных экономических показателей, характеризующих деятельность организации. Кроме того, соответствующим образом оформленные первичные документы по продаже продукции служат основанием для списания ее со складов и других мест хранения, сдачи выполненных работ и оказанных услуг, а также расчетов с покупателями и заказчиками.

Конечный результат финансово-хозяйственной деятельности изучаемого предприятия характеризует доход от обычных видов деятельности, порядок формирования которого регламентируется соответствующими законодательными актами. В настоящее время его формирование происходит в соответствии с положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99) и со статьями главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

В бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района для учета продаж ведется счет 90 «Продажи». Он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности предприятия, а также для определения финансового результата по ним.

Учет доходов и расходов, которые не относятся к основному виду деятельности в бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Он предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода.

В бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» по окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 и 91 переносится на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов счета 99 за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. В результате на счете 99 выявляется чистая прибыль предприятия,

которая является основой для распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Таким образом, конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) формируется на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки», слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Чистая прибыль, выявленная на счете 99, в конце отчетного года отражается по дебету этого счета и по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Убыток по отчетному балансу показывается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Критическое изучение современного состояния учета финансовых результатов в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ, показало, что он нуждается в дальнейшем совершенствовании.

Мы считаем, что в российской системе бухгалтерского учета существует упрощенный подход к моменту признания дохода. Признание выручки необходимо дифференцировать по видам деятельности.

В целях совершенствования учета финансовых результатов предлагаем следующие пути:

1) Изучив первичный учет, мы выявили, что товарно-транспортные накладные не регистрируют в реестре документов на выбытие продукции (форма №СП-3). В целях устранения данного недостатка предлагаем использовать данный реестр. Реестр по форме №СП-3 должен будет вестись в пунктах отправки продукции;

2) В целях совершенствования аналитического учета финансовых результатов предлагает открыть субсчета к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

3) В целях совершенствования учета финансовых результатов предлагаем компьютеризировать учет с использованием программы «1С:

Бухгалтерия 8.3». Она обеспечивает решение всех задач, стоящих перед бухгалтерией, позволяет автоматизировать ведение всех разделов бухгалтерского учета.

В предлагаемой программе отражены положения Налогового Кодекса РФ, Федеральных законов и постановлений Правительства РФ, приказов Минфина РФ, положений по бухгалтерскому учету и других нормативных актов.

В ООО «СХП «Свияга» в 2018 году не проводилась аудиторская проверка. Отметим, по результатам деятельности в 2017 году, организация в 2018 году подлежала обязательной аудиторской проверке.

Руководствуясь Международными стандартами аудита в частности МСА 200 «Основные цели независимого аудитора» и МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности», были сформированы стратегия и фрагмент общего плана аудита.

Недопущение ошибок в части отражения конечного результата деятельности предприятия должно быть обеспечено системой внутреннего контроля, которая предназначена для контроля и проверки правильности отражения операций, своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. Совершенствование внутреннего контроля и своевременное проведение аудита обеспечит предприятию получение положительного финансового результата – прибыли.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. №145-ФЗ (ред. от 21.07.2014 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996г. №64-ФЗ (ред. от 22.12.2014 г.). Режим доступа: URL: <http:// www.consultant.ru>.
3. Об аудиторской деятельности. Федеральный закон от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.12.2014 г.). Режим доступа: URL: <http:// www.consultant.ru>.
4. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (ред. от 04.11.2014 г.). Режим доступа: URL: <http:// www.consultant.ru>.
5. Международный стандарт аудита (МСА) 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
6. Международный стандарт аудита (МСА) 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н.
7. Международный стандарт аудита (МСА) 240 «Обязанности аудитора в отношении недобросовестных действий при проведении аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
8. Международный стандарт аудита (МСА) 300 «Планирование аудита финансовой отчетности». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
9. Международный стандарт аудита (МСА) 320 «Существенность при планировании и проведении аудита». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
10. Международный стандарт аудита (МСА) 500 «Аудиторские доказательства». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.
11. Международный стандарт аудита (МСА) 620 «Использование работы эксперта аудитора». Утвержден Приказом Минфина России от 24.10.2016 № 192н.

12. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 №34н (ред. от 24.12.2010). URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

13. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. №106н (ред. от 18.12.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99). Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 г. №43н (ред. от 08.11.2010 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008). Приказ Минфина России от 06.10.2008 г. №107н (ред. от 27.04.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

16. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. №32н (ред. от 27.04.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

17. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина России от 06.05.1999 г. №33н (ред. от 27.04.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

18. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2010. Приказ Минфина России от 08.11.2010 г. №34н (ред. от 27.04.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

19. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02. Приказ Минфина России от 19.11.2002 г. №114н. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

20. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. №66н (ред. 04.12.2012 г.). Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

21. О введение в действие международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений международных стандартов финансовой отчетности на

территории РФ Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 г. №160н (в ред. Приказа Минфина от 18.07.2012 г. №106н). URL: Режим доступа: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

22. Об утверждении методических рекомендаций по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза от 29.01.2002 г. №68. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru)

23. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению. Приказ Минсельхоза РФ от 13.06.2001 г. №654. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

24. О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг). Письмо Минфина от 29.04.2002 № 16-00-13/03. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

25. Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденные приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 г. № 654. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

26. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минсельхоза России от 16.05.2005 г. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

27. Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций. Утверждены приказом Минсельхоза России от 29.01.2002 г. № 68. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

28. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в

сельскохозяйственных организациях. Утверждены приказом Минсельхоза России от 06.06.2003 г. № 792. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

29. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Утверждены приказом Минсельхоза России от 31.01.2003 г. № 28. Режим доступа: URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru).

30. Алборов Р.А. Учет реальных затрат в себестоимости продукции растениеводства / Алборов Р.А., Мосунова Е.Л., Хоружий Л.И. // Воспроизводство плодородия почв и их рациональное использование: Материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 90-летию со дня рождения доктора сельскохозяйственных наук, заслуженного деятеля науки Удмуртской Республики, почетного работника высшей школы Российской Федерации профессора Вячеслава Павловича Ковриго. 2018. С. 294-295.

31. Алборов Р.А. Совершенствование бухгалтерского учета и анализа доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве /Алборов Р.А., Концевая С.М., Концевой Г.Р. // Бухучет в сельском хозяйстве. 2018. – № 11. – С. 21-29.

32. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Савицкая Г.В. / учебник для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Г. В. Савицкая. Москва, 2007. Сер. Высшее образование (4-е изд., перераб. и доп.)

33. Арнс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил.

34. Бабаев Ю.А., Петров А.М. Бухгалтерский финансовый учет / Ю.А.Бабаев, А.М.Петров. – М.: Феникс, 2010. – 592 с.

35. Бездольная Т.Ю. Внутренний аудит отчета о финансовых результатах / Бездольная Т.Ю., Нилогова Е.А. // Прогнозирование инновационного развития национальной экономики: сборник научных трудов по материалам XII международной научно-практической конференции студентов, аспирантов, и молодых ученых. 2016. С. 11.

36. Богатая И.Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ / Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. // Международный бухгалтерский учет. 2013. – № 25 (271). – С. 2-17.
37. Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Под ред. В.Д. Новодворский. – М.: Омега-Л. – 2010. – 608 с.
38. Бухгалтерский учет: Учебник / В.Э. Керимов. – М.: Эксмо, 2010. – 688 с.
39. Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / С.М. Бычкова. – М.: Эксмо, 2009. – 400с.
40. Гарифуллин К. М. Учет финансовых результатов в условиях перехода на МСФО / Гарифуллин К.М., Мусаллямова М.Ф. // Казанский экономический вестник. 2013. – № 2 (4). – С. 20-25.
41. Закирова А.Р. Основные принципы аудита финансовых результатов / Закирова А.Р. // Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством: сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. 2016. С. 21-25.
42. Закирова А.Р. Особенности внутреннего аудита учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции / Закирова А.Р., Клычова Г.С., Гимадиев И.М. // Вестник Казанского технологического университета. 2014. Т. 9. № 3. С. 43.
43. Ибрагимова А.Х. Сущность и учет прибыли как финансового результата деятельности / Ибрагимова А.Х. // Современные тенденции развития науки и технологий. 2016. – № 3-9. – С. 55-58.
44. Ивашкевич В.Б. Расчет прибыли от продаж продукции на основе учета и распределения затрат по видам внутрихозяйственной деятельности и бизнес –процессам / Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И.// Экономический анализ: теория и практика. 2012. № 12. С. 19.

45. Ивашкевич В.Б. Особенности калькуляции и анализа себестоимости продукции новых производств / Ивашкевич В.Б. // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2017. № 2. С. 12-17.

46. Изотова Е.А. Существенность в аудите и ее влияние на аудит отчета о финансовых результатах / Изотова Е.А. // Наука и современность. 2015. – № 41. – С. 130-132

47. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2010. – 832 с.

48. Клычова Г.С. Учет финансовых результатов сельскохозяйственных организаций в соответствии с МСФО / Г.С. Клычова, М.М. Залалтдинов, М.А. Зяббаров // – Казань: Изд-во Казанск. Ун-та, 2005. – 160 с.

49. Клычова Г.С. Особенности аудита коммерческих расходов / Клычова Г.С., Закирова А.Р. // Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозйственным производством: сборник научных трудов по материалам V Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. Казанский государственный аграрный университет. 2017. С. 134-137

50. Клычова Г.С. Финансовая отчетность как основной источник анализа финансового состояния организации / Клычова Г.С., Гамбарова Л.М. // Профессия бухгалтера - важнейший инструмент эффективного управления сельскохозйственным производством: сборник научных трудов по материалам V Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова. Казанский государственный аграрный университет. 2017. С. 148-151.

51. Клычова Г.С. Развитие бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях в условиях вступления в ВТО/ Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Вопросы экономики и права. – 2013 – №57. – С. 144-149.

52. Клычова Г.С. Совершенствование системы внутреннего контроля сельскохозяйственных организаций в условиях вступления в ВТО / Г.С. Клычова, А.Р. Закирова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013 – №11. – С. 35-39.

53. Кучеренко С.А. Аудит финансовых результатов: совершенствование методических аспектов / Кучеренко С.А., Шевцова А.В. // Экспертное мнение: сборник статей Международной научно-практической конференции: в 2 частях. 2017. С. 94-97.

54. Леонтьева Ж.Г. Актуальные вопросы учета финансовых результатов в условиях консолидированного налогообложения / Леонтьева Ж.Г., Заугарова Е.В. // Вестник ВСГУТУ. 2014. – № 4 (49). – С. 85-89.

55. Липчиу Н.В. Значение программного обеспечения в системе финансового планирования и бюджетирования в деятельности хозяйствующих субъектов / Липчиу Н.В., Носаленко П.А., Липчиу К.И. // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. – Т. 2. № 1. – С. 98-105.

56. Ратушная О.П. Учет и отчетность о финансовых результатах в соответствии с требованием МСФО / Ратушная О.П. // Бухгалтерский учет: история, современность, перспективы развития: Сборник научных статей по итогам международной заочной научно-практической конференции профессорско-преподавательского состава. 2013. С. 214-221.

57. Семенова А.А. Учет транспортных расходов в торговых организациях и их влияние на финансовый результат от продаж / Семёнова А.А. // Синергия Наук. – 2017. – № 15. – С. 294-301.

58. Шнейдман В.З. Финансовый учет / Гетьман В.Г., Рожнова О.В., Гришкина С.Н., Шнейдман Л.З., Сиднева В.П., Домбровская Е.Н., Алексеева Г.И., Бабаева З.Д., Гусева Т.М., Керимов В.Э.О., Ефремова Е.М., Мельникова Л.А., Муравицкая Н.К., Корчинская Г.И., Неселовская Т.М., Новикова Н.Е., Сафонова И.В., Шеина Т.Н., Щербинина Ю.В. Москва, 2017.

59. Шеремет А.Д. Некоторые проблемы развития аудита в России. Аудит. 2017. – № 1. – С. 4-6.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ

Определение уровня существенности Апастовского района РТ за 2017год.

Наименование показателя	Значение базового показателя	Критерии, %	Итоговые значения для расчета уровня существенности
<i>Прибыль до налогообложения</i>	8697	5	434,8
Выручка от реализации	1155695	10	115569,5
Капитал и резервы	522500	5	26125
Сумма активов	2307780	2	46155,6
Себестоимость продаж	(1084491)	2	21689,8

Среднее арифметическое равно 41994,9

Берем наименьшее значение равное 434,8

$$[(41994,9-434,8)/ 41994,9] * 100 \% = 99,0\% .$$

Берем наибольшее значение равное 115569,5

$$[(115569,5-41994,9)/ 41994,9] * 100\% = 101,7\%$$

Сумма капитал и резервов сумма выручки существенно отличаются от среднеарифметического, поэтому данные показатели следует отбросить.

Рассчитаем новую среднеарифметическую:

$$(26125+46155,6+21689,8)/ 3 =31323,5$$

Полученное число округли до 35000

$$[(35000-31323,5)/35000]*100 \% = 10,5\%$$

Таким образом, уровень существенности в ООО «СХП «Свияга» составил 35000 тыс. руб.

ПРИЛОЖЕНИЕ

Отражение прочи

Дебет счета 91	Кредит счета 91
Прочие расходы	Прочие доходы
1	2
Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;	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, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств; поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
Остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов; расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции – в корреспонденции со счетами учета затрат;	Поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
Расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;	Поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;
Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств; расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;	Проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств; прибыль, полученная по договору простого товарищества, – в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
Расходы на содержание производственных	Поступления, связанные с безвозмездным

мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;	получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
--	---

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ Б

1	2
Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
Возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;	Поступления в возмещение причиненных организации убытков, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
Отчисления в резервы под обесценение вложений в финансовые вложения, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;	
Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;	Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
Курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;	Курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;
Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;	
Прочие расходы.	Прочие доходы.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Бухгалтерские записи на счете 91 «Прочие доходы и расходы»,
составляемые в бухгалтерии ООО «СХП «Свияга» Апастовского района

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Остаточная стоимость объекта основных средств, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих средств	91-2	01
Начислена амортизация по объекту основных средств, переданному в аренду	91-2	02
Вложения во внеоборотные активы (например, объекты незавершенного строительства), выбывшие в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтены в составе прочих расходов	91-2	08
Себестоимость материалов, выбывших в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов	91-2	10
Образован резерв под снижение стоимости материальных ценностей от их рыночной цены	91-2	14
Затраты вспомогательного производства, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т.п.), включены в состав прочих расходов	91-2	23
Отрицательная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих расходов	91-2	50
Приняты к оплате счета различных организаций за услуги, связанные с выбытием прочих активов (основных средств, материалов и т.п.)	91-2	60
Списаны суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных для взыскания (если ранее под эту задолженность не был создан резерв по сомнительным долгам)	91-2	60
Создан резерв по сомнительным долгам	91-2	63
Проценты, причитающиеся к уплате по краткосрочным кредитам и займам, учтены в составе прочих расходов	91-2	66
Начислены налоги и сборы, относимые в соответствии с налоговым законодательством на финансовые результаты (например, налог на имущество, налог на рекламу)	91-2	68
Начислены взносы в части, подлежащей уплате в Фонд социального страхования, в Пенсионный фонд, в Фонд обязательного медицинского страхования с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов	91-2	69-1,2,3
Начислена заработная плата работникам, занятым в процессе получения прочих доходов	91-2	70
Учтены расходы подотчетных лиц, связанные с процессом получения прочих доходов	91-2	71

Задолженность работников ООО «СХП «Свияга» списана на убытки в связи с истечением срока исковой давности или нереальностью ее взыскания	91-2	73
---	------	----

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ В

1	2	3
Суммы пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушение хозяйственных договоров, присужденных судом или признанных ООО «СХП «Свияга», учтены в составе прочих расходов	91-2	76-2
Сумма недостачи материальных ценностей сверх норм естественной убыли включена в состав прочих расходов (если виновники недостачи не установлены или суд отказал во взыскании ущерба)	91-2	94
Отражена прибыль от прочих видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	91-9	99
Оприходованы материальные ценности, выявленные при инвентаризации и подлежащие учету в составе вложений во внеоборотные активы	08	91-1
Оприходованы материалы, выявленные при инвентаризации и ранее не учтенные на счетах бухгалтерского учета	10	91-1
Оприходованы материалы, оставшиеся после списания основных средств или другого имущества организации	10	91-1
Оприходованы животные, выявленные при инвентаризации и ранее не учтенные на счетах бухгалтерского учета	11	91-1
Восстановлена сумма резерва, ранее образованного под снижение балансовой стоимости материальных ценностей от их рыночной цены	14	91-1
Оприходованы излишки незавершенного производства, обнаруженные при инвентаризации	20	91-1
Выявленный при инвентаризации излишек товара учтен в составе прочих доходов	41	91-1
Выявленный в процессе инвентаризации излишек готовой продукции учтен в составе прочих доходов	43	91-1
Поступили в кассу средства от продажи прочего имущества организации, а также прочие доходы	50	91-1
Отражены средства от продажи прочего имущества, а также операционные прочие доходы, поступившие на расчетный счет	51	91-1
Неиспользованный на конец отчетного периода резерв под обесценение вложений в ценные бумаги включен в состав прочих доходов	59	91-1
Сумма непогашенной кредиторской задолженности включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности или нереальностью взыскания	60	91-1
Сумма непогашенного аванса, полученного от покупателей, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	62	91-1
Неиспользованный на конец отчетного периода резерв по сомнительным долгам включен в состав прочих доходов	63	91-1
Задолженность по краткосрочному кредиту (займу), не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	66	91-1

Задолженность по долгосрочному кредиту (займу), не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	67	91-1
--	----	------

Окончание ПРИЛОЖЕНИЯ В

1	2	3
Задолженность перед подотчетным лицом, не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности	71	91-1
Проценты, начисленные по займам, предоставленным работникам ООО «СХП «Свияга», учтены в составе прочих доходов	73-1	91-1
Суммы признанных (присужденных) пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушения хозяйственных договоров, учтены в составе прочих доходов	76-2	91-1
Депонированные суммы учтены в составе прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности, в течение которого они подлежат взысканию	76-4	91-1
Доходы будущих периодов отражены в составе прочих доходов при наступлении периода, к которому они относятся	98-1	91-1
Сумма амортизации, начисленная по полученным безвозмездно основным средствам и нематериальным активам, учтена в составе прочих доходов	98-2	91-1
Отражен убыток от прочих видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца)	99	91-9

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Общая программа аудиторской проверки учета формирования
финансовых результатов и использования прибыли
в ООО «СХП «Свияга» Апастовского района РТ

Перечень аудиторский мероприятий	Рабочие документы	Перечень аудиторский процедур
1	2	3
1. Проверка наличия договоров с материально-ответственными лицами	Хозяйственные договора	Проверка правильности составления договоров
2. Аудит соблюдения положений учетной политики в отношении финансовых результатов	Учетная политика, рабочий план счетов	Изучение положений учетной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учету
2.1. Анализ учетной политики в части элементов, оказывающих влияние на процесс формирования финансовых результатов организации	Учетная политика, рабочий план счетов	Изучение положений учетной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учету
2.2. Проверка правильности организации учета финансовых результатов, а также проверка соблюдения методологии, принципов учета финансовых результатов	Учетная политика, рабочий план счетов	Проверка учетных записей, арифметический контроль сумм
2.3. Проверка соответствия фактического отнесения финансового результата от реализации продукции положениям учетной политики	Учетная политика, рабочий план счетов	Изучение положений учетной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учету
2.4. Проверка соответствия отнесения прочих доходов и расходов учетной политике и корректности определения финансового результата по прочим доходам и расходам	Учетная политика, рабочий план счетов	Изучение положений учетной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учету
2.5. Проверка правомерности и корректности использования чистой прибыли согласно учетной политике	Учетная политика, рабочий план счетов	Изучение положений учетной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учету
3. Проверка правильности определения финансового результата от продаж	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
3.1. Проверка полноты и достоверности отражения сумм продажи на счетах бухгалтерского учета	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей,
3.2. Проверить согласованность	Первичные учетные	Пересчет, контроль документов,

записей синтетического и	документы, регистры	учетных записей,
--------------------------	---------------------	------------------

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Д

1	2	3
аналитического учета отгрузки и реализации в разрезе осуществляемых видов деятельности и номенклатуры продукции (работ, услуг).	бухгалтерского учета	арифметический контроль сумм
4. Аудит доходов и расходов по обычным видам деятельности	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
4.1. Правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) на счетах бухгалтерского учета	Хозяйственные договоры, первичные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
4.2. Проверка своевременности выставления счетов на продажу	Хозяйственные договоры, Счета - фактуры	Пересчет, контроль документов, учетных записей
4.3. Проверка правильности отражения сумм дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (работ, услуг)	Хозяйственные договоры	Пересчет, проверка учетных записей
5. Аудит прочих доходов и расходов	Хозяйственные договоры	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
5.1. Определение правомерности, полноты и своевременности отражения в бухгалтерском учете прочих доходов и расходов	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей
5.2. Проверка оценки в бухгалтерском учете и отчетности прочих доходов и расходов	Хозяйственные договоры	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
5.3. Проверка правильности используемой классификации прочих доходов и расходов	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
6. Проверка документации в отношении финансовых результатов	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, Главная книга	Пересчет, контроль документов, учетных записей, арифметический контроль сумм
6.1. Контроль от первичных документов до регистров учета	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, Главная книга	Пересчет, проверка учетных записей

--	--	--

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ Д

1	2	3
6.2. Проверка данных регистров учета финансовых результатов и сверка их со счетами в Главной книге	Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, Главная книга	Пересчет, проверка учетных записей
7. Проверка формы бухгалтерской отчетности «Отчет о финансовых результатах»	Главная книга, отчет о финансовых результатах	Пересчет, проверка учетных записей
7.1. Проверка правильности и полноты раскрытия информации о доходах и расходах по обычным видам деятельности	Главная книга, отчет о финансовых результатах	Пересчет, проверка учетных записей
7.2. Проверка правильности и полноты раскрытия информации о прочих доходах и расходах	Главная книга, отчет о финансовых результатах	Пересчет, проверка учетных записей
7.3. Проверка правильности формирования прибыли предприятия	Главная книга, отчет о финансовых результатах	Пересчет, проверка учетных записей