

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 учёта и аудита

Допустить к защите

Заведующий кафедрой

_____ Клычова Г.С.
«24» мая 2019г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

**Бухгалтерский учет и анализ финансовых результатов в обществе с
ограниченной ответственностью «Алан» Тюлячинского района
Республики Татарстан**

Обучающийся:

Садыкова Алсу Наилевна

Руководитель:
к.э.н., доцент

Залалтдинов Марат Миннуллович

Рецензент:
к.э.н., доцент

Захарова Галина Петровна

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.
«07» декабря 2017г.

ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу

Садыковой Алсу Наилевны

1. Тема работы: Бухгалтерский учет и анализ финансовых результатов в обществе с ограниченной ответственностью «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан

2. Срок сдачи выпускной квалификационной работы «24» мая 2019г.

3. Исходные данные к работе: специальная и периодическая литература, материалы Федеральной службы государственной статистики РФ, Министерства сельского хозяйства и продовольствия РТ, годовые бухгалтерские отчетности сельскохозяйственных организаций, нормативно-правовые документы, федеральные и республиканские целевые программы развития сельского хозяйства, результаты личных наблюдений и разработок

4. Перечень подлежащих разработке вопросов: теоретические основы учета финансовых результатов коммерческих организаций; основы учета доходов и расходов; методология исчисления финансовых результатов; нормативно-правовое обеспечение учета финансовых результатов; организационно-экономическая характеристика ООО «Алан» Тюлячинского района РТ; природно-экономическая оценка условий и результатов деятельности ООО «Алан»; организация учетной работы в ООО «Алан»; анализ и оценка финансовых результатов ООО «Алан»; бухгалтерский учет финансовых результатов в ООО «Алан»; доходы и расходы будущих периодов в учете ООО «Алан»; резервы предстоящих расходов в учете ООО «Алан»; совершенствование учета финансовых результатов в ООО «Алан».

5. Перечень графических материалов: _____

6. Дата выдачи задания

«07» декабря 2017г.

Руководитель

М.М. Залалтдинов

Задание принял к исполнению

А.Н. Садыкова

КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Сроки выполнения	Примечание
ВВЕДЕНИЕ	15.04.18	
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ	15.04.18	
1.1 Основы учета доходов и расходов		
1.2 Методология исчисления финансовых результатов		
1.3 Нормативно-правовое обеспечение учета финансовых результатов		
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	15.10.18	
2.1 Природно-экономическая оценка условий и результатов деятельности ООО «Алан»		
2.2 Организация учетной работы в ООО «Алан»		
2.3 Анализ и оценка финансовых результатов ООО «Алан»		
3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «АЛАН»	15.04.19	
3.1 Доходы и расходы будущих периодов в учете ООО «Алан»		
3.2 Резервы предстоящих расходов в учета ООО «Алан»		
3.3 Совершенствование учета финансовых результатов ООО «Алан»		
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ	10.05.19	
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	10.05.19	
ПРИЛОЖЕНИЯ	10.05.19	

Обучающийся

А.Н. Садыкова

Руководитель

М.М. Залалтдинов

Аннотация

к выпускной квалификационной работе бакалавра на тему «Бухгалтерский учет и анализ финансовых результатов в обществе с ограниченной ответственностью «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан» студента Садыковой Алсу Наилевны.

Целью данной выпускной квалификационной работы была установлена разработка направлений развития бухгалтерского учета и анализ финансовых результатов в ООО «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

- изучены теоретические основы учета финансовых результатов коммерческих организаций;
- дана организационно-экономическая характеристика ООО «Алан» Тюлячинского района РТ;
- проанализирован бухгалтерский учет финансовых результатов в ООО «Алан».

Объектом исследования было принято ООО «Алан».

Предметом данной выпускной квалификационной работы выступили информация и учетные процедуры формирования финансовых результатов ООО «Алан» за 2014–2018 г.г., регистры аналитического и синтетического учета финансовых результатов, а также финансовая бухгалтерская отчетность ООО «Алан».

Работа состоит из введения трех глав, выводов и предложений, списка использованных источников и приложений.

The abstract

to the final qualification work of a bachelor on the topic «Accounting and analysis of financial results in a limited liability company «Alan» of the Tyulyachinsky District of the Republic of Tatarstan» by Alsu Nailevna Sadykova, a student.

The purpose of this final qualifying work was established to develop areas of accounting development and analysis of financial results in «Alan» LLC, Tyulyachinsky District of the Republic of Tatarstan.

To achieve this goal, the following tasks were solved:

- studied the theoretical basis for accounting for financial results of commercial organizations;
- given the organizational and economic characteristics of LLC «Alan» Tyulyachinsky district of the Republic of Tatarstan;
- analyzed the accounting of financial results in LLC «Alan».

The object of the study was taken LLC «Alan». The subject of this final qualifying work was information and accounting procedures for the formation of financial results of «Alan» LLC for 2014–2018, registers of analytical and synthetic accounting of financial results, as well as financial accounting reports of Alan LLC.

The work consists of the introduction of three chapters, conclusions and proposals, a list of references and applications.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ.....	8
1.1 Основы учета доходов и расходов	8
1.2 Методология исчисления финансовых результатов.....	13
1.3 Нормативно-правовое обеспечение учета финансовых результатов	19
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ	24
2.1 Природно-экономическая оценка условий и результатов деятельности ООО «Алан».....	24
2.2 Организация учетной работы в ООО «Алан»	32
2.3 Анализ и оценка финансовых результатов ООО «Алан»	35
3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «АЛАН».....	41
3.1 Доходы и расходы будущих периодов в учете ООО «Алан».....	41
3.2 Резервы предстоящих расходов в учете ООО «Алан»	52
3.3 Совершенствование учета финансовых результатов в ООО «Алан»	57
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	62
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	64
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	68

ВВЕДЕНИЕ

Конкурентоспособность хозяйствующего субъекта обеспечивается только правильным управлением финансовыми результатами. Для действенного управления финансовыми результатами необходимо знать методологию и методику учета доходов и расходов, формирования и учета затрат, исчисления и уплаты налогов. Бухгалтерский учет или управление финансовыми результатами, охватывает систему принципов, методов, форм и приемов учета затрагивающего финансовый, управленческий и налоговый учет в целях повышения конкурентоспособности хозяйствующего субъекта.

В процессе управления финансовыми результатами предприятия решаются вопросы получения информации, управления информацией и предоставления сведений управляющей подсистеме. Основой деятельности производственного предприятия является производство, и соответственно движение денежных средств обуславливается движением материальных ресурсов. Другими словами, отраслевые особенности предприятия, его размеры, продолжительность производственного цикла изготовления продукции определяют структуру и маржинальность конкретного вида предпринимательской деятельности.

Инвесторы и прочие внешние пользователи для получения информации о доходах и расходах, финансовых результатах используют «Отчет о финансовых результатах», который является одной из главных форм бухгалтерской отчетности, позволяющая в анализе данных видеть не только финансовый результат но и перспективу развития организации, перспективу роста или снижения чистой прибыли.

Федеральный Закон «О бухгалтерском учете», четко определяет и регламентирует понятие бухгалтерской отчетности. Согласно данному закону бухгалтерская отчетность – это единая система сведений об имущественном положении и финансовом состоянии хозяйствующего субъекта, формируемых на базе информации бухгалтерского учета в совокупности применяемых

форм первичных документов и регистров аналитического и синтетического учета.

Отчёт о финансовых результатах является обязательной формой отчетности системы финансовой бухгалтерской отчетности нацеленный на формирование сведений о возможности получения и постоянного наращивания прибыли. Важным уточнением в данной форме отчетности является раскрытие информации о налоге на прибыль, так как его величина во много определяет размер чистой прибыли хозяйствующего субъекта.

Формирование учетной информации о финансовых результатах, анализ и налогообложение прибыли представляют собой центральное звено финансового управления любого предприятия.

Современные подходы к задействованию механизмов хозяйствования, предполагающие использование новых принципов, способов, форм и методов управления организацией, задают новые направления развития учетной информации о прибыли, являющейся конечной целью всей системы бухгалтерского учета.

Изменения теоретических взглядов к пониманию категорий доходов и расходов, финансовых результатов рождающиеся из изменившейся практики, а так же абсолютная важность прибыли для целей сохранения и роста капитала ведет к появлению новых трактовок понятия «финансовые результаты». Это ведет к росту показателей характеризующих финансовые результаты. Такой переход также связан с решением крупных методологических проблем, так как процесс расширения границ учета и анализ финансовых результатов включил различные по своему характеру объекты в единую систему. Все это обуславливает актуальность выбранной темы исследования и определило цель, задачи, объект и предмет исследования.

Целью данной выпускной квалификационной работы была установлена разработка направлений развития бухгалтерского учета и анализ финансовых результатов в ООО «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан.

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

- изучены теоретические основы учета финансовых результатов коммерческих организаций;
- дана организационно-экономическая характеристика ООО «Алан» Тюлячинского района РТ;
- проанализирован бухгалтерский учет финансовых результатов в ООО «Алан».

Объектом исследования было принято ООО «Алан».

Предметом данной выпускной квалификационной работы выступили информация и учетные процедуры формирования финансовых результатов ООО «Алан» за 2014–2018 г.г., регистры аналитического и синтетического учета финансовых результатов, а также финансовая бухгалтерская отчетность ООО «Алан».

Работа состоит из введения трех глав, выводов и предложений, списка использованных источников и приложений.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

1.1 Основы учета доходов и расходов

Законодательные и нормативные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, по степени их значимости группируются по четырем уровням (приложение А).

Первый уровень представлен федеральными законами РФ: «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [3] и «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ (ред. от 27.12.2018) [4].

Второй уровень составляют национальные стандарты – положения по бухгалтерскому учету: ПБУ 1/2008, ПБУ 4/99, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 18/02, утверждаемые приказами Минфина РФ. Третьим уровнем закреплены пояснения первых двух уровней: методические рекомендации, указания по ведению бухучета и составлению бухгалтерской отчетности, утверждаемые приказами Минфина РФ, в том числе учитываемые отраслевую специфику деятельности экономического субъекта.

В частности основополагающими по вопросу учета финансовых результатов являются методические рекомендации: по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию; по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; по бухучету материально–производственных запасов, основных средств; по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций.

К третьему уровню отнесен и Порядок оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденные приказом Министерства финансов РФ и ЦБ РФ.

На четвертом уровне разрабатываются и утверждаются рабочие документы организации, а именно: распорядительная документация, внутренние локальные акты, корпоративные стандарты, приказ об учетной политике

предприятия, положение о премировании, дивидендная политика и другие.

К числу важнейших документов, устанавливающих принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета и формирования состава финансовых результатов организации, относятся ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Кроме указанных нормативных документов, прямое отношение к бухгалтерскому учету финансовых результатов имеет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». С помощью правил, установленных этим [12] актом, формируется локальная, но весьма важная информация о расчетах по налогу на прибыль, интегрированная в подсистему учета финансовых результатов. Развитие принципов, правил и способов ведения учета финансовых результатов, закрепленных вышеуказанными документами, нашло свое отражение в плане счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом МФ РФ.

Методологической основой формирования величины финансовых результатов являются принципы, вытекающие и характерные только для бухгалтерского учета, закрепленные в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». По существу, указанные принципы определяют границы информационного поля, в которых формируются различные финансовые результаты. Самую большую роль в организации учета финансовых результатов играют ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Этими документами были установлены базовые правила и процедуры формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о доходах и расходах организации.

Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчетности, базовые категории бухгалтерского учета. Отсутствие этих понятий в системе нормативного регулирования отечественного бухгалтерского учета в условиях административной экономики не ощущалось, так как многие факты и события хозяйственной практики подлежали прямой жест-

кой регламентации. Многообразие хозяйственной жизни, ее динамика в рыночной экономике обусловили необходимость определения доходов и расходов как важнейших факторов, влияющих на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов, достижение которых является главной целью предпринимательской деятельности, с одной стороны, а достоверность и прозрачность — основной задачей бухгалтерского учета, с другой стороны.

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 вкладов участников (собственников имущества) [9]. В свою очередь, в соответствии с ПБУ 10/99 под 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) [10].

В зависимости от характера доходов и расходов, а также условий их получения и направлений деятельности они подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности; доходы и расходы от прочих поступлений. Классификации доходов и расходов, сформированных через призму действующего понятия экономической выгоды, представлены в приложениях Б и В.

Исходя из анализа представленных приложений, важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является то обстоятельство, которое позволит определить, какие группы операций относятся к обычной деятельности, а какие — к прочей. Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает свою деятельность обычной или прочей в зависимости от ее характера, видов доходов и расходов по ней, а также условиям их получения и возникновения. Таким образом, появляется необходимость в

определении видов деятельности, которые будут определяться организацией как обычные. В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 выделяются четыре предмета деятельности, которые могут быть признаны организацией как обычные.

К таким предметам деятельности относятся:

- производство и продажа продукции и товаров;
- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Следовательно, в зависимости от предмета деятельности организации, состав расходов и доходов в пределах указанных выше групп может принципиально отличаться. Таким образом, возникает необходимость уточнения состава как обычных доходов и расходов, так и прочих в зависимости от предмета деятельности организации.

При этом необходимо учитывать, что в настоящее время большинство организаций являются многопрофильными, деятельность их связана не только с производством продукции (работ, услуг), но и с торговлей, финансовыми вложениями и другими видами деятельности. Поэтому в практике ведения бухгалтерского учета возможны ситуации, когда сразу ряд предметов деятельности будет определяться организацией как обычные.

В системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) роль ПБУ 9/99 «Доходы организации» частично выполняет МСФО (IAS) 18 «Выручка». При этом этим международным стандартом регламентируется только учет доходов по обычным видам деятельности.

Таким образом, сфера применения ПБУ 9/99 «Доходы организации» намного шире, чем его международного аналога. Более того, в системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) отсутствует

стандарт, аналогичный ПБУ 10/99 «Расходы организации». Причиной этого является наличие соответствующих определений данных в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Считается, что этого достаточно для регламентации учета расходов организации. Однако, по нашему мнению, отсутствие системы принципов отражения информации о расходах, позволяет в ряде случаев использовать учет для субъективного формирования данных с целью манипулирования сознанием его пользователей. Поэтому наличие в РФ ПБУ 10/99 «Расходы организации» является значительным преимуществом Российского нормативного регулирования бухгалтерского учета.

В организации учета финансовых результатов стало этапом вступление в законную силу ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Необходимость в его разработке возникла из-за применения в практической деятельности организаций норм главы 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». В соответствии с этим доходы и расходы в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли стали учитываться отдельно.

Поэтому в бухгалтерском учете определялась одна сумма прибыли, а в налоговом – другая. Таким образом, указанные показатели не имели связи между собой.

Для того чтобы устранить эти недостатки и сблизить бухгалтерский учет финансовых результатов и учет прибыли в целях налогообложения, а также видеть в бухгалтерской отчетности суммы уплаченных и начисленных налогов, был разработан рассматриваемый нормативный акт. В соответствии с ним в бухгалтерском учете формируется информация о суммах, из-за которых бухгалтерская прибыль до налогообложения отличается от налогооблагаемой и наоборот. Причем, отражаются не только суммы, которые влияют на прибыль текущего периода, но и те, которые могут изменить ее в будущем. Кроме того, вступление в законную силу указанного положения породило ряд специфических процедур ведения бухгалтерского

учета расчетов по налогу на прибыль, выделение в плане счетов специальных синтетических счетов и субсчетов, а также значительно расширило терминологический аппарат учета финансовых результатов. Таким образом, даже краткое перечисление последствий вступления в законную силу ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» указывает на несомненную важность этого нормативного документа. Его применение позволяет перейти к апробированной во всем мире схеме начисления налога на прибыль как результата данных бухгалтерской прибыли, скорректированной на отклонения, вытекающие из налогового законодательства.

В системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) роль ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» играет МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль». Кроме того, организациям, представляющим финансовую отчетность по требованиям МСФО при формировании показателей прибыли, в первую очередь, необходимо учитывать последствия применения МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки», МСФО (IAS) 10 «События после отчетной даты», МСФО (IAS) 33 «Прибыль на акцию», МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

1.2 Методология исчисления финансовых результатов

Методологической основой исчисления величины финансовых результатов являются принципы, вытекающие и характерные только для бухгалтерского учета, закрепленные в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». По существу, указанные принципы определяют границы информационного поля, в которых формируются различные финансовые результаты [6].

Важнейшим методологическим принципом, используемым при формировании прибыли, является допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Исходя из его сущности факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором

они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

В экономической литературе указанный методологический принцип получил широкое толкование. В зарубежной экономической литературе принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности чаще всего обозначается термином «соответствие».

Так, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл в своей книге «Принципы бухгалтерского учета, дают следующее определение: «...Расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получения денег) [34, с. 48]. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, ссылаясь на определение Американской бухгалтерской ассоциации (ААА), для обозначения временной определенности фактов хозяйственной деятельности также используют термин «соответствие», под которым понимается «... соотнесение затрат с доходами, реализовавшимися в течение конкретного периода, на основе определенной связи затрат с признанными доходами» [32, с. 322]. В свою очередь, Э.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда, ярчайшие представители американской школы, для которой теория бухгалтерского учета представляет собой методологический анализ процедур по исчислению финансовых результатов, раскрывают принцип «соответствия» исключительно для этих целей. По мнению указанных авторов, «оценка чистой прибыли должна представлять собой превышение доходов отчетного периода над расходами, связанными с этими доходами и отраженными в течение того же периода. Соответствие имеет место только тогда, когда установлена связь между доходами и расходами» [37, с. 249].

Я.В. Соколов для обозначения временной определенности фактов хозяйственной деятельности вводит в теорию бухгалтерского учета понятие принципа «идентификации». В соответствии с ним факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с определенными отчетными периодами, а

это предполагает выбор момента, к которому относится и с которым идентифицируется определенный факт хозяйственной жизни [36, с. 34].

Значительное влияние на формирование величины финансовых результатов оказывает резервирование. Этот методологический прием предполагает включение в систему исчисления финансового результата расходов и (или) доходов, вероятных для данного и (или) будущих отчетных периодов. Указанным автором выделены четыре группы резервов: предсказание убытков; прогнозирование конъюнктурных колебаний; регулирование финансовых результатов; блокирование имущества. При этом независимо от функциональной сущности указанных групп резервов все они оказывают влияние на величину конечного финансового результата.

Самой востребованной категорией, возникающей в результате применения методологического приема резервирования, являются резервы предстоящих расходов. Такие резервы создаются за счет равномерного включения расходов в затраты. Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые появятся в будущих отчетных периодах. «Если бухгалтеры приняли правило, согласно которому расходы должны относиться к тому отчетному периоду, в котором благодаря им были получены доходы, и соответственно доходы должны быть показаны в том периоде, когда были понесены связанные с ними расходы, то резервирование становится неизбежным». В то же время резервирование расходов предстоящих платежей целиком и полностью зависит от воли управления организацией, т.е. является элементом учетной политики. Организация может создавать указанные резервы, а может и отказаться от этого.

Теоретическим и практическим проблемам учета резервов предстоящих платежей как категории, влияющей на организацию учета финансовых результатов, в экономической литературе не уделяется должного внимания. Только Я.В. Соколов при рассмотрении базовых правил резервирования и его влияния на величину финансовых результатов выделил рассматриваемые резервы в самостоятельный объект учетного наблюдения.

По его мнению, создание именно таких резервов преследует целью регулирования финансовых результатов. С этим утверждением можно не согласиться. По нашему мнению, любые резервы, создаваемые организацией как путем включения части расходов в затраты, так и за счет прибыли организации, так или иначе влияют на величину финансовых результатов. При этом мы не оспариваем постулат, что создание резервов предстоящих платежей, в первую очередь, позволяет избежать резких колебаний себестоимости отчетного периода, и, соответственно, таких же колебаний финансовых результатов.

Следовательно, рассмотренные методологические приемы позволяют в зависимости от цели управления предприятием в системе исчисления конечного финансового результата деятельности организации включать в нее или исключать из нее специфические расходы и такие же доходы, и тем самым оказывать влияние на величину прибыли. Таким образом, очевидно, что самыми результативными методологическими приемами регулирования, оказывающими воздействие на величину финансовых результатов, являются приемы резервирования и капитализации.

Следующей методической предпосылкой построения системы учета финансовых результатов в Российской Федерации является принцип кумулятивности информации. В соответствии с ним показатели финансовых результатов формируются в бухгалтерском учете нарастающим итогом с начала года, т.е. накопительно. Применение этого правила диктуется, в первую очередь, интересами пользователей бухгалтерской информации.

Как известно, отчетный период заканчивается 31 декабря. На этот день на счетах учет финансовых результатов числятся показатели доходов, расходов и финансовых результатов за отчетный период, заканчивающийся в этот же день. Поскольку эти показатели имеют отношение только к данному отчетному периоду, то необходима процедура закрытия счетов. Таким образом, в периоде, который следует за отчетным периодом, счета учета финансовых результатов не имеют остатков. Вторая цель реформирования счетов связана

с определением чистой прибыли (убытка) отчетного периода и включением этого показателя в состав собственного капитала.

Таким образом, правило кумулятивности финансовых результатов обеспечивает пользователей всей необходимой информацией, в том числе и об условиях их формирования, а правило закрытия счетов учета финансовых результатов обеспечивает выделение каждого отчетного периода в самостоятельный объект учетного наблюдения и обеспечивает контроль за формированием собственного капитала организации.

Соотнесение расходов и доходов на основе рассмотренных выше принципов и правил позволяет выявить финансовый результат отчетного периода. Следовательно, методологической основой построения действующей системы учета финансовых результатов в РФ являются принципы временной определенности фактов хозяйственной деятельности, непрерывности деятельности и осмотрительности, результатом применения которых являются методологические приемы капитализации и резервирования. В свою очередь, правила признания и определения величины доходов и расходов, а также правило кумулятивности информации о финансовых результатах в рамках заданного методологическими принципами информационного поля способствуют наиболее точному исчислению конечной прибыли.

В нормативном регулировании бухгалтерского учета в РФ остаток прибыли, числящийся в составе собственного капитала, обозначается термином «нераспределенная прибыль».

Методологической предпосылкой организации учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) является допущение имущественной обособленности организации, сформулированной в пункте 5 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В соответствии с ним предполагается, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. Таким образом, разница между активами и обязательствами

организации, представляющая собой собственный капитал организации, является собственностью участников этой организации. В ГК РФ эта категория получила название чистых активов организации. Принципы ведения учета распределения прибыли (покрытия убытка) определяются позицией собственников организации. При этом методические приемы ведения такого учета могут быть разными.

В экономической литературе для обозначения нераспределенной прибыли могут использоваться и другие термины. Наиболее распространенным термином в РФ «нераспределенная прибыль», является «прибыль, оставшаяся в распоряжении организации». Зарубежные авторы чаще используют термин «реинвестированная прибыль». При этом нельзя не отметить, что в Российской экономической литературе последних лет принципам учета нераспределенной прибыли уделяется недостаточно внимания.

Одной из основных целей функционирования организаций является извлечение прибыли с последующим ее перераспределением между собственниками в зависимости от суммы вкладов. Поэтому формирование информации о направлении прибыли на выплату дивидендов учредителям (участникам) организации является приоритетным в организации такого учета.

Однако применение в организации бухгалтерского учета методологического принципа непрерывности деятельности, который определяет, что организация будет продолжать свою деятельность в будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, позволяет выделить второе главное направление распределения прибыли. Это осуществление расходов, связанных с производственным развитием организации. Длительное функционирование организации в условиях рыночной экономики невозможно без направления части капитала на поддержание положения организации, на расширение производства.

Методические принципы начисления дивидендов учредителям

(участникам) организации базируются на экономической природе этой операции, в соответствии с которой происходит уменьшение капитала организации. Поэтому в информационной системе учетные записи по начислению дивидендов показывают уменьшение нераспределенной прибыли, и, как следствие, уменьшение собственного капитала организации.

Рассмотренные подходы к сущностному наполнению принципов формирования информации о финансовых результатах наглядно показывают, что в учете возможно представление различных величин прибыли и показателей ее распределения за один и тот же отчетный период.

1.3 Нормативно-правовое обеспечение учета финансовых результатов

Доходы являются источником существования организации. Без доходов нет прибыли, без прибыли нет организации. Согласно п. 2 ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества).

Термин «экономические выгоды», содержащийся в приведенном определении дохода организации, не встречается в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета. Его можно найти в концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России.

Согласно п. 7.2.1 концепции бухгалтерского учета, будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию.

В зависимости от условий получения и направлений деятельности организации с п. 4 ПБУ 9/99 все доходы организации подразделяются: а) на доходы от обычных видов деятельности; б) прочие доходы (включая

чрезвычайные доходы).

В соответствии с ПБУ 9/99 организации предоставляется право самостоятельно относить те или иные виды поступлений к доходам от обычных видов деятельности или к прочим доходам в зависимости от характера деятельности организации, вида доходов и условий их получения.

В бухгалтерской отчетности организации, в частности в отчете о прибылях и убытках, доходы организации, полученные за отчетный период, согласно п. 18 ПБУ 9/99 должны отражаться с подразделением на выручку и прочие доходы.

Понятие «выручка от продажи» соответствует понятию «доходы от обычной деятельности» (п. 5 ПБУ 9/99).

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- арендная плата, если предмет деятельности организации — предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды;
- лицензионные платежи, если предмет деятельности организации — предоставление за плату прав, возникающих из патентов на различные виды интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если предмет деятельности организации — участие в уставных капиталах других организаций.

В соответствии с п. 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В силу п. 4 ПБУ 10/99 в зависимости от характера, условий осуществ-

ления и направлений деятельности организации расходы подразделяются: а) на расходы по обычным видам деятельности; б) прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности, в соответствии с п. 5 ПБУ 10/99, являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование по договору аренды имущества, в том числе прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и иные виды интеллектуальной собственности, расходы по участию в уставных капиталах других организаций.

При формировании расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете они группируются по следующим элементам (п.8 ПБУ 10/99):

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Эта группировка является единой и обязательной для всех хозяйствующих субъектов. Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. Полученные по элементам расходов данные необходимы при разработке бизнес – планов, объема закупок материальных ресурсов определении фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчислении показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т.п.) и ряда других показателей. Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством

продукцию (работы, услуги) и НЗП.

Прочими расходами считаются расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности.

К прочим расходам в бухгалтерском учете организации, согласно п. 11 ПБУ 10/99, относятся;

- 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;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;

- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных

мероприятий;

– прочие расходы, включая расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности.

Все сказанное выше относится к области бухгалтерского учета.

Согласно ст. 252 НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

Далее на практическом примере рассмотрим вопросы учета и анализ доходов и расходов – финансовых результатов.

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «АЛАН» ТЮЛЯЧИНСКОГО РАЙОНА РТ

2.1 Природно-экономическая оценка условий и результатов деятельности ООО «Алан»

ООО «Алан» Тюлячинского района расположена в северо-восточном направлении от столицы Республики Татарстан. Расстояние от организации до столицы города Казани составляет 65 км, а от районного центра – Тюлячи 12 км. Компания Полное официальное наименование – общество с ограниченной ответственностью «Алан». Юридический адрес: 422085, Республика Татарстан, Тюлячинский район, с. Алан. Организация также зарегистрирована в таких категориях как: «Разведение крупного рогатого скота», «Растениеводство в сочетании с животноводством (смешанное сельское хозяйство)». Директор – Хабир Нуретдинович Фасхетдинов. Организационно-правовая форма – общества с ограниченной ответственностью. Тип собственности – частная собственность.

Общество обязано уведомлять органы, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц, об изменении своего почтового адреса.

ООО «Алан» по своей организационно - правовой структуре является обществом с ограниченной ответственностью. Данная организация является коммерческой, так как согласно уставу целью деятельности данного общества является извлечение прибыли. Основным видом деятельности ООО «Алан» является: растениеводство.

Общество имеет гражданские права и несет обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами.

Общая земельная площадь составляет более 6963 гектаров, около 78% которых отведено под пашню.

Существующая организационно-производственная структура построена по территориальному принципу. В хозяйстве имеется 4 бригад, 8 ферм обеспеченные необходимым количеством производственных и социально-культурных объектов (имеются школы, дома культуры, детские сады, магазины и т.д.).

Изучение состояния и использования земельных фондов следует начинать с определения состава земель и структуры сельскохозяйственных угодий, которые представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Состав земельных фондов и структура сельскохозяйственных угодий в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ

Виды угодий	Годы										В среднем по республике за 2018 год	
	2014		2015		2016		2017		2018			
	Пло- щадь, га	Струк- тура, %	Пло- щадь, га	Структу- ра, %	Пло- щадь , га	Структу- ра, %	Пло- щадь , га	Структу- ра, %	Пло- щадь , га	Структу- ра, %	Пло- щадь , га	Структу- ра, %
Всего земель	7036	X	7036	X	6963	X	6963	X	6963	X	6654	X
в т.ч. сельскохозяйственных угодий	6398	100	6398	100	6398	100	6398	100	6398	100	6442	100
из них: пашня	4992	78,0	4992	78,0	4992	78,0	4992	78,0	4992	78,0	5650	87,7
сенокосы	421	6,6	421	6,6	421	6,6	421	6,6	421	6,6	157	2,4
пастбища	985	15,4	985	15,4	985	15,4	985	15,4	985	15,4	620	9,6
процент распаханности, %	X	78,0	X	78,0	X	78,0	X	78,0	X	78,0	X	87,7

Как видно из таблицы 2.1 одним из косвенных показателей использования земли является процент распаханности, который в ООО «Алан» находится на уровне 78,0% за последние три года. Естественно, чем выше процент распаханности, тем больше при прочих равных условиях сельскохозяйственная организация имеет большую возможность для

производства продукции с каждого гектара сельхозугодий. На втором месте в структуре сельхозугодий находится площадь сенокосы. И на третьем месте пастбищ.

Присутствие в структуре сельскохозяйственных угодий сенокосов и пастбищ, которые занимают соответственно 6,6% и 15,4% в структуре земельных угодий за изучаемый период, позволяет предположить об обеспеченности части животноводства кормами собственного производства в стойловый период и за счет пастбищ обеспеченностью зимними кормами в пастбищный период.

Проводя сравнение данных хозяйства с данными в среднем по республике можно заметить, что площадь сельхозугодий сравнимы с размерами средне-республиканских значений.

Качественной характеристикой ведения хозяйства является структура товарной продукции. Данные по структуре товарной продукции изучаемого предприятия представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Структура товарной продукции ООО «Алан» Тюлячинского района РТ за 2015 – 2017 годы

Виды товарной продукции	Структура товарной продукции, %					В среднем за 5 лет	
	Годы					Структура, %	Ранг
	2014	2015	2016	2017	2018		
Зерно	21,1	21,2	21,2	21,0	21,5	21,2	2
Рапс	5,2	5,2	5,2	5,2	5,6	5,3	3
Мясо КРС	18,0	18,0	18,0	18,2	18,6	18,2	1
Молоко	55,5	55,5	55,4	55,4	54,2	55,2	
Лошади	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,082	4
Мёд	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,037	5
Итого реализовано	100	100	100	100	100	100	X

На основании данных таблицы 2.2 можно сделать вывод, что наибольший удельный вес в среднем за пять лет принадлежит молоку – 55,2%, мясо КРС на втором месте – 18,2 %, в целом скотоводство занимает 73,4% зерно на третьем – 21,2% остальные отрасли имеют незначительный

удельный вес. Следовательно, ООО «Алан» имеет скотоводческую специализацию с развитым зернопроизводством.

На основе полученных данных, используя формулу Поповича И.В., определим уровень специализации по величине коэффициента специализации:

$$K_c = 100 / (\sum P_i (2i-1)) \quad (1.1)$$

где K_c - коэффициент специализации;

P_i – удельный вес отрасли в структуре товарной продукции;

i – порядковый номер отрасли в ранжированном ряду по удельному весу начиная с наименьшего.

Для ООО «Алан» коэффициент специализации равен 0,61. Величина коэффициента специализации 0,61 свидетельствует о среднем уровне специализации хозяйства.

Результаты сельскохозяйственного производства во многом зависят от обеспеченности и уровня использования производственных фондов.

Обеспеченность сельскохозяйственных предприятий основными производственными фондами характеризуется показателями фондооснащенности и фондовооруженности труда. Чем выше уровень этих показателей, тем лучше предприятие обеспечено основными производственными фондами.

Фондооснащенность – это среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения на 100 га сельхозугодий.

Фондовооруженность труда – это стоимость основных производственных фондов сельхозназначения на 1 среднегодового работника

Показатели таблицы 2.3 свидетельствуют о том, что за исследуемый период наблюдается тенденция повышения обеспеченности хозяйства

основными производственными фондами сельскохозяйственного назначения. Фондооснащенность за исследуемый период составил 3782,2 тыс. руб.. Несмотря на укрепление материально-технической базы сельского хозяйства, уровень обеспеченности отрасли производственными ресурсами недостаточен.

Таблица 2.3 – Уровень фондооснащенности и фондовооруженности труда в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовая стоимость основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, тыс. руб.	133081	141028	188202	240403	241988	308432
Число среднегодовых работников, человек	185	181	177	154	165	98
Площадь сельхозугодий, га	6836	6398	6398	6398	6398	6442
Фондовооружённость одного работника, тыс. руб	720,9	780,2	1063,8	1562,6	1463,2	3142,6
Фондооснащённость в расчёте на 100 га, тыс. руб	1946,8	2204,3	2941,6	3757,5	3782,2	4787,8

Необходимо увеличить долю капитальных вложений, направленных на строительство, модернизацию и переоснащение предприятий. С ростом фондооснащенности создаются условия для выполнения сельскохозяйственных работ в лучшие агротехнические сроки, и на этой основе снижение потерь произведенной продукции. Все это в конечном итоге ведет к увеличению объема произведенной продукции, снижению ее себестоимости, повышению качества и на этой основе к увеличению доходности предприятия.

Фондовооруженность на изучаемом предприятии также имеет тенденцию роста. Так с 2014 по 2018 год она возросла на 740 тыс.руб. Изменение этого показателя произошло за счет снижения численности среднегодовых работников.

В совокупности основных фондов (средств) особое место занимают

энергетические мощности предприятия (машины, имеющие механические двигатели, электромоторы, установки, вырабатывающие электроэнергию и т.д.). Таблица 2.4 показывает, что с увеличением или уменьшением энергетических мощностей увеличивается или снижаются такие количественные показатели, как энергооснащенность на 100 га пашни (л.с) и энерговооруженность на одного работника (л.с.).

Таблица 2.4 – Уровень энергооснащенности и энерговооруженности труда в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по республике за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Суммарная мощность всех видов энергетических установок, л.с.	6288	6921	6820	7263	7443	7769
Число среднегодовых работников, человек	185	181	177	154	165	98
Площадь пашни, га	5290	4992	4992	4992	4992	5650
Энерговооружённость одного работника, л.с.	34	38	39	47	45	79,2
Энергооснащённость в расчёте на 100 га, л.с.	119	139	137	145	149	137,5

К 2018 году энергооснащенность на 100 га составила 149 л. с, что выше показателя 2014 года на 11 л.с. в результате роста суммы энергетических мощностей порядка 1200 л.с. Вследствие увеличения суммы энергетических мощностей к 2018 году энергооснащенность направлена в сторону увеличения за исследуемый период на 30 л.с. в расчёте на 100 га пашни. В среднем по РТ за 2018 год этот показатель составляет 137,5 л. с, что ниже показателя по хозяйству за тот же год на 11,5%.

И по уровню энерговооруженности самый высокий показатель достигнут на конец изучаемого периода. В целом, на изменение в уровне данных показателей оказывают влияние такие показатели как: сумма энергетических мощностей, и число среднегодовых работников. Показатель энерговооруженности хозяйства в целом в динамике имеет тенденцию роста.

В среднем по РТ за 2018 год этот показатель составляет 79,2 л. с, что

выше на 34 л.с. показателя достигнутого уровня энерговооруженности хозяйства в 2018 году.

Одним из важнейших условий для успешного ведения хозяйства является обеспеченность трудовыми ресурсами. Изучение проблемы трудовых ресурсов является одной из коренных проблем организации и управления производством. Одним из направлений ее изучения является анализ уровня использования запаса труда (таблица 2.5)

Таблица 2.5 – Уровень использования запаса труда в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В 2018 г. в среднем по РТ
	2014	2015	2016	2017	2018	
Среднегодовое число работников хозяйства, чел.	153	150	150	142	152	105
Запас труда, тыс. чел.-час	279	273	273	259	277	191
Фактически отработано, тыс. чел.-час	336	329	322	280	301	207
Уровень использования запаса труда, %	120,6	120,5	117,9	108,3	108,8	108,4

Из данных таблицы 2.5 видно, среднегодовое число работников хозяйства на начало и конец изучаемого периода уменьшается, и к 2018 году составило 152 человек, т.е с 2014 года к 2018 году снизилась на 0,05%. И соответственно наблюдается уменьшение годового запаса труда: в 2014 году данный показатель был равен 279 тыс. чел-час, а в 2018 году – 277 тыс. чел-час.

Уровень использования запаса труда в ООО «Алан» Тюлячинского района колеблется: данный показатель по сравнению со среднереспубликанским значением в 2018 году оказался незначительно выше – превышение 0,4 процентных пункта.

Для всесторонней оценки достигнутого уровня экономической эффективности производства в сельскохозяйственных предприятиях применяются система показателей, характеризующих использование главных

факторов сельскохозяйственного производства – земли, производственных фондов и труда. Наиболее важным в системе этих показателей являются стоимость валовой продукции, сумма валового дохода, сумма чистого дохода и прибыли в расчете на 100 га соизмеримой пашни, на 1 среднегодового работника, на 100 рублей основных производственных фондов сельскохозяйственного назначения, на 100 рублей издержек производства, а также показатели уровня рентабельности и нормы прибыли.

Таблица 2.6 – Показатели экономической эффективности сельскохозяйственного производства в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ за 2014-2018 годы

Показатели	Годы					В среднем по району за 2018 г.
	2014	2015	2016	2017	2018	
Стоимость валовой продукции в расчёте на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс.руб.	733,6	784,7	795,0	816,6	818,4	246,2
1 среднегодового работника, руб.	242,2	248,5	257,2	303,8	283,2	41,4
100 руб. основных производственных фондов, руб.	9,2	8,8	6,6	5,3	5,3	1,3
100 руб. издержек производства, руб.	13,9	11,0	11,0	6,0	6,0	1,9
Сумма валового дохода в расчёте на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	2596,8	2640,2	3334,6	3450,7	2995,9	1992,1
1 среднегодового работника, руб.	857,4	836,0	1078,8	1283,8	1036,8	335,0
100 руб. основных производственных фондов, руб.	32,7	29,5	27,9	22,6	19,5	10,7
100 руб. издержек производства, руб.	49,3	37,1	46,0	25,3	21,9	15,7
Сумма прибыли (убытка) в расчёте на:						
100 га соизмеримой пашни, тыс. руб.	1045,9	787,0	1326,1	1173,1	625,2	503,6
1 среднегодового работника, руб.	345,4	249,2	429,0	436,4	216,4	84,6
100 руб. основных производственных фондов, руб.	13,2	8,8	11,1	7,7	4,1	2,7
100 руб. издержек производства, руб.	19,8	11,0	18,3	8,6	4,6	4,0
Уровень рентабельности, убыточности (-) по товарной продукции, %	22,03	13,59	18,00	14,55	6,45	5,8

Анализ динамики обобщающих показателей эффективности производства в ООО «Алан» Тюлячинского района РТ показывает, что в данном хозяйстве производство сельскохозяйственной продукции рентабельно, и организация работает с заметной прибылью. В 2016 году по сравнению с 2015 наблюдается повышение уровня рентабельности на 4,4 процентных пункта. Однако в 2017 данный показатель снова снизился на 3,45 процентных пункта. Подводя итоги можно сказать, что организация получает прибыль. По сравнению с республиканскими данными, составившими 5,8%, показатель данного хозяйства существенно выше и составил 6,45%, что в целом характеризует изучаемое предприятие как эффективное с экономической точки зрения.

2.2 Организация учетной работы в ООО «Алан»

Любое сельскохозяйственное предприятие независимо от формы собственности и формы хозяйствования состоит из множества внутрихозяйственных подразделений, совокупность которых составляет организационную структуру данного хозяйства. В повышении эффективности сельскохозяйственного производства в рыночных условиях значительная роль отводится правильной, научно - обоснованной его организации и управления им. Большое значение в обеспечении плана производства продукции имеет обеспеченность хозяйства квалифицированными специалистами. От подбора, расстановки и подготовки кадров зависит работа трудовых коллективов любого уровня, а следовательно и результаты производства

Основным признаком для квалификации организационной структуры управления является способ управления отраслями производства. В сельскохозяйственных предприятиях организационную структуру управления можно подразделить на территориальную, отраслевую (цеховую) и смешанную или комбинированную.

В ООО «Алан» Тюлячинского района РТ организационная структура

территориального типа, которая характеризуется совокупностью служб, комплексных бригад.

Общим руководством и организацией производства занимаются функционирующие службы, в ООО «Алан» Тюлячинского района функционируют экономическая, бухгалтерская, агрономическая, зоотехническая, ветеринарная, диспетчерская службы. Между этими службами существует определенное разделение труда и функций, но в то же время они находятся в тесной взаимосвязи.

Территориальная структура управления используется в хозяйствах, имеющих комплексные производственные подразделения (бригады или отделения). Руководителю комплексного подразделения обычно подчинено несколько первичных подразделений: специализированные бригады, фермы и т.д., он в свою очередь не непосредственно подчинен правлению, руководителю хозяйства.

В современных условиях хозяйствования главной задачей любого предприятия является умелое распоряжение имеющимися финансовыми и иными ресурсами для осуществления эффективной деятельности, приносящей желаемый результат – получение прибыли.

Действенность финансовой системы предприятия определяется прежде всего четкой и слаженной его работой, а также в значительной мере организацией деятельности финансовой службы.

Но, к сожалению, часто значение планирования на предприятиях недооценивается. Особенно дефицит предприятий, осознанно организующих систему финансового планирования, наблюдается в отрасли сельского хозяйства, еще полностью не перешедших в пору рыночных отношений. Поэтому целесообразно изучить организацию финансовой работы и финансового планирования в ходе практики ООО «Алан» Тюлячинского района Республики Татарстан.

Рассматриваемое предприятие – ООО «Алан» Тюлячинского района РТ принадлежит к разряду средних предприятий.

Объем финансовой работы не слишком велик, выполняемые операции в основном однотипные, поэтому и организационная структура финансовой

службы ограничивается двумя отделами:

- экономический отдел
- бухгалтерия.

Экономической работой занимается 1 человек – главный экономист. В его обязанности входит оценка финансового состояния хозяйства и составление плановых документов – финансовых планов, инвестиционных планов, баланса доходов и расходов – на основе рассмотренных показателей с учетом их влияния на деятельность хозяйства.

Штат бухгалтерии состоит из 6 человек: главный бухгалтер, заместитель главного бухгалтера, кассир, 2 бухгалтера отделений, бухгалтер по заработной плате.

Бухгалтерия возглавляется главным бухгалтером. На него так же, как и на главного экономиста, возложено проведение аналитической работы.

Результаты аналитических исследований деятельности хозяйства оформляются документами. Для внешних пользователей составляется пояснительная записка, которая прилагается к годовому отчету и включает в себе общие вопросы, отражающие экономический уровень развития предприятия. В хозяйстве составляются годовые производственно-финансовые планы деятельности хозяйства.

Бухгалтерия ведет учет всех хозяйственных операций предприятия с целью формирования бухгалтерской и финансовой отчетности.

Хотелось бы предложить, чтобы вся учетная работа была сконцентрирована в одном подразделении. Для этого целесообразно создать небольшую группу финансистов или возложить эту работу на двух-трех экономистов-финансистов, подчиненных непосредственно главному экономисту или заместителю директора по экономическим вопросам, то есть предприятие самостоятельно определяет структуру финансовой службы. Она зависит от общей организационной структуры управления предприятия, масштабов производства. К задачам, которыми бы занималась финансовая служба:

- выполнение финансовых обязательств перед бюджетом, банками, поставщиками, работниками по выплате заработной платы и других

обязательств;

- своевременное и качественное осуществление анализа производственно-хозяйственной деятельности предприятия и входящих в него единиц, изыскание путей увеличения источников собственных финансовых ресурсов, улучшения финансовой структуры;
- содействие наиболее эффективному использованию финансовых ресурсов;
- контроль за правильным использованием денежных средств и ускорением оборачиваемости оборотных средств.

2.3 Анализ и оценка финансовых результатов ООО «Алан»

Финансовые результаты деятельности предприятия находят отражение в системе показателей. Большое количество показателей, характеризующих финансовые результаты деятельности предприятия создает методические трудности их системного рассмотрения. Различия в назначении показателей затрудняют выбор каждым участником товарного обмена тех из них, которые в наибольшей степени удовлетворяют его потребности в информации о реальном состоянии данного предприятия. Например, администрацию предприятия интересуют масса полученной прибыли и ее структура, факторы, воздействующие на ее величину. Налоговые инспекции заинтересованы в получении достоверной информации о всех слагаемых балансовой прибыли: прибыли от реализации продукции, прибыли от реализации имущества, внереализационных результатах деятельности предприятия и др. Анализ каждого слагаемого прибыли предприятия имеет не абстрактный, а вполне конкретный характер, потому что позволяет учредителям и акционерам выбрать значимые направления активизации деятельности предприятия. Другим участникам рыночных отношений анализ прибыли позволяет выработать необходимую стратегию поведения, направленную на минимизацию потерь и финансового риска от вложений в данное предприятие.

Анализ финансовых результатов деятельности предприятия включает в качестве обязательных элементов исследование:

1. изменений каждого Показателя за текущий анализируемый период;
2. структуры соответствующих показателей и их изменений;
3. динамики изменений показателей финансовых результатов за ряд отчетных периодов (хотя бы в самом обобщенном виде).

Для анализа и оценки уровня и динамики показателей финансовых результатов деятельности предприятия составляется таблица, в которой используются данные отчетности предприятия из формы № 2.

Динамика реализации товаров ООО «Алан» за 2017–2018 годы отражена в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Объем выручки от продаж в ООО «Алан» в 2014–2018 г.

Показатели	2017г.	2018г.	Отклонение 2018г. от 2017г. (+,-)	Темп роста, %
1. Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг	145354	162262	16908	111,6
2. Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	126889	152421	25532	120,1

По данным таблицы 2.7 видно, что выручка от реализации увеличилась к концу 2018 года на 16908 тыс. рублей, т.е. на 11,6%. Себестоимость при этом в 2018 году также увеличилась, при этом рост составил на 25532 тыс. рублей или на 20,1%.

Анализ структуры доходов – это анализ динамики и структуры доходов предприятия. Доходы обеспечивают предприятию возможность самофинансирования, удовлетворения потребностей собственника капитала и работников предприятия. Динамика формирования доходов на протяжении рассматриваемого периода приведены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Динамика формирования доходов ООО «Алан» за 2017–2018 годы

Показатели	2017г.	2018г.	Отклонение 2018г. от 2017г. (+,-)	Темп роста, %
------------	--------	--------	---	------------------

Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг	145354	162262	16908	111,6
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	126889	152421	25532	120,1
Коммерческие расходы	59	0	-59	
Прибыль (убыток) от реализации	18465	9841	-8624	53,3
Проценты к уплате	1411	2070	659	146,7
Прочие доходы	8576	15757	7181	183,7
Прочие расходы	322	0	-322	0,0
Прочее	79	41	-38	
Текущий налог на прибыль	0	0	0	
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	25387	23569	-1759	92,8

Как показывают данные таблицы, доходы предприятия к концу 2018 года снизились. Этому послужило увеличение себестоимости реализованной продукции с 126889 до 152421 тыс.руб.. В 2018 году этот показатель вырос на 120,1%, по отношению к 2017 году, тогда как темп роста выручки составил 111,6%. Все это привело к снижению чистой прибыли, хотя в 2018 году наблюдается существенный рост прочих доходов – рост составил 7181 тыс. руб..

Анализ динамики и структуры расходов ООО «Алан» отраженный в таблице 2.9 показывает причины высоких темпов роста полной себестоимости.

Анализируя данные таблицы 2.9, можно сделать вывод, что основную часть расходов составляют материальные затраты и заработная плата, меньшую часть – амортизационные отчисления, прочие расходы (командировки, обучение). Увеличение расходов, как видно из таблицы, вызвано резким ростом материальных затрат в части постоянных расходов. Данный факт обусловлен наращиванием основных производственных фондов.

В ООО «Алан», ориентация идет на обеспечение возможности сбыта и максимизации прибыли. Фирма желает добиться максимального роста сбыта и увеличения прибыли с помощью продаж. Увеличения объема реализации сократит относительные издержки сбыта.

Таблица 2.9 – Динамика и структура полной себестоимости ООО «Алан» за 2017–2018 годы

Показатели	2017 год		2018 год		Темп роста, %
	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	сумма, тыс. руб.	удельный вес, %	
Материальные затраты	89139	70,2	113106	74,2	126,9
Заработная плата	35850	28,3	37315	24,5	104,1
Амортизационные отчисления	600	0,5	640	0,4	106,7
Прочие расходы	1300	1,0	1360	0,9	104,6
Итого расходы	126889	100,0	152421	100,0	120,1
В том числе:					
переменные расходы	102563	80,8	120413	79,0	117,4
постоянные расходы	24326	19,2	32008	21,0	131,6

ООО «Алан» устанавливает оптимально возможную цену на свою продукцию, которая должна полностью возмещать все издержки, распределение и сбыт товара, а также обеспечивать получение определенного финансового результата.

Виды цен на товары, используемые предприятием: цены на основе издержек сбыта; цены по доходу на капитал; цены с ориентацией на спрос; цены по уровню текущих цен.

ООО «Алан» использует все виды цен, исходя из конкретных условий, но основным видом установления цены на товар является цена на основе издержек сбыта.

ООО «Алан» использует: метод установления цены на основе издержек сбыта, с использованием полных издержек. Расчет цены этим методом основан на использовании издержек на постоянные и переменные.

Для калькулирования себестоимости товаров установлена следующая номенклатура статей себестоимости:

- Закупочная стоимость товаров;
- Расходы на оплату труда производственных рабочих: основная заработная плата и дополнительная заработная плата (отпуска, премии и т.д.);
- Отчисления на социальные нужды;
- Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования и прочие расходы;
- Общехозяйственные расходы.

Следующим этапом формирования отпускной цены является расчет

трудовых и материальных затрат. Затем составляется «расчет состава затрат» по номенклатуре статей калькуляции, где выводится и общая сумма затрат и рентабельность данного товара.

Рентабельность — показатель экономической эффективности организации, который отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и др. ресурсов.

Для оценки финансово-хозяйственной деятельности организации, аргументированного управления компанией и сокращения издержек используются различные показатели рентабельности. Их можно условно разделить на две группы: рентабельность продаж и рентабельность активов.

Рентабельность продаж по валовой прибыли — коэффициент рентабельности, который показывает долю прибыли в каждом заработанном рубле. Значения рентабельности варьируются в зависимости от продуктовых линеек организаций и их стратегий развития. Используется для повышения эффективности управления ценовой политикой организации.

Рентабельность затрат рассчитывается как отношение суммы чистого денежного притока (состоящего из чистой прибыли и амортизации за отчетный период) к себестоимости проданных товаров (сумме затрат по реализованной продукции).

Рентабельность активов характеризует способность активов компании порождать прибыль. Показывает, сколько приходится прибыли на каждый рубль, вложенный в имущество организации. Применяется для сравнения предприятий одной отрасли. Зачастую используется инвесторами.

Кроме того, распространение получили следующие показатели эффективности использования отдельных видов активов (капитала).

Рентабельность собственного капитала показывает отдачу на инвестиции акционеров в данное предприятие. Рентабельность собственного капитала характеризует доходность бизнеса для его владельцев, рассчитанную после вычета процентов по кредиту.

Для оценки рентабельности предприятия рассчитываются показатели рентабельности, приведенные в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Показатели рентабельности ООО «Алан» за 2017–2018 годы и прогнозные значения

Показатели	2017 год	2018 год	Откло- нение 2018 от 2017	Темп роста, %	Кратко- срочный Прогноз (3 года)	Откло- нение про- гнозного уровня от уров- ня 2017 года
Доходы всего, тыс. руб.	154009	178060	16908	111,6	190000	35991
Расходы всего, тыс. руб.	128681	154491	25532	120,1	155000	26319
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	25387	23569	-1759	93,1	35000	9672
Чистая прибыль, тыс. руб.	25387	23569	-1759	93,1	35000	9672
Рентабельность продаж, %	17,5	14,5	-2,9	X	20,1	2,7
Рентабельность затрат, %	20,0	15,5	-4,5	X	22,6	2,6
Рентабельность активов, %	9,7	8,4	-1,3	X	12,5	2,9
Рентабельность собственного капитала, %	13,8	11,2	-2,6	X	16,66	2,9

Как показывают данные таблицы, доходы предприятия снижаются. Этому послужило увеличение издержек более быстрыми темпами, чем выручки и прочих поступлений. В 2018 году этот показатель вырос на 20,1 %, по отношению к 2017 году. Что в конечном итоге привело к снижению рентабельности продаж, затрат и как следствие к снижению рентабельности активов и собственного капитала.

Следует заметить, что наблюдаемое снижение рентабельности не носит катастрофический характер и обусловлено техническими факторами перевооружения предприятия. В следующих производственных циклах ожидается существенный рост так называемой отложенной рентабельности. Для обеспечения реализации данного прогноза в изучаемой организации следует усилить работу в части бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов. Мероприятия по развитию бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Алан» рассмотрены в следующей главе данной работы.

3 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «АЛАН»

3.1 Доходы и расходы будущих периодов в учете ООО «Алан»

Теория и практика бухгалтерского учета исходит из принципа соответствия. Его суть сводится к фразе: «доходы должны соответствовать тем расходам, благодаря которым они (доходы) были получены». Главная проблема: как найти границу между теми доходами, которые можно отнести сразу к данному отчетному периоду, и теми, которые надо отнести к будущим отчетным периодам.

В определенной степени это зависит от нормативной правовой базы, регулирующей бухгалтерский учет, и профессионального суждения бухгалтера.

В настоящее время использование понятия «доходы будущих периодов» предусмотрено следующими документами;

- ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» [11];
- Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств;
- Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга;
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению.

В соответствии с действующей нормативной правовой базой можно сказать, что доходы будущих периодов — это уже полученные активы, но согласно принципу сопоставимости их надлежит сравнить с теми расходами, которые к этим доходам относятся.

Для учета доходов будущих периодов применяется одноименный финансово-распределительный счет 98 «Доходы будущих периодов». Согласно инструкции по применению плана счетов для безвозмездно полученных ак-

тивов, которые признаются доходами будущих периодов, используется счет второго порядка (субсчет) 2 «Безвозмездные поступления».

Полученный безвозмездно объект, если это, скажем, основные средства, проводится через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Таким образом, дар признается прибылью, но, поскольку этот дар будет приносить прибыль в течение нескольких лет, ее (прибыль) растягивается на эти несколько лет, приуменьшая отражаемую бухгалтерами прибыль (абз. 4 п. 29 Методических указаний по учету основных средств).

Финансовые результаты в качестве прочих доходов формируются на величину первоначальной стоимости объектов основных средств, полученных безвозмездно, в течение срока полезного использования (по мере начисления амортизации).

Другие виды имущества (НМА, МИЗ и др.), полученного по договору дарения, можно приходить в корреспонденции со счетом 98.2 по аналогии. При этом данное право необходимо зафиксировать в приказе по учетной политике организации.

Согласно п. 7 ПБУ 1/2008 [6] если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных ПБУ, а также МСФО. При этом иные ПБУ применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, дохода и расходов.

В бухгалтерском учете по безвозмездно полученному имуществу составляют следующие записи:

Д 08,10 «Материалы», 41 — К 98.2 – безвозмездно получены основные средства, НМ А, МПЗ;

Д20,23«Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные

расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44,91.2 – К 02,05 — начислена амортизация по безвозмездно полученным объектам внеоборотных активов;

Д20,23,25,26,91.2 — К 10 — списаны безвозмездно полученные материалы;

Д 44,90.2 — К 41 — списаны безвозмездно полученные товары;

Д 98.2 — К 91.1 — безвозмездные поступления призваны доходом отчетного периода в размере суммы амортизации, начисленной по безвозмездно полученным объектам внеоборотных активов, или в размере стоимости списанных МПЗ, полученных безвозмездно.

Далее важно заметить, что постановка на баланс такого имущества предполагает его рыночную оценку, которая всегда условна. И если ее завысить, что иногда возможно даже при добросовестном отношении к делу, то доходы можно увеличивать (уменьшая их через амортизацию), а если занижить, то и прибыль будет уменьшена в объемах существенно меньших.

Но когда идет речь о данных основных средствах, то с одной стороны, в будущие периоды по ним необходимо начислять амортизацию, а с другой стороны, на текущие расходы будут списаны доходы будущих периодов. Они нивелируют друг друга, и в результате оказывается, что эксплуатация оборудования оказывается безвозмездной, так как доходы поглощаются амортизацией, и на себестоимость продукции она не попадает.

Как видно, главная идея принятой методологии учета безвозмездных поступлений — нейтрализовать их влияние на финансовый результат, обеспечив баланс расходов и доходов.

Однако теоретически более правильным было бы признать, что по безвозмездно полученным основным средствам амортизация не начисляется, а делается только запись по перенесению части доходов будущих периодов на расходы текущего отчетного периода. В этом случае себестоимость готовой продукции не включает в себя амортизацию. Это подчеркивает то, что амортизацию можно считать переносом ранее понесенных расходов, а не фондом возобновления (реновации) основных средств.

Категория «доходы будущих периодов» задействована и в учете государственной помощи (п. 9 ПБУ 13/2000) [11]. Идея отражения полученных активов, принятых по целевому финансированию (п. 9 ПБУ 13/2000), аналогична порядку учета безвозмездно полученных активов:

Д 51 — К 86 «Целевое финансирование» — получены денежные средства в виде государственной помощи на приобретение основных средств, материалов и т.д.;

Д 08 — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — поступили объекты основных средств, НМЛ, на приобретение которых выделены бюджетные средства;

Д86—К 98—2 — признан доход будущих периодов в сумме затрат на приобретение внеоборотных активов;

Д 20,23,25,26 и др. — К 02,05 — начислена амортизация по приобретенным объектам;

Д 98.2 — К 91.1 — признан доход от получения государственной помощи;

Д 10 — К 60 — получены материалы, на приобретение которых выделены бюджетные средства;

Д 86 — К 98.2 — признан доход будущих периодов в сумме затрат на приобретение материалов;

Д 20, 23, 25 и др. — К 10 — приобретенные материалы списаны в производство;

Д 98—2 — К 91—1 — признан доход от получения государственной помощи;

В силу п. 20 ПБУ 13/2000 [11] остаток по счету учета средств целевого финансирования (86) в части предоставленных организации бюджетных средств отражается в бухгалтерском балансе по статье «Доходы будущих периодов» либо обособленно в разделе «Краткосрочные обязательства».

Хотелось бы отметить, что в международных стандартах по бухгалтерскому учету (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскры-

тие информации о государственной помощи » субсидии включаются в состав доходов аналогичным образом (отражаются как доходы будущих периодов).

Что касается других поступлений, которые согласно инструкции по применению плана счетов учитываются на счете 98, полагаем, что в отсутствие соответствующей нормы в положении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организация не вправе признавать доходы будущих периодов. Дело в том, что ни план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации, ни инструкция по его применению не устанавливают правил оценки, группировки, документирования, балансового обобщения, учетных процедур. Это сфера иных составляющих системы нормативного регулирования бухгалтерского учета (положений, методических указаний, рекомендаций).

Например, поступления, которые инструкция по применению плана счетов предлагает отражать на счете 98, субсчет 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов», следует квалифицировать лишь в качестве средств в расчетах. К ним относятся : арендная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Для признания дохода необходимо выполнение ряда условий, одно из которых — переход права собственности к покупателю (принятие работы заказчиком, оказание услуг) (п. 12 ПБУ 9/99).

Применительно к перечисленным фактам хозяйственной деятельности, подлежащим отражению на счете 98.1. данное условие не соблюдается. Поэтому возникает не доход будущих периодов, а кредиторская задолженность в виде полученного аванса, которая учитывается на отдельном субсчете к счету расчетов с контрагентами.

Если же говорить о поступлениях по возмещению недостач (счета 98.3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» и 98.4 « Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей »), то они

должны отражаться в составе прочих доходов (как возмещение причиненных организации убытков) уже в отчетном периоде, в котором суд вынес решение об их взыскании или они признаны должником, не дожидаясь фактического поступления денежных средств от должника (абз. 3 п. 16 ПБУ 9/99). Напомним, что согласно принципу временной определенности фактов хозяйственной деятельности, операции должны отражаться на счетах независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств.

Таким образом, предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые периоды, подлежат отражению в следующем порядке:

Д 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — К 91.1 сумма недостачи за прошлые годы отнесена на виновное лицо (на основе решения суда или признания виновного лица);

Д 50 «Касса», 51 — К 73 — получены денежные средства от виновного лица в возмещение недостачи.

Аналогичным способом должна учитываться разница между суммой взыскания и учетной стоимостью недостающих ценностей:

Д 73 — К 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — сумма недостачи в размере учетной стоимости отнесена на виновное лицо; Д 73 — К 91.1 — отражена разница между суммой взыскания и учетной стоимостью недостачи;

Д 50, 51 — К 73 — получены денежные средства от виновного лица в возмещение недостачи.

Можно заметить, что ни в одном из обоих случаев доходы будущих периодов не возникают.

Таким образом, доходы будущих периодов можно отражать в бухгалтерском учете и отчетности только в случаях, прямо предусмотренных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, которые устанавливают принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета

фактов хозяйственной деятельности (признания, оценки, группировки, документирования, балансового обобщения, учетных процедур). Инструкция по применению плана счетов не является таким документом. На основании изложенного выше можно сделать вывод, что в составе доходов будущих периодов подлежат отражению лишь следующие источники формирования имущества: а) поступления по договору дарения; б) бюджетные средства, в отношении которых организация выполнила условия их получения.

В бухгалтерском учете, по мнению Я.В. Соколова, есть парадоксы — загадочные и малопонятные. Одним из таких парадоксов можно назвать учетную категорию «расходы будущих периодов». Расходы будущих периодов — сложная тема при всей кажущейся простоте. Если мы понимаем под активом величину вложенного капитала, то и появляются расходы будущих периодов. В самом деле: купили объект основных средств, а амортизировать его будем несколько лет. Каждый день эксплуатации — это расход текущего периода. Купили МПЗ — это не расход, а изменение структуры актива, ибо расходы — это не то, на что потрачены деньги, а то, во что обошлись доходы, полученные в данном отчетном периоде.

Данный подход подтвержден изменениям в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, которые внесены приказом Минфина России № 186н. Если ранее затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим периодам, отражались в балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов, теперь п. 65 указанного Положения звучит так: «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 актива данного вида». Таким образом, если затраты осуществлены в отчетном периоде, но относятся к будущим периодам, значит у организации появляется ресурс (актив), который она контролирует и

который принесет ей в будущем экономические выгоды. Если его нет, расход должен быть признан единовременно в полной сумме. Значит, расходы будущих периодов – это то, что соответствует критериям признания актива. Если в отношении возникшего актива критерии его признания не прописаны, то ПБУ1/2008 требует применить аналогию.

Актив признается в бухгалтерском балансе, когда вероятно получение организацией экономических выгод в будущем от этого имущества и когда стоимость его может быть измерена с достаточной степенью надежности (п. 8.3 Концепции бухгалтерского учета).

Отметим, что к активам относят любую собственность вне зависимости от формы (материальная или нематериальная), а также контролируемые организацией ресурсы и расходы, имеющие денежную мишку от которых в будущем ожидается экономическая выгода. В некоторых случаях в активы может быть включено имущество, принадлежащее организации не на праве собственности, а например, на правах финансовой аренды (лизинга).

Как видим, положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации исключило упоминание об использовании такой отдельной статьи расходов, как расходы будущих периодов и возможность организации самостоятельно установить порядок списания. На практике расходы будущих периодов упоминаются как минимум в пяти нормативных документах бухгалтерского учета (таблица 3.1).

При учете расходов будущих периодов следует руководствоваться лишь прямыми предписаниями нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету. Для иных затрат, не названных в этих актах, признание расходов будущих периодов неправомерно. Таким образом, все остальные затраты, традиционно относимые на расходы будущих периодов (по подписке на периодические издания, переходящим отпускам, правам аренды, страхованию, издержкам до начала производственной или торговой деятельности и т.д.), теперь нужно списывать на расходы текущего месяца в

полной сумме (единовременно).

Например, предварительная оплата договоров на долгосрочное предоставление услуг типа аренды, страхования, подписки, рекламы не отвечает критерию признания расходов, так как сохраняет за организацией, оплатившей услугу, право требования предоставления услуги либо возврата уплаченных сумм.

Таблица 3.1 – Активы, которые классифицируются как расходы будущих периодов в нормативных документах бухгалтерского учета

Нормативный правовой акт	Расходы будущих периодов
Пункты 16 и 21 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»	Расходы по договору, понесенные в связи с предстоящими работами: стоимостью материалов, переданных для выполнения работ, но еще не использованных для исполнения договора, арендная плата, перечисленная и отчетом периоде но относящаяся к будущим отчетным периодам
Пункты 37.39 ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»	Фиксированные разовые платежи за предоставленное право использования результата интеллектуальной деятельности или средства и индивидуализации (за исключением права использования наименования места происхождения товара) на основании лицензированных договоров, договоров коммерческой концессии и других аналогичных договоре имеющих определенный срок действия. Данные расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора
Пункты к 15 и 16 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»	Дополнительные расходы по займам и кредитам. Начисленные проценты на вексельную сумму. Начисленные проценты и (или) дисконт по облигации
Пункт 94 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально производственных запасов	Стоимость материалов, отпущенных на производство, но относящихся к будущим отчетным периодам, в случаях: – подготовительных работ сезонных производствах; – горно–подготовительных работ; – освоений новых предприятий; – производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы); – подготовки и освоения производства новых видов продукции и новых технологий; –рекультивации земель; – в других случаях, когда возникает необходимость распределения затрат на ряд отчетных периодов
Пункт 16 Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации	Расходы на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства

Даже в тех случаях, когда условиями договора не предусмотрена возможность возврата уплаченных сумм, требование предоставления услуги в любом случае сохраняется. Такая предоплата полностью соответствует признакам дебиторской задолженности и должна признаваться в бухгалтерском учете именно в таком качестве (в форме выданных авансов или осуществленных предварительных оплат).

Расходы будущих периодов в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкцией по его применению учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов».

Согласно современным общеметодологическим правилам (деконструкция) счет 97 имеет как минимум две характеристики.

1. Счет финансово-распределительный. Так считает большинство ученых и специалистов. Это значит, что бухгалтер четко распределяет финансовые результаты по отчетным периодам: часть расходов относят на текущий отчетный период, а часть на данный счет с тем, чтобы оставшуюся сумму последовательно относить на будущие отчетные периоды. В этом случае счет как бы лишается самостоятельного содержания. Его нет, а есть только воля бухгалтера, которая позволяет ему регулировать величину прибыли или убытка.

2. Счет контрарный — контрпассивный. В этом случае подчеркивается его роль в уточнении подлинной величины прибыли. Если предположить, что она составляет А руб., а расходы будущих периодов В руб., то подлинная, а не номинальная, величина прибыли составит $A - B$. Эта трактовка имеет чисто учетное значение.

Учет расходов в составе расходов будущих периодов в соответствии с действующими нормативными документами — это способ распределения уже произведенных расходов. Поэтому расходы будущих периодов должны

соответствовать определению расходов, данному в ПБУ 10/99 (уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов).

Не могут учитываться как расходы будущих периодов операции, святы с выбытием активов, перечисленные в п. 3 ПБУ 10/99.

В соответствии с инструкцией по применению плана счетов, отражаемые на этом счете расходы по своему экономическому содержанию разделить на две группы:

1) расходы подготовительного характера, связанные с доходами, которые будут (могут быть) получены в будущем. Это расходы на освоение новых производств, горно-подготовительные работы, подготовку к сезонным работам и т.п.;

2) расходы текущего периода, например, регулярное техническое обслуживание основных средств, если периодичность проведения превышает год, а затраты значительны, стоимость некоторых лицензий, т.е. расходы с известным сроком погашения и являющиеся неотъемлемой частью нормального производственного процесса.

Согласно п. 19 ПБУ 10/99 расходы признаются в отчете о прибылях и убытках с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (принцип соответствия доходов и расходов). Отсюда следует, что к расходам будущих периодов необходимо относить расходы, прямо обуславливающие доходы, которые поступят (могут поступить) в будущем. Как уже отмечалось, это расходы подготовительного характера, непосредственно связанные с производством. Кроме того, согласно п. 19 ПБУ 10/99, расходы могут быть обоснованно распределены между отчетными периодами, когда:

– расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов;

– связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Корреспонденция счетов по счету 97 представлена в таблице 3.2.

Что касается учета расходов текущего периода, которые косвенно

связаны с будущими доходами, способ учета зависит от профессионального суждения бухгалтера.

Таблица 3.2 – Корреспонденция счетов по счету 97 представлена «Расходы будущих периодов»

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
	Дебит	Кредит
1. Отражены материальные затраты подготовительного характера	97	10
2. Отражен фиксированный разовый платеж за предоставленное право использования результата интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации на основании лицензионных договоров	97	60, 76
3. Отражены расходы по договору строительного подряда, понесенные в связи с предстоящими работами (стоимость материалов, арендная плата)	97	10, 60
4. Начислены проценты на вексельную сумму, дисконт по облигациям	97	66, 67
5. Отражены дополнительные расходы по займам и кредитам	97	76
6. Часть расходов будущих периодов признана текущими	20, 23, 25, 26, 91	97

Такие расходы можно признать расходами будущих периодов, но только при наличии убедительного обоснования их связи с получением дохода в будущем. Если связь произведенных расходов с будущими доходами убедительно не обоснована, произведенные расходы следует учитывать как расходы текущего периода без распределения.

3.2 Резервы предстоящих расходов в учете ООО «Алан»

Резервы предстоящих расходов — зеркальное отражение категории «расходы будущих периодов». Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые неизбежно появятся в будущих отчетных периодах. Организации вправе признавать резервы предстоящих расходов лишь в связи с оценочными обязательствами в порядке, предусмотренном Поло-

жением по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 (далее ПБУ 8/2010).

Оценочное обязательство – это обязательство организации с неопределенной величиной и (или) сроком исполнения [8].

Оценочные обязательства могут возникать в хозяйственной жизни организации вследствие различных факторов: норм законодательных и иных нормативных правовых актов, судебных решений, договоров в результате действий организации, которые вследствие установившейся прошлой практики или заявлений организации указывают другим лицам, что организация принимает на себя определенные обязанности, и, как следствие, у таких лиц возникают обоснованные ожидания, что организация выполнит такие обязанности.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий (п. 5 ПБУ 8/2010):

- у организации существует большая вероятность наступления потерь (расходов) вследствие уже произошедшего события, чем их отсутствие;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- возможность обоснованной оценки предполагаемых потерь [8].

Последнее условие – обоснованность оценки – не означает обязательной идентичности признанного оценочного обязательства и будущей фактической величины расхода, связанного с исполнением такого обязательства. В данном случае важно лишь, чтобы на момент признания оценочного обязательства его размер был наиболее вероятным (используется подход «более вероятно, чем нет»). Другими словами, вероятность события, приводящего к уменьшению экономических выгод, составляет 50% плюс «один голос». Подобная уверенность должна быть следствием проведенного организацией анализа условий договоров, экспертных заключений и иных необходимых процедур.

Вероятность уменьшения экономических выгод оценивается по каждо-

му обязательству в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существуют несколько обязательств, однородных по характеру, и порождаемая ими неопределенность, которые организация оценивает в совокупности. При этом, несмотря на то, что уменьшение экономических выгод организации по каждому отдельному обязательству может быть маловероятным, уменьшение экономических выгод в результате исполнения всей совокупности обязательств может быть достаточно вероятным.

В Приложении 1 к ПБУ 8/2010 из примеров анализа обстоятельств с целью признания в бухгалтерском учете оценочного обязательства четко дается понять, что просто планируемые затраты не порождают оценочного обязательства и поэтому не подлежат отражению в бухгалтерском учете. Намерения организации понести расходы не являются фактом хозяйственной деятельности.

Оценочные обязательства при выполнении условий их признания в бухгалтерском учете создаются в отношении следующих фактов хозяйственной деятельности организации:

- незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды, приводящие к оттоку экономических выгод организации;
- неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные организацией гарантийные обязательства в отношении реализованных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг,
- обязательства в отношении охраны окружающей среды, природоохранных мероприятий, рекультивации земель, связанных с производственной деятельностью организации и возникающих из требований законодательных и нормативных документов, договоров, действий или заявлений организации;

- вывод объектов из эксплуатации, ликвидационные обязательства по объектам основных средств и капитальным вложениям;
- реструктуризация организации, продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион и др.;
- наличие заключенных договоров, неизбежные расходы на исполнение которых превосходят поступления, ожидаемые от их исполнения (заведомо убыточные договоры) согласно п. 2 ПБУ 8/2010;
- обязательства по выплате и предстоящие расходы на оплату отпуска;
- обязательства по выплате и предстоящие расходы на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год;
- другие аналогичные факты.

Оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству (п. 15 ПБУ 8/2010). Важно отметить, что подобная оценка фиксируется по состоянию на отчетную дату. В дальнейшем величина оценочного обязательства подлежит пересмотру на регулярной основе. При наступлении новых событий, связанных с оценочным обязательством, и в конце отчетного года организация должна проверить обоснованность признания и величину оценочного обязательства. Любые корректировки согласно п. 23 ПБУ 8/2010 в отношении оценочного обязательства подлежат отражению перспективно как изменение оценочного значения. Примеры определения величины оценочных обязательств представлены в Приложении 2 к ПБУ 8/2010.

Под оценочные обязательства организация обязана создавать резервы. Бухгалтерский учет резервов под оценочные обязательства ведется на пассивном балансовом счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Резервы, не связанные с принятыми организацией на себя обязательствами (перед третьими лицами или сотрудниками организации), начислению не подлежат (например, по ремонту объектов основных средств).

Сумма начисленных резервов предстоящих расходов под оценочные обязательства относится (п. 8 ПБУ 8/2010):

– на счета учета затрат на производство (на расходы по обычным видам деятельности) при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с производством готовой продукции, оказанием услуг, выполнением работ, которые организация осуществляет на регулярной основе в обычном режиме функционирования организации, т.е. обязательство связано с осуществлением обычных видов деятельности (например, гарантийный ремонт готовой продукции, работ, услуг) [8].

В бухгалтерском учете составляют следующую запись:

Д 20,23,25,26,44–К 96;

– в стоимость актива при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с созданием, сооружением, приобретением, строительством, изготовлением объекта имущества (в частности ликвидационные обязательства, т.е. вывод объекта основных средств из эксплуатации (скважины, буровые установки, электростанции и пр.))

В бухгалтерском учете составляют следующую запись:

Д 08 — К 96;

– на прочие расходы при условии, что существующее на отчетную дату обязательство связано с прочей деятельностью организации (например, резервы, связанные с возможной реструктуризацией деятельности организации, с судебными разбирательствами, в том числе по искам налоговых органов):

Д 91 — К 96.

Конкретная корреспонденция счетов зависит от назначения резерва и порядка его формирования.

При списании фактически произведенных расходов (затрат), связанных с исполнением организацией своих обязанностей по осуществлению действий, предусмотренных оценочным обязательством, составляют запись

Д 96 — К 20,23,25,26,44 и др. или счетов учета кредиторской

задолженности (счет 76).

При недостаточности суммы признанного оценочного обязательства затраты организации по погашению обязательства отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке. В частности, превышение фактических расходов, связанных с судебными разбирательствами, над величиной начисленного резерва относится в дебет счета 91.2.

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат или признания кредиторской задолженности по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано (п. 21 ПБУ 8/2010).

В случае избыточности суммы признанного оценочного обязательства или в случае прекращения выполнения условий признанного оценочного обязательства неиспользованная сумма оценочного обязательства списывается с отнесением на прочие доходы организации (п. 22 ПБУ 8/2010):

Д 96 – К 91.1.

Создание резервов предстоящих расходов снижает прибыль отчетного периода, но не оказывает влияние на налогообложение прибыли по итогам хозяйственной деятельности. В результате организациям при создании и корректировке резервов предстоящих расходов необходимо использовать ПБУ 18/02.

3.3 Совершенствование учета финансовых результатов в ООО «Алан»

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) организация при организации бухгалтерского учета исходит из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. соблюдается принцип начисления, который предусматривает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду (и следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или

выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Таким образом, продукция, товары, работы, услуги признаются реализованными в момент перехода права собственности. Исходя из этого, выручку от продажи показывают при наличии:

- момента оплаты, т.е. на дату зачисления платежа от покупателя (заказчика) на расчетные, валютные счета или в кассу;
- момента отгрузки, т.е. на дату отгрузки и предъявления покупателем расчетных документов.

По показателю «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов)» отражаются фактические затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг без учета коммерческих и управленческих расходов.

Показатель «Валовая прибыль» отражает разницу между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных платежей) и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ и услуг.

По показателю «Коммерческие расходы» проходят:

- по производственным организациям – расходы по продаже продукции, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданной продукции, работам и услугам (Д 90 К 44);
- по торговым, снабженческо-сбытовым и иным посредническим организациям – расходы на продажу, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и приходящиеся на проданные товары (Д 90 К 44).

По показателю «Управленческие расходы» производят записи те организации, которые в соответствии с принятой учетной политикой суммы, записанные по счету 26 «Общехозяйственные расходы», списывают на счет 90 (Д 90 К 26).

Прибыль (убытки) от продаж отражает разницу между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) и суммой их себестоимости, коммерческих и управленческих расходов.

Показатели «Проценты к получению» и «Проценты к уплате» охватывают:

- суммы причитающихся (подлежащих) в соответствии с договорами к получению (к уплате) дивидендов (процентов) по облигациям, депозитам и т.п., учитываемые на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- суммы, причитающиеся от кредитных организаций за пользование остатками средств, находящихся на счетах организации.

Показатель «Доходы от участия в других организациях» отражает доходы, подлежащие к получению:

- ценными бумагами, вложенными в другие организации;
- от участия в совместной деятельности без образования юридического лица (по договору простого товарищества).

Показатели «Прочие операционные доходы» и «Прочие операционные расходы» фиксируют движение имущества организации. Сюда относятся: продажа (выбытие) основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей и прочего имущества; предоставление за плату во временное пользование внеоборотных активов организации; участие в уставных капиталах других организаций (вместе с процентами и иными доходами и расходами по ценным бумагам), включая и совместную деятельность по договору простого товарищества; проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и проценты, уплаченные за использование кредитов и займов.

При этом доходы и расходы по указанным операциям показываются отдельно, т.е. не сальдируются. Данные по операционным доходам показываются за минусом сумм налога на добавленную стоимость и других аналогичных обязательных платежей.

Показатели «Внереализационные доходы» и «Внереализационные расходы» формируются нарастающим итогом с начала года. В состав внереализационных доходов включают: штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору

дарения; поступления в возмещение причиненных организации убытков; прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; курсовые разницы; сумму дооценки активов (за исключением внеоборотных активов) и др.

Внереализационные расходы охватывают: штрафы, пени, неустойки за нарушение договоров; возмещение причиненных организацией убытков; убытки прошлых лет, признанные в отчетном году; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; курсовые разницы; сумму уценки активов (за исключением внеоборотных активов) и др.

Внереализационные доходы и расходы в бухгалтерском учете отражаются, исходя из принципа начисления.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету доходов и расходов организации (ПБУ 9 и 10/99) при отражении выручки, себестоимости, операционных доходов и расходов, а также управленческих и коммерческих расходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов в общей сумме доходов и расходов за отчетный период, должны приводиться расшифровки этих сумм.

Показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» характеризует прибыль (убыток) от продажи плюс (минус) операционные и плюс (минус) внереализационные доходы.

По показателю «Налог на прибыль и другие аналогичные платежи» приводится сумма налога на прибыль и иные платежи в бюджет, учтенные в течение отчетного года по счету 99. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» учитываются начисления налогов и иных платежей (штрафные санкции за несвоевременное исполнение обязательств по платежам в бюджет, государственные внебюджетные фонды и т.д.) в бюджет за счет прибыли.

Прибыль (убыток) от обычной деятельности организации определяют как разницу между прибылью (убытком) до налогообложения и налогом на

прибыль и аналогичные обязательства.

К показателю «Чрезвычайные доходы (прочие поступления)» относятся поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.), а также страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов и т.п.

Показатель «Чрезвычайные расходы» охватывает расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Чрезвычайные доходы и расходы относятся непосредственно на счет 99 «Прибыли и убытки».

Чистая прибыль (убыток) отчетного года – прибыль или убыток от обычной деятельности плюс чрезвычайные доходы минус чрезвычайные расходы в случае их возникновения.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Операции по учету и анализу доходов и расходов занимают наибольший удельный вес в работе бухгалтерии. Операции по учету доходов и расходов – это расчеты с поставщиками, заказчиками, с бюджетом, с персоналом по оплате труда. Однако наибольший интерес со стороны налоговых органов вызывают расчеты предприятия с поставщиками и заказчиками. В первую очередь, они являются базой для начисления НДС.

Проведенное исследование теоретических аспектов прибыли показывает, что в условиях хозяйственной самостоятельности и самофинансирования значительно усилилась стимулирующая роль прибыли в деятельности предприятия. Способность к получению прибыли позволяет предприятию наращивать собственный капитал, служит залогом финансовой устойчивости и финансовой привлекательности для дальнейшего развития производства.

Формирование информации для управления прибылью в последовательности получаемых показателей, исходя из сущности общей прибыли, отвечает действующей практике бухгалтерского учета, увязывается с порядком определения показателей отчетности и обеспечивает корректность в получении информации для принятия управленческих решений.

Бухгалтерский учет в ООО «Алан» ведется согласно нормативно – правовым документам по бухгалтерскому учету и формирует полную и достоверную информацию о деятельности организации, и ее имущественном положении.

Основную часть расходов составляют материальные затраты и заработная плата, меньшую часть – амортизационные отчисления, прочие расходы (командировки, обучение). Увеличение расходов вызвано увеличением среднесписочной численности персонала.

«Алан» устанавливает оптимально возможную цену на свои продукты, которая должна полностью возмещать все издержки обращения,

распределение и сбыт товара, а также обеспечивать получение определенной прибыли.

Экономические показатели свидетельствуют о финансовом благополучии «Алан». Но в тоже время, для увеличения эффективности деятельности, укрепления финансового состояния, предприятию необходимо снижение себестоимости с одновременным увеличением объема производства.

По данным бухгалтерского баланса с учетом предлагаемых корректировок, дает возможность руководству организации планировать и осуществлять обоснованную политику по использованию прибыли как источника финансирования имущества, обеспечивая поддержание ликвидности баланса и повышение финансовой устойчивости организации.

Следует заметить, что выявленное снижение рентабельности не носит катастрофический характер и обусловлено техническими факторами перевооружения предприятия. В следующих производственных циклах ожидается существенный рост так называемой отложенной рентабельности. Для обеспечения реализации данного прогноза в изучаемой организации следует усилить работу в части бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов. Предлагаемые мероприятия по развитию бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Алан» в части применения счета 22 «Сверхнормативные расходы (затраты)» должны повысить оперативность и точность представления управленческой информации и повысить качество управления финансовыми результатами ООО «Алан».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации от 26. 01. 1996 г. № 14-ФЗ (принят ГД ФС РФ 22. 12. 1995 г.), (ред. 28. 12. 2016 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31. 07. 1998 г. № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16. 07. 1998 г.), (ред. от 05. 04. 2016 г.).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» принят ГД РФ 06.12. 2011 № 402-ФЗ.
4. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 № 208-ФЗ (ред. от 27.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 08.01.2019).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина РФ от 29. 07. 1998 г. (в ред. от 11. 04. 2018 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08 от 06. 10. 2008 № 106н (в ред. от 28. 04. 2017).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 от 6 июля 1999 г. № 43н (в ред. от 08. 11. 2010 г. № 142н).
8. Приказ Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) (с изменениями и дополнениями) Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12182729/#ixzz5pMe8y4cD>
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 от 6 мая 1999 г. № 32н (в ред. от 06. 04. 2015 г.).
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99.
11. Приказ Минфина РФ от 16 октября 2000 г. N 92н Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ

13/2000 (С изменениями и дополнениями от 18 сентября 2006 г., 4 декабря 2018 г.) Система ГАРАНТ: <http://base.garant.ru/12121299/#ixzz5pMbkb8E>.

12. Приказ Минфина России от 19.11.2002 N 114н (ред. от 06.04.2015) Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

13. Приказ Минфина РФ от 02. 07. 2010 г. № 66н (в ред. от 05. 03. 2018 г.) «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

14. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 08. 11. 2010 г. № 142н).

15. Астахов В.П. Бухгалтерский финансовый учет. Учебное пособие Серия «Экономика и управление», 2017 г. – 324с.

16. Бухгалтерская отчетность предприятия: сборник нормативных документов. М., 2018. – 156 с.

17. Гетман В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Г. Гетман, В.А. Терехова. – М.: «Издат. Дом Дашков и К», 2018;

18. Гиляровская Л.Т. Экономический анализ / Учебник для экономических вузов, 2018;

19. Глинская О.С. Методика применения аналитических процедур в аудите прогнозной информации. М.: «Издат. Дом Дашков и К». – 2018. – 230с.

20. Гусева Т.М., Шеина Т.Н. Бухгалтерский учет: Учеб. практическое пособие, М.: «Издат. Дом Дашков и К» 2018. – 236 с.

21. Донцова Л.В. и др., Анализ финансовой отчетности: учебник для вузов / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова, 2010. – 328 с.

22. Елагин Ю.А., Николаева Т.И. Технология и коммерческая деятельность. 2017;

23. Ефимова О.В. Финансовый анализ: учеб. пособие / О.В. Ефимова – М.: Бухгалтерский учет, 2017. – 528 с.;

24. Зырянова Т.В., Терехова О.Е., Методические подходы к внедрению внутреннего аудита в систему управления предприятием // Экономический

анализ: теория и практика. – 2018. – С. 129-134.

25. Калиничева Р.В., Шохнех А.В. Организация, технология и экономическая эффективность деятельности внутреннего аудита: Учебное пособие. – Волгоград: Волгоградское научное издательство, 2010;

26. Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2018..;

27. Козлова Е. П. и др. «Бухгалтерский учет в организациях», 2017 г.;

28. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2018.

29. Корчинская Г.И., Муравицкая Н.К. « Бухгалтерский учет », Изд-во Кнорус, 2016г.;

30. Качковская О.Е. Бухгалтерский финансовый учет.– М.: КНОРУС, 2018;

31. Макальская М.Л.и др., Бухгалтерский учет: учебник для вузов / М. Л. Макальская, И.А. Фельдман. – М.: Высшее образование, 2017.;

32. Макарьева В.И.и др., Анализ финансовых результатов, рентабельности и себестоимости продукции: учебное пособие / Э. И. Крылов, Власова В. М., Журавкова И.В., И.В. Журавкова. – М.: Финансы и статистика, 2018;

33. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, – 322 с.;

34. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета. – СПб.: Питер, 2011.

35. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Недлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, – 48 с.;

36. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С., Пошерстник Е.Б. Самоучитель по бухгалтерскому учету. – СПб: «Издательский дом Герда», 2017. – 325с.

37. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, – 340с.

38. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен,

М.Ф. Ван Бреда; пер. с англ., под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, – 249 с.;

39. Чечевицына Л.Н. Анализ финансово–хозяйственной деятельности: учебник. Ростов н/Д: Феникс, 2018. – 430с.

40. Швецкая В.М., Головкин Н.А.. Бухгалтерский учет. Учебное пособие. М.: «Дашков и К», 2017. – 347с.

41. Шеремет А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Е.В. Негашев. М.: ИНФРА–М, 2016. – 290с.

42. ORGANIZATION OF COST ACCOUNTING OF FUR FARMING IN CONTROLLING CONCEPT / Klychova G.S., Zakirova A.R., Safiullin N.Z. // Mediterranean Journal of Social Sciences. 2014. Т. 5. № 18 SPEC. ISSUE. С. 219-222.

43. MANAGEMENT REPORTING AND ITS USE FOR INFORMATION ENSURING OF AGRICULTURE ORGANIZATION MANAGEMENT / Klychova G.S., Zakirova A.R., Mukhamedzyanov K.Z., Faskhutdinova M.S. / Mediterranean Journal of Social Sciences. 2014. Т. 5. № 24. С. 104-110.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Таблица А.1 – Положения по бухгалтерскому учету регулирующие порядок формирования показателей финансовых результатов

Номер, год принятия	Дата принятия	Номер приказа	Наименование нормативного акта
1998	29.07.1998	№ 37 н	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности
ПБУ 1/2008	06.10.2008.	№ 106 н	Учетная политика организации
ПБУ 2/2008	24.10.2008	№ 116н	Учет договоров строительного подряда
ПБУ 3/2006	27.11.2006	№ 154н	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте
ПБУ 4/99	06.07.1999	№ 43н	Бухгалтерская отчетность организации
ПБУ 5/01	09.06.2001	№ 44н	Учет материально-производственных запасов
ПБУ 6/01	30.03.2001	№ 26н	Учет основных средств
ПБУ 7/98	25.11.1998	№ 56н	События после отчетной даты
ПБУ 8/2010	13.12.2010	№ 167н	Оценочные обязательства, установленные обязательства и условные активы
ПБУ 9/99	06.05.1999	№ 32н	Доходы организации
ПБУ 10/99	06.05.1999	№ 33н	Расходы организации
ПБУ 11/2008	29.04.2008	№ 48н	Информация о связанных сторонах
ПБУ 12/2010	08.11.2010	№ 143н	Информация по сегментам
ПБУ 13/2000	16.10.2000	№ 92н	Учет государственной помощи
ПБУ 14/2007	27.12.2007	№ 153н	Учет нематериальных активов
ПБУ 15/2008	06.10.2008	№ 107н	Учет расходов по займам и кредитам
ПБУ 16/02	02.07.2002	№ 66н	Информация по прекращаемой деятельности
ПБУ 17/02	19.11.2002	№ 115н	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
ПБУ 18/02	19.11.2002	№ 114н	Учет расчетов по налогу на прибыль
ПБУ 19/02	10.12.2002	№ 126н	Учет финансовых вложений
ПБУ 20/03	24.11.2003	№ 105н	Информация об участии совместной деятельности
ПБУ 21/2008	06.10.2008	№ 106н	Изменение оценочных значений
ПБУ 22/2010	28.06.2010	№ 63н	Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности
ПБУ 23/2011	02.02.2011	№ 11н	Отчет о движении денежных средств
ПБУ 24/2011	06.10.2011	№ 125н	Учет затрат на освоение природных ресурсов

Схема Б.1 – Поступление экономических выгод в бухгалтерском учете

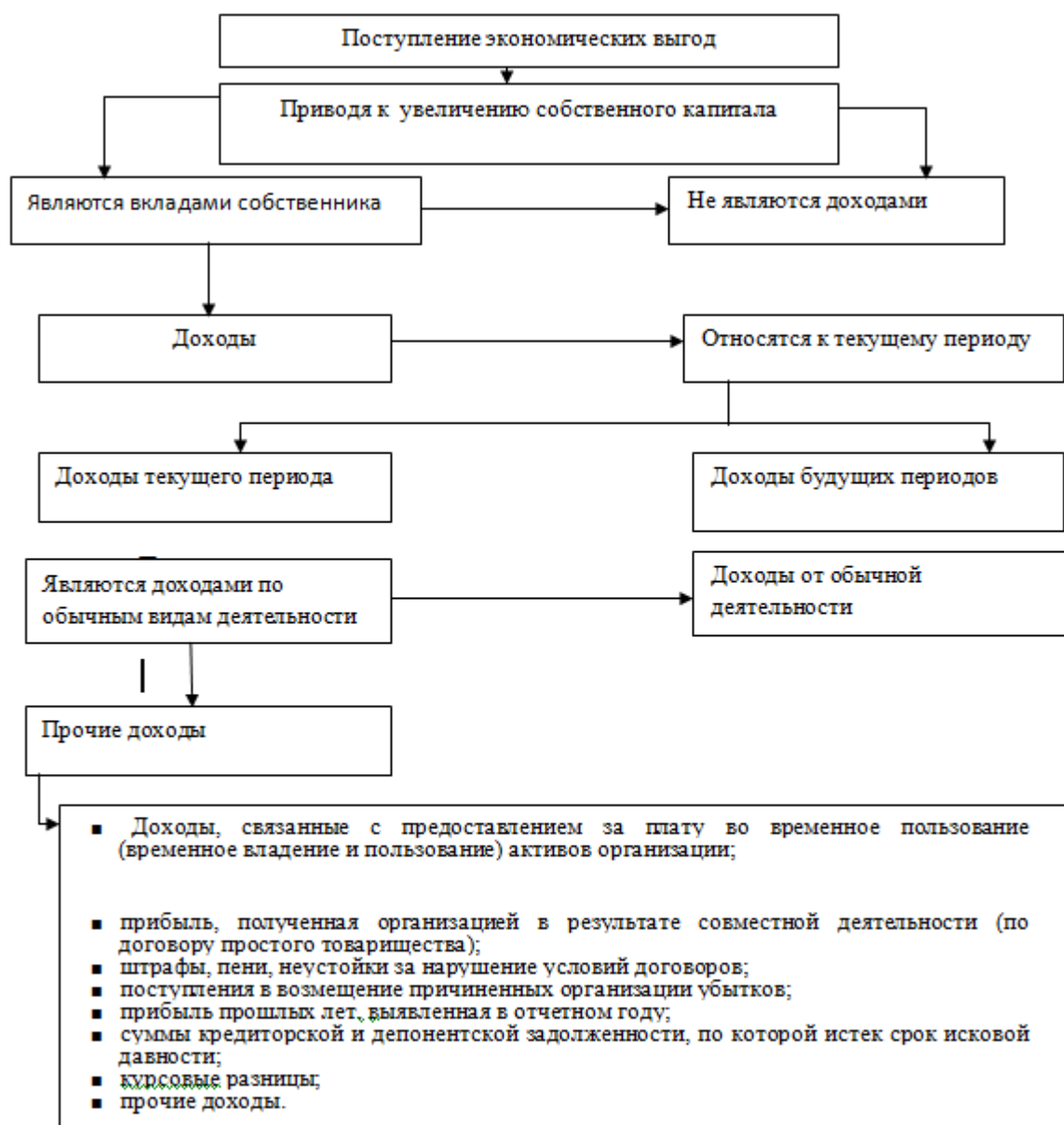


Схема В.1 – Выбытие экономических выгод в бухгалтерском учете

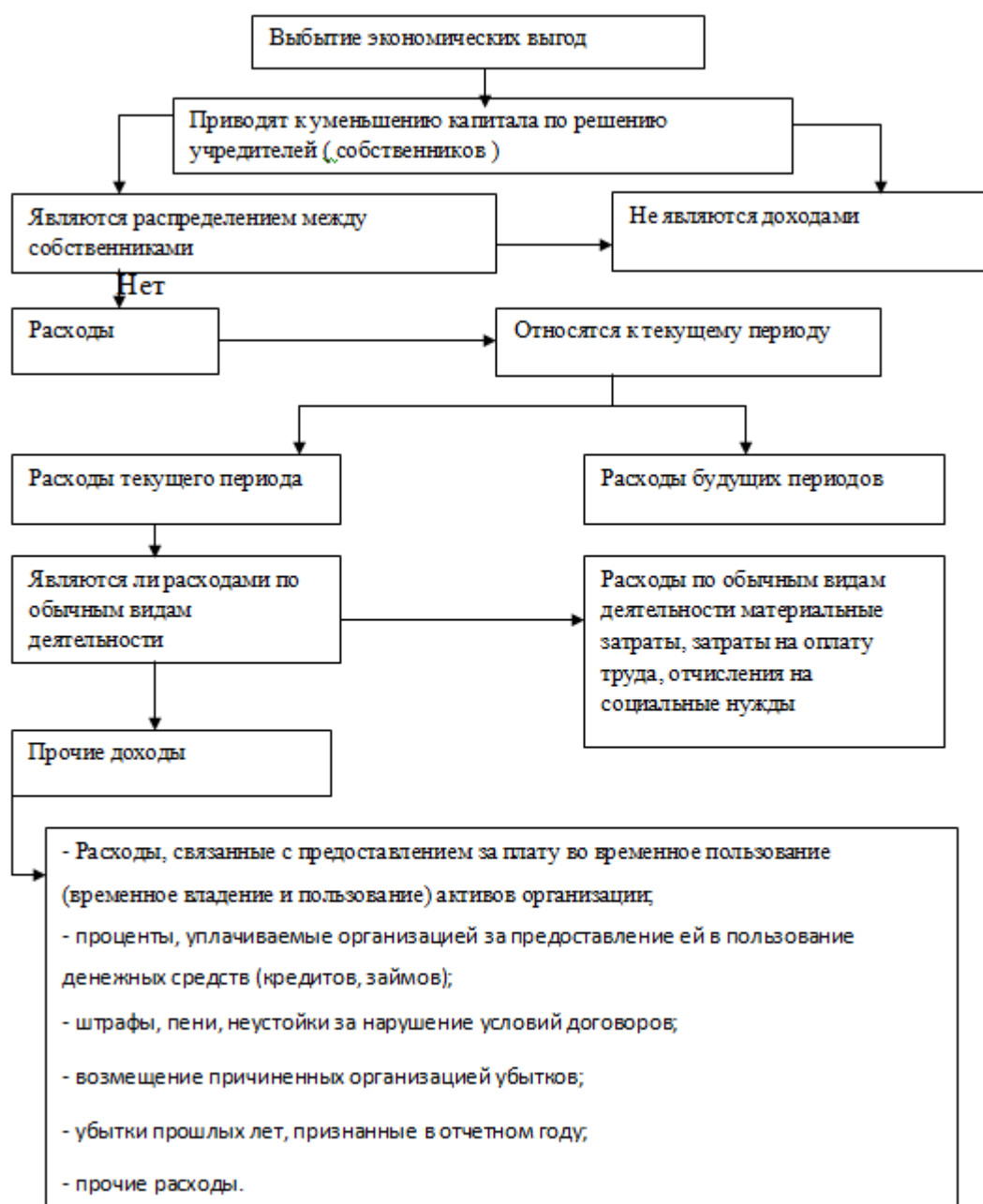
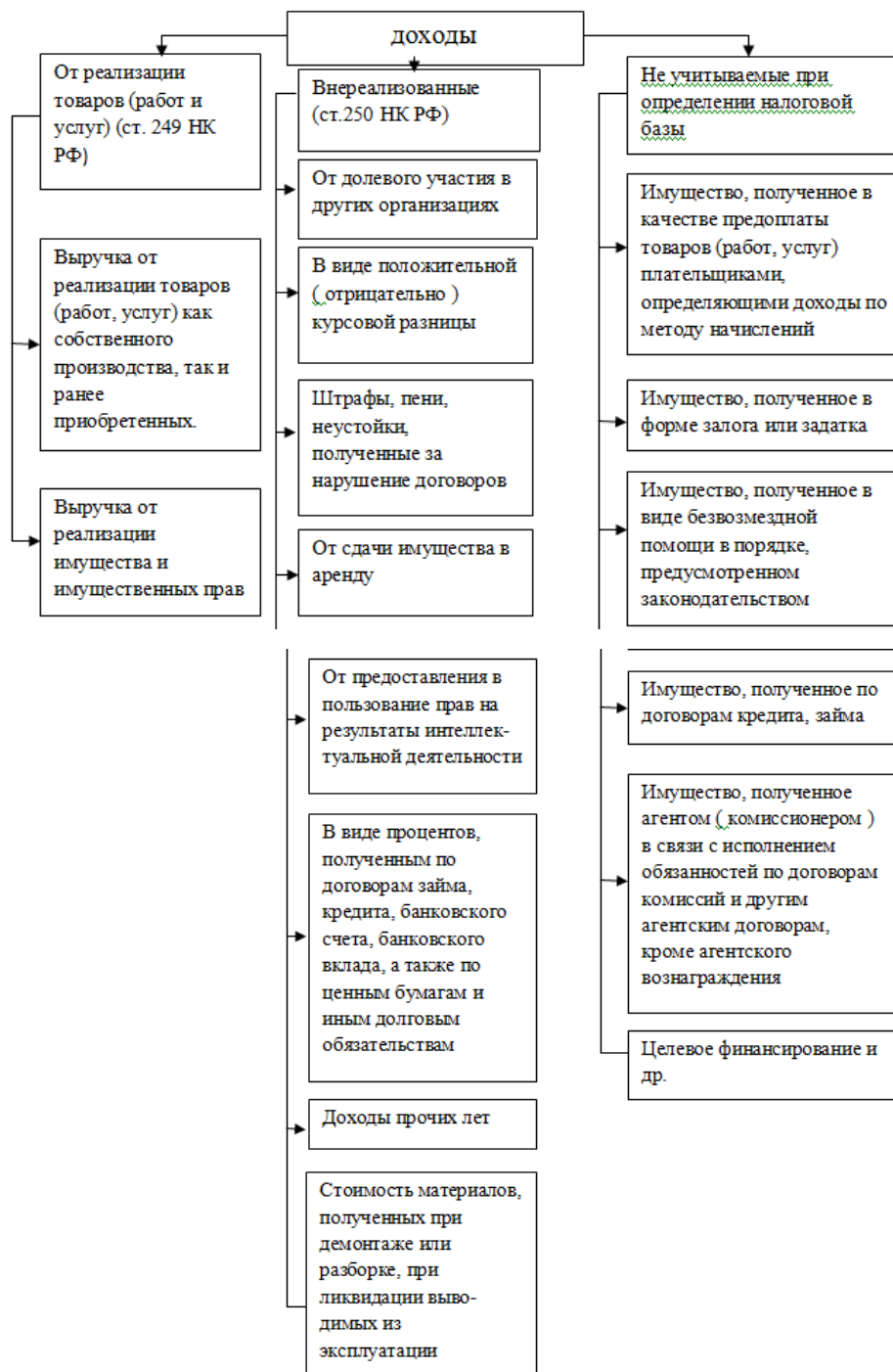


Схема Г.1 – Классификация доходов организации в соответствии с НК РФ



ИНСТРУКЦИЯ

по охране и безопасности труда

Настоящая инструкция разработана в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами в области охраны труда и может быть дополнена иными дополнительными требованиями применительно к конкретной должности или виду выполняемой работы с учетом специфики трудовой деятельности в конкретной организации и используемых оборудования, инструментов и материалов. Проверку и пересмотр инструкций по охране труда для работников организует работодатель. Пересмотр инструкций должен производиться не реже одного раза в 5 лет.

1. Общие требования безопасности.

1.1. К самостоятельной работе в качестве бухгалтера допускаются лица, имеющие соответствующее образование и подготовку по специальности, обладающие теоретическими знаниями и профессиональными навыками в соответствии с требованиями действующих нормативно-правовых актов, не имеющие противопоказаний к работе по данной профессии (специальности) по состоянию здоровья, прошедшие в установленном порядке предварительный (при поступлении на работу) и периодический (во время трудовой деятельности) медицинские осмотры, прошедшие обучение безопасным методам и приемам выполнения работ, вводный инструктаж по охране труда и инструктаж по охране труда на рабочем месте, проверку знаний требований охраны труда, при необходимости стажировку на рабочем месте. Проведение всех видов инструктажей должно регистрироваться в Журнале инструктажей с обязательными подписями получившего и проводившего инструктаж. Повторные инструктажи по охране труда должны проводиться не реже одного раза в год.

1.2. Бухгалтер обязан соблюдать Правила внутреннего трудового распорядка, установленные режимы труда и отдыха; режим труда и отдыха инструктора-методиста определяется графиком его работы.

1.3. При осуществлении производственных действий в должности бухгалтера возможно воздействие на работающего следующих опасных и вредных факторов:

- нарушение остроты зрения при недостаточной освещённости рабочего места, а также зрительное утомление при длительной работе с документами и (или) с ПЭВМ;

- поражение электрическим током при прикосновении к токоведущим частям с нарушенной изоляцией или заземлением (при включении или выключении электроприборов и (или) освещения в помещениях;

- снижение иммунитета организма работающего от чрезмерно продолжительного (суммарно – свыше 4 ч. в сутки) воздействия электромагнитного излучения при работе на ПЭВМ (персональной электронно-вычислительной машине);

- снижение работоспособности и ухудшение общего самочувствия ввиду переутомления в связи с чрезмерными для данного индивида фактической продолжительностью рабочего времени и (или) интенсивностью протекания производственных действий;

- получение травм вследствие неосторожного обращения с канцелярскими принадлежностями либо ввиду использования их не по прямому назначению;

- получение физических и (или) психических травм в связи с незаконными действиями работников, учащихся (воспитанников), родителей (лиц, их заменяющих), иных лиц, вошедших в прямой контакт с экономистом для решения тех или иных вопросов производственного характера.

1.4. Лица, допустившие невыполнение или нарушение настоящей Инструкции, привлекаются к дисциплинарной ответственности и, при необходи-

мости, подвергаются внеочередной проверке знаний норм и правил охраны труда.

2. Требования охраны труда перед началом работы.

2.1. Проверить исправность электроосвещения в кабинете.

2.2. Проверить работоспособность ПЭВМ, иных электроприборов, а также средств связи, находящихся в кабинете.

2.2. Проветрить помещение кабинета.

2.3. Проверить безопасность рабочего места на предмет стабильного положения и исправности мебели, стабильного положения находящихся в сгруппированном положении документов, а также проверить наличие в достаточном количестве и исправность канцелярских принадлежностей.

2.4. Уточнить план работы на день и, по возможности, распределить намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые 45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объёме не менее 30 мин. для приёма пищи ориентировочно через 4-4,5 ч. слуха, памяти, внимания - вследствие ром для решения тех или иных вопросов производственного характера.

3. Требования охраны труда во время работы.

3.1. Соблюдать правила личной гигиены.

3.2. Исключить пользование неисправным электроосвещением, неработоспособными ПЭВМ, иными электроприборами, а также средствами связи, находящимися в кабинете.

3.3. Поддерживать чистоту и порядок на рабочем месте, не загромождать его бумагами, книгами и т.п.

3.4. Соблюдать правила пожарной безопасности.

3.5. Действуя в соответствии с планом работы на день, стараться распределять намеченное к исполнению равномерно по времени, с включением 15 мин. отдыха (либо кратковременной смены вида деятельности) через каждые

45 мин. однотипных производственных действий, а также с отведением времени в объеме не менее 30 мин. для приёма пищи.

4. Требования охраны труда в аварийных ситуациях.

4.1. При возникновении в рабочей зоне опасных условий труда (появление запаха гари и дыма, повышенное тепловыделение от оборудования, повышенный уровень шума при его работе, неисправность заземления, загорание материалов и оборудования, прекращение подачи электроэнергии, появление запаха газа и т.п.) немедленно прекратить работу, выключить оборудование, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, при необходимости вызвать представителей аварийной и (или) технической служб.

4.2. При пожаре, задымлении или загазованности помещения (появлении запаха газа) необходимо немедленно организовать эвакуацию людей из помещения в соответствии с утвержденным планом эвакуации.

4.3. При обнаружении загазованности помещения (запаха газа) следует немедленно приостановить работу, выключить электроприборы и электроинструменты, открыть окно или форточку, покинуть помещение, сообщить о происшедшем непосредственному или вышестоящему руководству, вызвать аварийную службу газового хозяйства.

4.4. В случае возгорания или пожара немедленно вызвать пожарную команду, проинформировать своего непосредственного или вышестоящего руководителя и приступить к ликвидации очага пожара имеющимися техническими средствами.

Физическая культура на производстве

Физическая культура на производстве – важный фактор повышения производительности труда.

Создание предпосылок к высокопроизводительному труду экономических специальностей, предупреждение профессиональных заболеваний и травматизма на производстве способствует использованию физической культуры для активной работы, отдыха и восстановления работоспособности в рабочее и свободное время.

В режиме труда и отдыха сотрудников аппарата бухгалтерии учтены такие факторы, как время официально разрешенных пауз во время работы. В качестве обязательной к применению меры в работе бухгалтера имеются две 10-минутные физкультурные паузы в течение рабочего дня. Помимо этого согласно Гигиеническим требованиям к ПЭВМ и организации работы с ними (утверждены постановлением Минздрава России от 3 июня 2003 г. № 118) У людей, работающих за компьютером, должны быть законные перерывы общей длительностью до 90 мин в день в счет рабочего времени.

Культура делового общения на предприятии

В целях повышения деловой репутации предприятия ООО «Алан» и его сотрудников и формирования благоприятного климата в коллективе разработаны и используются следующие локальные нормативные документы:

- Кодекс деловой этики;
- Кодекс делового общения;
- Стратегия развитие предприятия;
- Ценности предприятия;
- Корпоративная социальная ответственность.