





















































































1. Замена аммиачного холодильного оборудования на фреоновое в камерах 3-го и 4-го этажей;
2. Монтаж вентилируемого фасада с теплоизоляцией и гидроизоляцией;
3. Восстановление системы электрообогрева грунта в камерах;
4. Капитальный ремонт кровли, замена лифтов.

В 2013 году для повышения производственных мощностей рыбоперерабатывающий цех ОАО «Удмуртский хладокомбинат» были приобретены камеры для посола рыбы и камерами дефростации. Также в 2013 году организация усовершенствовала программы производственного контроля и внедрило систему ХАССП (система управления безопасностью пищевых продуктов, которая обеспечивает контроль на абсолютно всех этапах пищевой цепочки, в любой точке производственного процесса, а также хранения и реализации продукции, где существует вероятность возникновения опасной ситуации).

В конце 2015 года в рамках инвестиционного проекта по увеличению производительности рыбоперерабатывающего цеха на Удмуртском хладокомбинате были установлены коптильные печи немецкой фирмы Reich. Новое оборудование позволило увеличить мощность цеха с 350 до 600 тонн.

Организационная структура общества представлена в Приложении А, а структура управления - в Приложении Б.

Структура управления является линейно-функциональной. Сущность этой структуры управления состоит в том, что управляющие воздействия на объект могут передаваться не только одним доминантным лицом – руководителем, который получает официальную информацию только от своих, непосредственно ему подчиненных лиц, принимает решения по всем вопросам, относящимся к руководимой им части объекта и несет ответственность за его работу перед вышестоящим руководителем, но и линейными руководителями.

Управляющий директор осуществляет руководство в соответствии с действующим законодательством и уставом организации, производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельностью.

Бухгалтерия осуществляет формирование своевременного, полного и достоверного бухгалтерского, налогового учёта и отчётности о деятельности хладокомбината, его имущественном положении.

Коммерческий отдел разрабатывает маркетинговую стратегию, способствует развитию сбытовой сети, повышению эффективности бизнеса с целью получения максимальной прибыли. Также коммерческий отдел выполняет функции снабжения: осуществляет организацию обеспечения всеми необходимыми материальными ресурсами требуемого качества и количества.

Руководство коммерческим отделом осуществляет коммерческий директор, отвечающий за своевременный и качественный сбыт продукции.

Производственный отдел осуществляет организацию производства продукции высокого качества, бесперебойной и надёжной работы технологического оборудования. Руководит производственным отделом заведующий производством. Заведующий производством осуществляет руководство производственной деятельностью организации. Направляет деятельность трудового коллектива на обеспечение ритмичного выпуска продукции собственного производства требуемого ассортимента и качества в соответствии с производственным заданием. Проводит работу по совершенствованию организации производственного процесса, внедрению прогрессивной технологии, эффективному использованию техники, повышению профессионального мастерства работников в целях повышения качества выпускаемой продукции. Составляет заявки на необходимое сырьё, обеспечивает их своевременное получение со склада, контролирует сроки, ассортимент, количество и качество их поступления и реализации.

Заведующий лабораторией проверяет качество сырья, вспомогательных материалов, готовой продукции и соблюдения технологических и санитарно-

гигиенических режимов производства продукции и проводится в аккредитованной лаборатории организации.

Отдел кадров формирует трудовой коллектив с высоким уровнем профессионально-квалификационных качеств требуемых профессий, специальностей и квалификации.

Экономисты по планированию осуществляют работу по экономическому планированию в организации, направленному на организацию рациональной хозяйственной деятельности в соответствии с потребностями рынка, выявление и использование резервов производства с целью достижения наибольшей результативности деятельности комбината. Подготавливают исходные данные для составления проектов перспективных и годовых планов производственно-хозяйственной деятельности, разрабатывают с учетом прогнозных и маркетинговых данных отдельные разделы плана с разбивкой по кварталам, выполняют расчеты и обоснования к ним. Осуществляют совместно с бухгалтерией работу по учету и анализу результатов производственно-хозяйственной деятельности.

Юристы решают все правовые вопросы организации и ведут сопровождение договорной и претензионной работы

Служба главного инженера обеспечивает организацию ремонта, реконструкции и технического обслуживания основного и вспомогательного оборудования, соблюдения правил охраны труда, охраны окружающей среды.

Склад материалов и готовой продукции организует приём, хранение, учёт и отпуск товарно-материальных ценностей и готовой продукции.

Транспортная группа осуществляет доставку продукции со склада в торговые точки города и района.

Производственные мощности включают в себя:

- фабрику мороженого
- рыбоперерабатывающий цех
- четырехэтажный холодильник общей ёмкостью 10000 т.

единовременного хранения

- складской комплекс ёмкостью 6000 т.

Склады оборудованы автомобильными погрузочными рампами и двумя железнодорожными тупиками; складские перемещения осуществляются погрузчиками, лифтами, штабелерами, гидравлическими тележками, укладка паллетная.

Общая площадь территории, занимаемой ОАО «Удмуртский хладокомбинат» составляет около 8,4 гектара.

Для стимулирования продаж покупателям предоставляется холодильное оборудование - на территории Удмуртии около 1500 единиц, за пределами Удмуртии около 1000 единиц.

Деятельность организации в настоящее время сосредоточена на производстве и оптовой реализации региональным клиентам продукции глубокой заморозки (в основном – рыба с/м), а также продукции собственного производства - продукции рыбопереработки, мороженого.

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» выпускает продукцию нескольких направлений. Более 100 наименований мороженого, более 200 наименований рыбной продукции: соленая, копченая, свежемороженая рыба под торговыми марками: «Удмуртрыба», «Рыбацкие байки», а также несколько наименований вареников. В настоящее время субхолдинг активно ведет работу по ребрендингу и созданию новых брендов на все виды продукции.

Мороженое, продукция рыбопереработки, свежемороженая рыба, замороженные полуфабрикаты – продукты повседневного спроса. Продукция изготавливается по традиционным отечественным рецептам и проходит жесткий лабораторный контроль на всех стадиях производства, поэтому визитной карточкой организации является высокое качество продукции, отмеченное многочисленными призами и наградами.

География продаж насчитывает более 14 регионов по мороженому и 6 регионов по рыбопереработке РФ.

Сегодня ОАО «Удмуртский хладокомбинат» может предложить своим

покупателям:

- более 200 видов мороженого, это - эскимо в шоколадной и цветной глазури с различными вкусовыми добавками и наполнителями, «Сладкий лед», мороженое в вафельных стаканчиках, мороженое в брикетах, ведра, торты, весовое мороженое и мороженое для сегмента HORECA – отелей, ресторанов, кафе.

- более 150 видов рыбопродукции производимой под ТМ «Удмуртрыба», «Рыбацкие байки» и «Созвездие». Ассортиментный ряд включает в себя пресервы, рыба горячего и холодного копчения, вяленая рыба, салаты рыбоовощные и из морской капусты, а так же кулинарные изделия из деликатесной рыбы.

Вся продукция изготавливается из тщательно отобранного сырья. Автоматический цикл производства и новые печи обеспечивают непревзойденное качество копчения. Вся рыбная продукция производится на немецком оборудовании по технологии, которая предусматривает очистку дымовоздушных смесей. Для копчения используется опил пород буковых деревьев, которые являются 100% экологически чистыми, что обуславливает высокое качество производимого продукта.

Продукция компании является многократным призером выставок и конкурсов. Продукцию отличает признанное качество, оригинальная упаковка, постоянно обновляющийся ассортимент. Забота о потребителе и соблюдение традиций качества наиболее полно характеризует деятельность компании. Продукция прошла добровольную сертификацию.

Финансовое состояние экономического субъекта характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источников их формирования (собственного капитала и обязательств, т.е. пассивов).

Суть финансового анализа заключается в оценке и прогнозировании финансового состояния организации по данным бухгалтерской финансовой отчетности и учета. Финансовый анализ является одним из важнейших элементов финансовой политики предприятия. Рассмотрим основные

показатели финансовых результатов деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат» за 2013– 2015 г. в таблице 2.1.

**Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат» за 2013 – 2015 гг.**

№п/п	Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
1	Выручка, тыс. руб.	1150069	998751	1935584	168,3
2	Себестоимость, тыс. руб.	1037756	853429	1687874	162,6
3	Валовая прибыль, тыс. руб.	112313	145322	247710	220,6
4	Прибыль от продажи, тыс. руб.	-13084	15411	23603	-
5	Прибыль (убыток) до налогообложения (+;-) тыс. руб.	4297	4798	55039	1280,9
6	Чистая прибыль (убыток) (+;-), тыс. руб.	6628	11576	62381	941,2
7	Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+;-), %	-1,12	1,57	1,23	-

Как свидетельствуют данные таблицы 2.1, выручка от продажи продукции в 2015 году увеличилась по сравнению с 2013 - 2014 гг. Себестоимость выросла менее существенно (на 62,6% против 68,3% роста выручки). Улучшаются все показатели прибыли: валовая выросла на 120,6%, прибыль до налогообложения на 1180,9%.

Чистая прибыль в 2015 г. выросла на 841,2% по отношению к 2013 г. Однако показатель рентабельности остается низким из-за высоких расходов.

**Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала**

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2013 г.
1	<b>Показатели обеспеченности и эффективности использования основных денежных средств</b>				
	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	201314,5	198927	206235	102,44
	в т.ч.производственных	185209	183013	193861	104,67
	Фондовооруженность, тыс.руб.	1597,73	1554,12	1611,21	100,84
	Фондоемкость, руб.	0,17505	0,19918	0,10655	60,87
	Фондоотдача, руб.	5,71	5,02	9,39	164,29
	Рентабельность использования основных средств, %	3,29	5,82	30,25	-
2	<b>Показатели эффективности использования трудовых ресурсов</b>				
	Заграты труда, тыс.чел.-час.	245	249	249	101,59
	Производительность труда, тыс. руб./чел.	9128	7803	15122	165,67
	Фонд оплаты труда, тыс.руб.	35636	36202	37892	106,33
	Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	32,27	27,59	51,08	158,28
3	<b>Показатели эффективности использования материальных ресурсов</b>				
	Материалоотдача, руб.	1,45	2,49	3,97	273,74
	Материалоемкость, руб.	0,69	0,40	0,25	36,53
	Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,11	0,17	0,15	135,60
	Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,90	0,85	0,87	96,64
4	<b>Показатели эффективности использования капитала</b>				
	Рентабельность совокупного капитала (актива), %	0,78	0,62	5,78	-
	Рентабельность собственного капитала, %	4,49	4,48	32,45	-
	Рентабельность внеоборотных активов, %	1,24	1,37	12,81	-
	Рентабельность оборотных активов, %	2,10	1,14	10,54	-

Среднегодовая стоимость основных средств выросла на 2,44% за счет приобретения новых основных средств. Фондовооруженность выросла не значительно из-за несущественного роста стоимости основных средств на фоне роста численности персонала на 2 человека. Фондоотдача на фоне значительного роста выручки выросла на 64,29%, обратно пропорционально ей снизилась фондоемкость (на 39,13%).

Затраты тыс.чел /часов существенно не выросли (1,59%), что связано с ростом численности персонала на 2 человека (1% к общей численности). Изменение фонда оплаты труда составило 6,33%, что связано с увеличением штата, существенного повышения заработной платы в организации не было. Показатель выручки на 1 руб. затрат на оплату труда вырос на 58,28%. Таким образом, улучшилась эффективность использования труда в обществе.

Материалоотдача выросла на 173,74%, соответственно снизилась материалоемкость на 63,47% - за счет большего роста выручки по сравнению с ростом материальных затрат. Прибыльность на 1 руб. материальных затрат и материальные затраты в выручке показывают, что материальные ресурсы стали более эффективно использоваться.

Все показатели рентабельности свидетельствуют о прибыльности деятельности организации и имеют положительную динамику, то есть эффективность использования капитала и ресурсов выросла.

Далее рассмотрим динамику денежных средств. В таблице 2.3 представлено движение денежных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат» за период с 2013 г. по 2015 г. Анализ проведен на основании отчета о движении денежных средств.

**Таблица 2.3 - Движение денежных средств ОАО «Удмуртский хладокомбинат» за 2013-2015 гг., тыс. руб.**

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015г. к 2013 г., %
1	<b>Остаток денежных средств на начало отчетного периода</b>	6 493	4 724	15 109	232,7
2	<b>Поступление денежных средств-всего, в том числе</b>	3 003 795	1 960 332	2 874 507	95,7
	а) от текущей деятельности	1 159 288	1 154 563	2 042 268	176,2
	б) от инвестиционной деятельности	126710	93049	153487	121,1
	в) от финансовой деятельности	1 717 797	712 720	678 752	39,5
3	<b>Расходование денежных средств – всего, в том числе</b>	3 005 564	1 949 947	2 888 357	96,1
	а) в текущей деятельности	1 193 342	1 335 262	2 129 854	178,5
	б) в инвестиционной деятельности	135189	112003	193416	143,1
	в) в финансовой деятельности	1 677 033	502 682	565 087	33,7
4	<b>Чистые денежные средства – всего, в том числе</b>	-1 769	10 385	-13 850	782,9
	а) от текущей деятельности	-34 054	-180 699	-87 586	257,2
	б) от инвестиционной деятельности	-8 479	-18 954	-39 929	470,9
	в) от финансовой деятельности	40 764	210 038	113 665	278,8
5	<b>Остаток денежных средств на конец отчетного периода</b>	4 724	15 109	1 259	26,7

За 3 года поступление денежных средств упало на 4,3%. Вместе с тем отток денежных средств упал только на 3,9%, то есть общество тратило больше денежных средств, чем получало. Данный фактор является отрицательным и ведет к проблемам с платежеспособностью.

Инвестиционная деятельность связана с приобретением и выбытием основных средств. Финансовая деятельность связана с привлечением и погашением заемных средств для финансирования хозяйственной деятельности.

Далее проведем анализ показателей, характеризующих ликвидность, платежеспособность и финансовую устойчивость (таблица 2.4.).

**Таблица 2.4 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации**

№ п/п	Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2015г. в % к 2013г.
			2013г.	2014г.	2015г.	
1	2	3	4	5	6	7
1	Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq 2$	0,52	0,88	0,83	158,30
2	Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2-0,5)$	0,01	0,03	0,00	17,15
3	Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 0,8$	0,27	0,36	0,37	139,15
4	Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	—	-250229	-243644	-260042	103,92
5	Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	—	135 694	307 060	404 239	297,90
6	Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:	—				
	а) собственных оборотных средств		-348986	-489419	-541096	155,05
	б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	—	36 937	61 285	123 185	333,50
7	Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,4$	0,17	0,14	0,18	102,48

## Продолжение таблицы 2.4

1	2	3	4	5	6	7
8	Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	$\leq 1$	4,51	6,07	4,53	100,37
9	Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	-0,45	-0,32	-0,27	60,06
10	Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-1,23	-0,58	-0,50	40,64
11	Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	$\geq 1$	0,22	0,16	0,22	99,63
12	Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	0,83	0,86	0,82	99,48

Все коэффициенты ликвидности находятся вне рекомендуемых диапазонов, то есть не соответствуют норме. Баланс ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является не ликвидным.

Общество испытывает дефицит собственных оборотных средств, причем данная тенденция усугубляется. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат выросла на 197,90%. У хладокомбината с 2013 г. наблюдается дефицит собственных оборотных средств и излишек общей величины основных источников для формирования запасов и затрат.

Коэффициенты автономии собственных средств соотношения заемных и собственных средств за последние 3 года деятельности не соответствуют норме, т.е. общество зависимо от внешних источников, большая часть хозяйственного оборота финансируется за счет привлеченных средств.

Коэффициент маневренности говорит о недостаточной мобильности активов.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования еще раз подтверждает сильную зависимость общества от внешнего финансирования.

Коэффициент финансовой зависимости свидетельствует о высокой финансовой зависимости комбината от средств кредиторов, данный показатель держится примерно на одном уровне.

Таким образом, можно сделать вывод, что баланс комбината не ликвиден, финансовое состояние является достаточно сложным, общество наращивает объемы производства, увеличивает штат, однако испытывает серьезные проблемы с платежеспособностью и финансированием хозяйственного оборота. Также была выявлена серьезная проблема с управлением денежными потоками.

## **2.2 Формирование информации о финансовых результатах в бухгалтерском учете в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является коммерческой организацией, поэтому все усилия персонала направлены на реализацию основной уставной цели – получение прибыли. Все хозяйственные операции, осуществляемые в рамках деятельности общества, подлежат документированию в соответствии с действующим законодательством. Таким образом в организации осуществляется первичный сводный учет финансовых результатов.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) диктует состав, содержание и методические основы организации бухгалтерской отчетности предприятий, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ. Основные требования к бухгалтерской отчетности изложены в гл. 1 ПБУ 4/99. Финансовый результат отчетного периода отражен в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. итоговый финансовый результат

рассчитывается за отчетный период, за вычетом причитающихся налогов и других обязательных платежей. Прибыль и убыток, которые выявлены в отчетном году, включаются в финансовые результаты организации отчетного года. Доходы, полученные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим периодам, выделены в бухгалтерском балансе отдельной строкой и носят название «доходы будущих периодов». В состав бухгалтерской отчетности входит отчет о финансовых результатах.

В отчете содержится информация, позволяющая оценить абсолютную эффективность деятельности организации, а отдельные строки отчета используются для расчета относительных показателей эффективности функционирования (рентабельности и оборачиваемости). Соответственно, от правильности проведенного анализа отчета о финансовых результатах зависят корректность оценки эффективности деятельности организации и оптимальность принятых на ее основе управленческих решений.

Сопоставляя различные показатели финансовых результатов с инвестированными средствами, можно определить различные показатели доходности, разложить их по факторам. Сопоставление активов организации с прибылью позволяет установить фактическую доходность от вложений в целом. Отчет о финансовых результатах – это документ, который характеризует успешность деятельности компании за определенный период. В деловых и инвестиционных кругах этот отчет используется для определения рентабельности, инвестиционной ценности, кредитоспособности компании. Он предоставляет инвесторам и кредиторам информацию, с помощью которой они могут прогнозировать объемы будущих денежных потоков. Для того чтобы отчет о финансовых результатах и вытекающие из него сведения в пояснительной записке смогли отобразить фактическую доходность организации, были разработаны принципы построения отчета о финансовых результатах. Существует пять принципов построения отчета о финансовых результатах. Рассмотрим их в таблице 2.5. Структура отчета о финансовых результатах включает в себя данные об

общих доходах организации за период, затратах, связанных с получением этих доходов, и всех периодических доходах и расходах, не связанных с конкретными видами продукции.

**Таблица 2.5 – Основные принципы построения отчета о финансовых результатах**

№ п/п	Наименование принципа	Экономическое значение
1	Принцип расчета финансового результата методом брутто	Недопущение взаимозачета статей расходов и доходов
2	Принцип разделения	Подразделение первичных расходов и доходов по видам
3	Принцип построения отчета о финансовых результатах по области возникновения	Отражение возникновения затрат в областях производства, управления и сбыта
4	Принцип периодизации	Отражение возникших в отчетном периоде расходов и доходов в зависимости от отношения к отчетному периоду их причин
5	Принцип разделения результата	Разделение финансового результата от основной и прочей деятельности

Аналитический и синтетический учет финансовых результатов от основной производственной деятельности в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляется в следующей последовательности: рассчитывается выручка от продажи работ за месяц, определяются затраты, которые приходятся на реализованные работы, определяется налог на добавленную стоимость с суммы реализации, рассчитывается финансовый результат от основной производственной деятельности. Доходом от основной производственной деятельности является выручка от реализации продукции.

Синтетический учет ведется в соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению. В ОАО «Удмуртский хладокомбинат» к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета:

90.1 – «Выручка»;

90.2 – «Себестоимость продаж»;

90.3 – «Налог на добавленную стоимость с продаж»;

90.9 – «Прибыль / убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» организован по каждому виду продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг на субконто третьего порядка по видам реализации:

90.1.1 – Выручка от реализации рыбной продукции;

90.1.2 - Выручка от реализации мороженого;

90.1.3 - Выручка от реализации прочей продукции.

90.2.1 – Себестоимость рыбной продукции;

90.2.2 - Себестоимость мороженого;

90.2.3 - Себестоимость прочей продукции.

90.3.1 – НДС по реализации рыбной продукции;

90.3.2 - НДС по реализации мороженого;

90.3.3 - НДС по реализации прочей продукции.

Рассмотрим порядок формирования финансового результата от основного вида деятельности на примере хозяйственных операций в таблице 2.6.

**Таблица 2.6 – Отражение в бухгалтерском учете ОАО «Удмуртский хладокомбинат» доходов от основной производственной деятельности, руб.**

№ п/п	Содержание операции	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов		Документ-основание
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Отражена выручка от реализации продукции	3800038	62.1	90.1	Накладные на отпуск продукции
2	Списание фактической себестоимости готовой продукции	2302510	90.2	43	Накладные на отпуск продукции

## Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5	6
3	Списание коммерческих расходов	98521	90.2	44	Бухгалтерская справка-расчет
4	Списание управленческих расходов	110587	90.2	26	Бухгалтерская справка-расчет
5	Начисление НДС к уплате в бюджет	579667	90.3	68 .	Счет-фактуры
6	Определение финансового результата от реализации продукции	708753	90 .9	99	Бухгалтерская справка-расчет

На субсчете 90.1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемых выручкой (доходы по предметам деятельности, определенные организацией как обычные).

Сумма выручки отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При формировании информации в отношении выручки следует придерживаться нормы, закрепленной в п.9 ПБУ 9/99 «Доходы организации», определяющие ее понятие и п.12 того же нормативного акта, формулирующего условия признания выручки.

На субсчете 90.2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж. В момент признания выручки, себестоимость продукции, определенная по операциям, относящимся к предметам деятельности организации, списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, не подлежащих складированию, списывается со счета 20 «Основное производство» в дебет рассматриваемого субсчета.

Все расходы, связанные с расходами на продажу отражаются на счете 44 «Расходы на продажу», которые ежемесячно также относятся на

себестоимость проданной продукции. При этом такие расходы отражаются в отчете о финансовых результатах по строке «Коммерческие расходы».

Организация применяет метод учета затрат «директ-костинг», поэтому общехозяйственные расходы аналогично расходам на продажу списываются на себестоимость продаж, минуя себестоимость готовой продукции. В отчете о финансовых результатах они отражаются обособленно по строке «управленческие расходы».

На субсчете 90.3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя. Суммы указанного налога отражаются по дебету рассматриваемого субсчета и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость». Тем самым, выручка в брутто – оценке приводится к значению нетто – оценке.

Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость» и кредитового оборота по субсчету 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от обычных видов деятельности за отчетный месяц. Его отражение осуществляется на субсчете 90/9 «Прибыль / убыток от продаж». При этом финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с указанного субсчета на счет 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, счет 90/9 «Прибыль / убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. При этом порядок записей на указанных субсчетах приводит к тому, что синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

В конце года бухгалтерия общества проводит реформацию баланса. Реформация баланса – это распределение прибыли, которая получена в течение отчетного года или же списание убытка, полученного за год. Фактически реформация – это совершение итоговых бухгалтерских проводок

(записей по счетам учета), которые направлены на распределение всей полученной в течение отчетного года прибыли или же списание полученного за отчетный год убытка. Итог проведения реформации заключается в закрытии счетов учета финансовых результатов отчетного года – балансовых счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Далее рассмотрим процесс отражения финансовых результатов от основной производственной деятельности комбината в «Отчете о финансовых результатах».

**Таблица 2.7 - Порядок расчета показателей формы «Отчет о финансовых результатах» в части основной производственной деятельности в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Наименование показателя ОФР	Код строки ОФР	Обороты по счетам бухгалтерского учета	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Выручка	2110	Итоговый оборот по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», минус обороты по дебету счета 90 «Продажи» субсчет 3 «НДС»	1935584
2	Себестоимость продаж	2120	Итоговый оборот по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж», в корреспонденции со счетами 20,23	1687874
3	Валовая (убыток) прибыль	2100	Строка 2110 минус строка 2120	247710
4	Коммерческие расходы	2210	Итоговый оборот по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «себестоимость продаж», в корреспонденции со счетом 44	144370

## Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4	5
5	Управленческие расходы	2220	Итоговый оборот по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «себестоимость продаж», в корреспонденции со счетом 26	79737
6	Прибыль (убыток) от продаж	2200	Расчетный показатель: строка 2100 минус строка 2210 минус строка 2220. Должен соответствовать итоговым оборотам по дебету (либо кредиту) счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж, в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»	23603

В первом разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» указываются важные оценочные показатели хозяйственной деятельности организации. Доходы по обычным видам деятельности включают в себя выручку, признанную организацией, в сумме 1935584 тыс. руб. В расходы входит себестоимость продаж, а также коммерческие и управленческие расходы. В себестоимость продаж ОАО «Удмуртский хладокомбинат» включены все прямые расходы, признающиеся при продаже работ, по которым определена выручка, и которые непосредственно направлены на получение дохода от продажи.

В коммерческие расходы включены расходы на маркетинг, рекламу, заработную плату сотрудников системы сбыта, а также накладные расходы, которые возникают в ходе сбытовой деятельности. По данной строке организация показывает расходы, которые списаны в дебет субсчета 90-2

«Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу» – 144370тыс. руб.

К управленческим относятся расходы по управлению организацией и расходы общего характера, которые не связаны с производством отдельных видов продукции, работ, услуг. По этой строке ОАО «Удмуртский хладокомбинат» показывает расходы, списанные в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы», – 79737 тыс. руб.

Также в первом разделе выделены промежуточные итоги, которые характеризуют обычную деятельность организации, такие как валовая прибыль и прибыль (убыток) от продаж. Валовая прибыль – это разница между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее:

$$1935584 - 1687874 = 247710 \text{тыс. руб.}$$

Прибыль от продаж отражает разность между доходами и расходами от обычной деятельности и коммерческими и управленческими расходами:

$$247710 \text{ тыс. руб.} - 144370 \text{ тыс. руб.} - 79737 \text{ тыс. руб.} = 23603 \text{ тыс. руб.}$$

Далее рассмотрим порядок формирования финансовых результатов ОАО «Удмуртский хладокомбинат» от прочих доходов и расходов.

Формирование прибыли ОАО «Удмуртский хладокомбинат» происходит не только в связи с продажей продукции, но и в связи с прочими операциями: реализацией основных средств, арендой помещений, уплатой и взысканиями штрафных санкций по договорам и т.д.

Прочие доходы в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» учитываются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

В состав прочих в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» доходов включаются:

- доходы, полученные на территории Российской Федерации и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, приобретенным строительной организацией.

- присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также по возмещению причиненных убытков - дебет счета 76, субсчет «Расчеты по претензиям» кредит счета 91;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, - дебет счетов учета неучтенных поступлений 98 «Доходы будущих периодов» кредит счета 91;

- прочие доходы, не связанные с основными видами деятельности.

Прочие расходы ОАО «Удмуртский хладокомбинат» учитываются соответственно по дебету счета 91.

В состав прочих расходов на хладокомбинате включаются:

- затраты по расторгнутым договорам, по аннулированным заказам;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

- судебные издержки и арбитражные расходы;

- присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

- убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, нереальных для взыскания;

- убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году;

- убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;

- другие расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, а также по операциям, связанным с получением прочих доходов.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов.

**Таблица 2.8 - Схема бухгалтерских проводок по учету прочих доходов и расходов за ноябрь 2015 г.**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6
1	Отражена комиссия банка	91.2	51	1866,56	Выписка банка по расчетному счету, платежные поручения
2	Отражены излишки ГСМ при инвентаризации	10.9	91.1	52570,00	Инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3), сличительные ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-19)
3	Отражены излишки хозяйственных товаров при инвентаризации	10.5	91.1	495,00	
4	Отражена сумма выявленной недостачи запасных частей при инвентаризации	94	10.1	8564,12	Инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-3), сличительные ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма № ИНВ-19)
5	Списана недостача за счет виновного лица	73.02	94	5564,12	Заключение о факте порчи и недостачи ценностей, полученное от инвентаризационной комиссии
6	Списана недостача, без установления виновных лиц	91.2	94	3000,00	Заключение о факте порчи и недостачи ценностей, полученное от инвентаризационной комиссии
7	Начислена арендная плата по сданным в аренду неиспользуемым складским помещениям	76	91.1	36000	Акт, счет-фактура, бухгалтерская справка
8	Отражена продажная стоимость объекта основных средств	62	91.1	40908,00	Товарно-транспортные накладные (ТОРГ-12)

## Продолжение таблицы 2.8

1	2	3	4	5	6
9	Списаны расходы по реализации объекта основных средств	91. 2	01.09	2525,00	Акт о приемке-передаче объекта основных средств ОС-1
10	Списано сальдо прочих доходов и расходов в конце отчетного периода	99. 1.	91. 9	122581,44	Расчеты сальдо прочих доходов и расходов, бухгалтерские справки

Таким образом, учет прочих доходов и расходов ОАО «Удмуртский хладокомбинат» производится в соответствии с методологией бухгалтерского учета и требований учетной политики организации.

Далее рассмотрим порядок отражения прочих доходов и расходов ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в бухгалтерской отчетности (таблица 2.9).

**Таблица 2.9 – Порядок и техника заполнения раздела «Прочие доходы и расходы» Отчета о финансовых результатах в ОАО «Удмуртский хладокомбинат», тыс. руб.**

№ п/п	Наименование показателя ОФР	Код строки ОФР	Обороты по счетам бухгалтерского учета	Сумма, тыс. руб.
1	2	3	4	5
1	Проценты к получению	2320	Итоговый оборот по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 5 «Расчеты по процентам»	3394
2	Проценты к уплате	2330	Итоговый оборот по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 5 «Расчеты по процентам»	66383

## Продолжение таблицы 2.9

1	2	3	4	5
3	Прочие доходы	2340	Итоговый оборот по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» минус стр. 2320	257754
4	Прочие расходы	2350	Итоговый оборот по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы» минус стр. 2330	163329

Чистая прибыль и нераспределенная прибыль организации формируется на разных счетах. Для формирования чистой прибыли в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» используется счет 99 «Прибыли и убытки», остаток которого к концу отчетного года и представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за данный отчетный период.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используется счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету - расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- а) финансового результата от продажи продукции;

б) финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части прочих доходов и расходов);

в) прочих доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества).

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток от обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, прочие доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», сальдо которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи по налогу на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 1 «Прибыль, подлежащая распределению». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.02 «Убыток, подлежащий покрытию».

Аналитический учет по счету 99 обеспечивает формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

На основании данных аналитического учета счета 99 «Прибыли и убытки» формируется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, утвержденная Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную

(свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Отражение в бухгалтерском балансе сальдированной (свернутой) суммы отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства возможно при одновременном наличии следующих условий:

а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Именно такой способ использует в своей практике ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

Изменение отложенного налогового актива определяется как Сальдо дебетовое по счету 09 «Отложенные налоговые активы» минус Сальдо кредитовое по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства».

В качестве примера стоит рассмотреть определение чистой прибыли (убытка) ОАО «Удмуртский хладокомбинат» за 2015 г. Прибыль до налогообложения составила 55039 тыс. руб.; изменение отложенного налогового обязательства – 150 тыс. руб.; изменение отложенного налогового актива – 7192 тыс. руб.

**Таблица 2.10 - Схема бухгалтерских проводок по учету конечного финансового результата за декабрь 2015 года**

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, тыс. руб.	Документы - основания
		Дебет	Кредит		
1	2	3	4	5	6
1	Выявлена прибыль по основному виду деятельности	90.9	99	23603	Бухгалтерская справка

## Продолжение таблицы 2.10

1	2	3	4	5	6
2	Списано сальдо прочих доходов и расходов в конце отчетного периода	91.9	99	31436	Бухгалтерская справка
3	Списание сумм чистой прибыли отчетного периода Расчет: 23603+31436+150-7192= 62381 - чистая прибыль	99	84	62381	Бухгалтерская справка

Сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит (дебет) счета 84 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В анализируемом в работе периоде 2013-2015 гг. решения участников о распределении и использовании прибыли не было.

### 2.3 Расчетно-аналитические приемы и методы оценки финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

Важной составной частью механизма управления прибылью предприятия являются системы и методы ее оценки. В целом оценка прибыли представляет собой процесс исследования условий и результатов ее формирования и использования с целью выявления резервов дальнейшего повышения эффективности управления ею в организации. Основная цель оценки финансовых результатов – получение ключевых, наиболее информативных параметров, дающих объективную и точную картину финансового состояния предприятия, его прибылей и убытков, изменений в структуре активов и пассивов, в расчетах с дебиторами и кредиторами. Под методом финансового анализа, в том числе и анализа финансовых

результатов, понимается способ подхода к изучению хозяйственных процессов в их становлении и развитии. Практика оценки финансовых результатов выработала основные методы чтения финансовых отчетов [58].

Среди них можно выделить:

- горизонтальный анализ;
- вертикальный анализ;
- факторный анализ;
- метод финансовых коэффициентов.

Горизонтальный (временной) анализ – сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом. Вертикальный (структурный) анализ – определение структуры итоговых финансовых показателей с выявлением влияния каждой позиции отчетности на результат в целом. Проведем горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

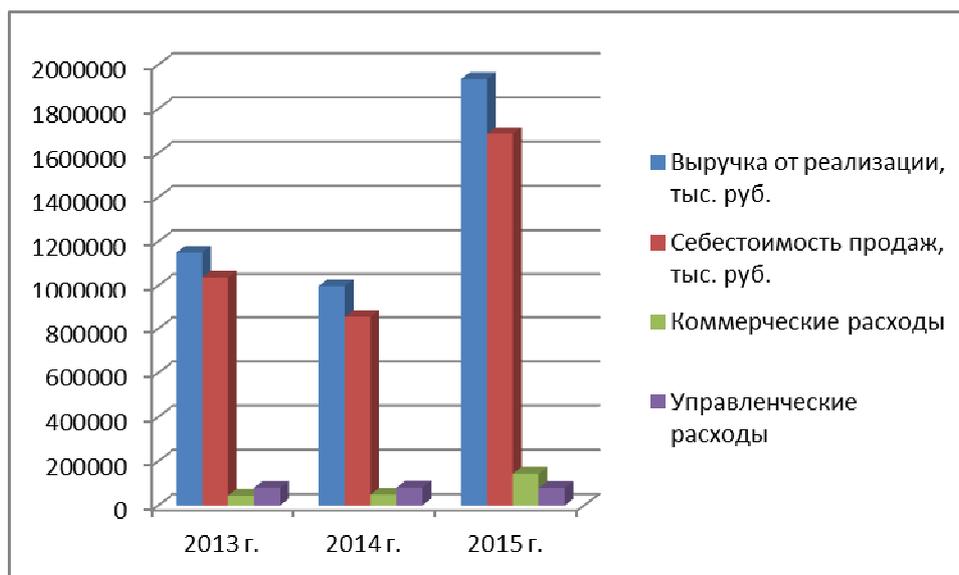
**Таблица 2.11 – Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах организации, тыс. руб.**

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абс.изм., тыс.руб. 2013-2015 гг.	Относит. Изменение 2015 г. к 2013 г., %
1	2	3	4	5	6	7
1	Выручка от реализации, тыс. руб.	1150069	998751	1935584	785515	168,3
2	Себестоимость продаж, тыс. руб.	1037756	853429	1687874	650118	162,6
3	Валовая прибыль	112313	145322	247710	135397	220,6
4	Коммерческие расходы	45118	48882	144370	99252	320,0
5	Управленческие расходы	80279	81029	79737	-542	99,3
6	Прибыль от продаж	-13084	15411	23603	36687	-180,4
7	Проценты к получению	1269	345	3394	-	-
8	Проценты к уплате	43727	37370	66383	-	-
9	Прочие доходы	100801	269968	257754	156953	255,7

## Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4	5	6	7
10	Прочие расходы	40962	243556	163329	122367	398,7
11	Прибыль до налогообложения	4297	4798	55039	50742	1280,9
12	Текущий налог на прибыль	-	-	-	-	-
13	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-16878	-7937	-18350	-	-
14	Изменение отложенных налоговых обязательств	-137	-2919	150	-	-
15	Изменение отложенных налоговых активов	16156	9894	7192	-8964	44,5
16	прочее	-13688	-200	0	13688	0,0
17	Чистая прибыль	6628	11576	62381	55753	941,2

Динамика выручки, себестоимости, коммерческих и управленческих расходов представлена на рисунке 2.1.



**Рисунок 2.1 – Динамика выручки, себестоимости, коммерческих и управленческих расходов**

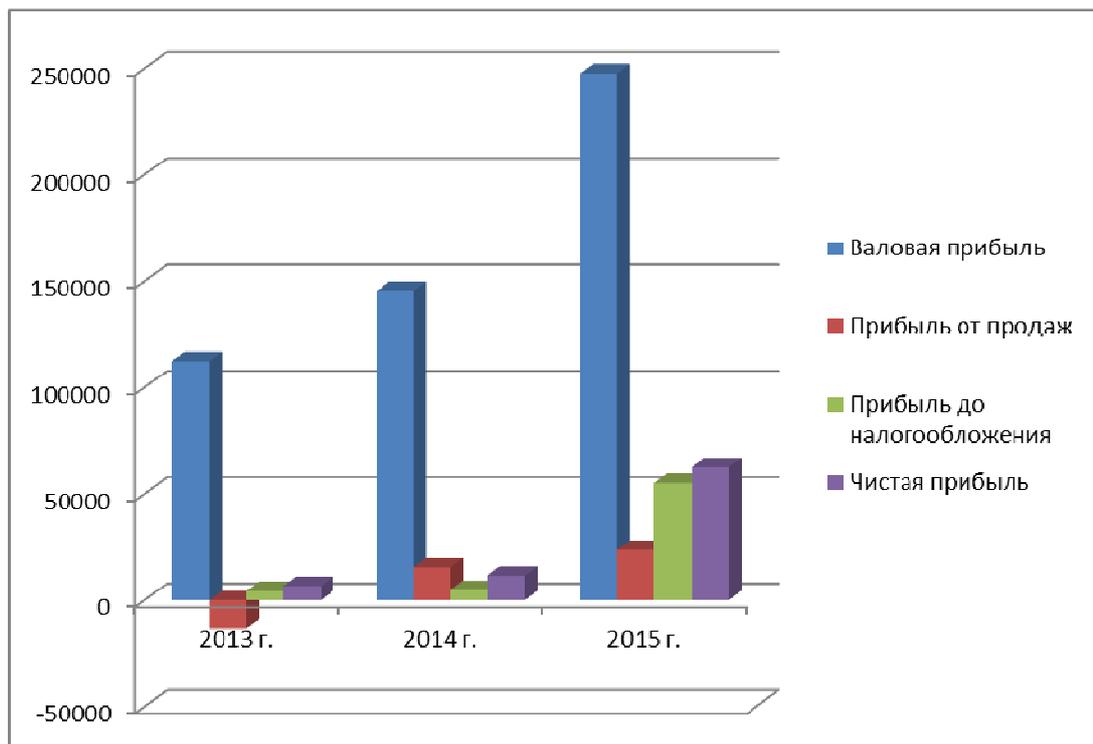
Как видно из таблицы 2.11 и рисунка 2.1 себестоимость выросла менее существенно выручки, в результате чего более чем вдвое выросла валовая прибыль (общий прирост за период составил 120,6%).

В результате корректировки прибыли на коммерческие и управленческие расходы в 2015 г. организация получила прибыль от продаж в размере 23603 тыс. руб., в 2013 г. был получен убыток 13084 тыс. руб.

Также отметим существенный рост прочих доходов и расходов, однако прирост прочих расходов выше, чем доходов (298,7% против 155,7%).

Организация в 2013 г. и 2014 г. получила чистую прибыль в размере 6628 тыс. руб. и 11576 тыс. руб. соответственно. В 2015 г. чистая прибыль выросла в разы и составила 62381 тыс. руб. (прирост к 2013 г. составил 841,2%).

На рисунке 2.2 представим динамику показателей прибыли.



**Рисунок 2.2 - Динамика показателей прибыли ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

Из рисунка 2.1 очевидна положительная тенденция улучшения финансовых показателей деятельности организации.

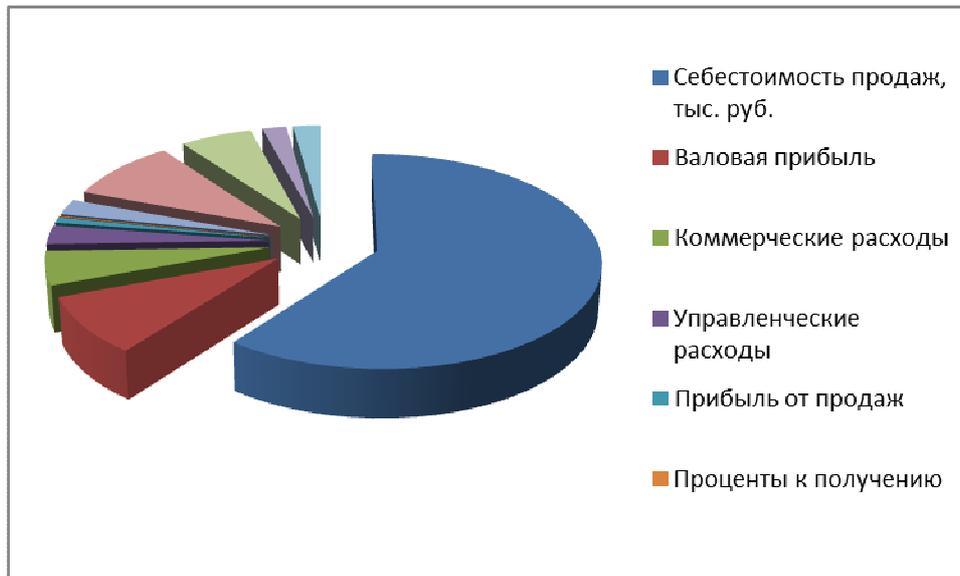
Далее в таблице 2.12 проведем вертикальный анализ отчета о финансовых результатах ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

**Таблица 2.12 - Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Абс. изм.уд. веса, %
		тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	тыс. руб.	%	
1	Выручка от реализации, тыс. руб.	1150069	100	998751	100	1935584	100,0	-
2	Себестоимость продаж, тыс. руб.	1037756	90,23	853429	85,45	1687874	87,20	-3,03
3	Валовая прибыль	112313	9,77	145322	14,55	247710	12,80	3,03
4	Коммерческие расходы	45118	3,92	48882	4,89	144370	7,46	3,54
5	Управленческие расходы	80279	6,98	81029	8,11	79737	4,12	-2,86
6	Прибыль от продаж	-13084	-	15411	1,54	23603	1,22	-
7	Проценты к получению	1269	0,11	345	0,03	3394	0,18	0,07
8	Проценты к уплате	43727	3,80	37370	3,74	66383	3,43	-0,37
9	Прочие доходы	100801	8,76	269968	27,03	257754	13,32	4,55
10	Прочие расходы	40962	3,56	243556	24,39	163329	8,44	4,88
11	Прибыль до налогообложения	4297	0,37	4798	0,48	55039	2,84	2,47
12	Текущий налог на прибыль	-	-	-	-	-	-	-
13	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	-16878	-	-7937	-	-18350	-	-
14	Изменение отложенных налоговых обязательств	-137	-	-2919	-	150	0,01	-
15	Изменение отложенных налоговых активов	16156	1,40	9894	0,99	7192	0,37	-1,03
16	Прочее	-13688	-	-200	-	-	-	-
17	Чистая прибыль	6628	0,58	11576	1,16	62381	3,22	2,65

Как видим, в структуре поступлений выручки сократилась доля себестоимости на 3,03%, управленческих расходов на 2,86 %, но выросла доля коммерческих расходов на 3,54%.

На рисунке 2.3 представим структуру показателей отчета о финансовых результатах за 2015 г. (общим итогом является выручка).



**Рисунок 2.3 – Структура показателей отчета о финансовых результатах в выручке за 2015 г.**

Важным при анализе финансовых результатов является установление факторов, влияющих на их формирование.

В зависимости от конкретных задач анализ финансовых результатов может осуществляться в следующих видах:

- экспресс-анализ (предназначен для получения за 1-2 дня общего представления о финансовом положении компании на базе форм внешней бухгалтерской отчетности);

- комплексный финансовый анализ (предназначен для получения за 3-4 недели комплексной оценки финансового положения компании на базе форм внешней бухгалтерской отчетности, а также расшифровок статей отчетности, данных аналитического учета, результатов независимого аудита и др.);

- финансовый анализ как часть общего исследования бизнес-процессов компании (предназначен для получения комплексной оценки всех аспектов деятельности компании: производства, финансов, снабжения, сбыта и маркетинга, менеджмента, персонала и др.);

- ориентированный финансовый анализ (предназначен для решения приоритетной финансовой проблемы компании, например оптимизации дебиторской задолженности на базе как основных форм внешней бухгалтерской отчетности, так и расшифровок только тех статей отчетности, которые связаны с указанной проблемой);

- регулярный финансовый анализ (предназначен для постановки эффективного управления финансами компании на базе представления в определенные сроки, ежеквартально или ежемесячно, специальным образом обработанных результатов комплексного финансового анализа) [46].

В ходе исследования мы решили, что на хладокомбинате необходимо провести экспресс-анализ (таблица 2.13).

**Таблица 2.13 – Экспресс-анализ деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение, +/-	
					2013-2014 гг.	2014-2015 гг.
1	2	3	4	5	6	7
1	Доля основных средств в активах	62,87	45,52	45,14	-17,35	-0,38
2	Оборачиваемость активов, коэффициент трансформации	2,09	1,30	2,03	-0,79	0,74
3	Фондоотдача	5,71	5,02	9,39	-0,69	4,36
4	Коэффициент оборачиваемости запасов (обороты)	11,65	4,06	6,89	-7,58	2,82
5	Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности (обороты)	11,48	6,52	8,37	-4,96	1,84

## Продолжение таблицы 2.13

1	2	3	4	5	6	7
6	Рентабельность (пассивов) активов, %	0,78	0,62	5,78	-0,16	5,16
7	Коэффициент обеспечения собственными оборотными средствами запасов	-1,23	-0,58	-0,50	0,64	0,08
8	Коэффициент финансовой независимости (автономии)	0,83	0,86	0,82	0,03	-0,04
9	Коэффициент автономии (независимости)	0,17	0,14	0,18	-0,03	0,04
10	Коэффициент текущей ликвидности	0,52	0,88	0,83	0,36	-0,05
11	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,01	0,03	0,00	0,02	-0,03
12	Соотношение краткосрочной дебиторской и кредиторской задолженности	0,45	0,65	0,45	0,20	-0,21

По данным таблицы 2.13 можно судить об успешности организации за исследуемый период. В 2013 г. 62,87% пассивов было инвестировано в основные средства хладокомбината. В 2014 г. значение показателя снижается на 17,35% по сравнению с предыдущим годом, в 2015 г. еще на 0,38%. Таким образом, не происходит полноценного замещения основных средств, производственная база амортизируется и изнашивается. Однако данный процесс происходит на фоне значительного улучшения финансовых результатов, т.е. растет эффективность использования основных средств. Поэтому можно утверждать, что ситуация с основными фондами является приемлемой, производственных мощностей достаточно.

В 2013г. значение показателя оборачиваемости активов составляло 2,09. Это означает, что с помощью использования каждого рубля активов было произведено продукции и оказано услуг на сумму 2,09 руб. В 2014 г.

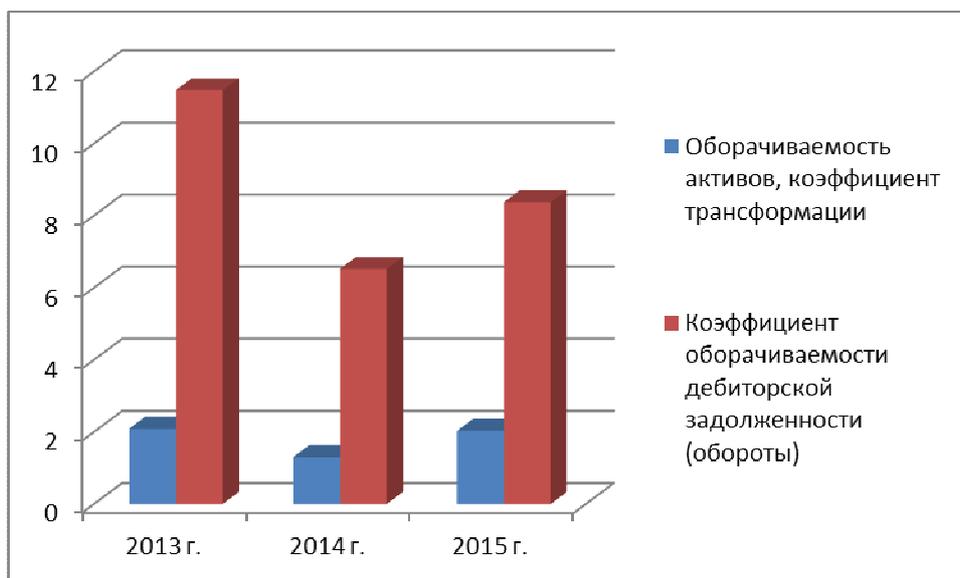
значение показателя снизилось до 1,30, то есть ухудшилась эффективность использования активов. В 2015 г. показатель улучшился до 2,03, но остался ниже уровня 2013 г.

Показатель фондоотдачи вырос с 5,71 до 9,39, благодаря росту выручки и снижению среднегодовой стоимости основных средств.

Коэффициент оборачиваемости запасов упал в 2014 г. на 7,58 по сравнению с 2013 г., то есть серьезно замедлилась оборачиваемость запасов. В 2015 г. произошло ускорение на 2,82, но она не смогло нивелировать ухудшение показателя в 2014 г.

Оборачиваемость дебиторской задолженности в 2013 г. составила 11,48, т.е. в течение 2013 г. дебиторская задолженность осуществила 11,48 оборота. В 2014 г. значение показателя упало на 4,96. Это указывает на снижение эффективности управления дебиторской задолженностью. В 2015 г. дебиторская задолженность осуществила 8,37 оборота, то есть показатель улучшился по сравнению с 2014 г. на 1,84.

Динамика коэффициентов оборачиваемости представлена на рисунке 2.4.



**Рисунок 2.4 - Динамика коэффициентов деловой активности**

Рентабельность активов в 2013 г. составила 0,78%, т.е. на каждый рубль активов организация получила 0,78 копеек чистой прибыли. В 2014 г. на каждый вложенный в активы рубль было получено 0,62 копеек прибыли. В 2015 г. значение показателя рентабельности активов равнялось 5,78%. Таким образом, можно говорить о существенном повышении эффективности использования активов организации.

В 2013 г. на каждый рубль запасов приходилось –1,23 руб. собственных оборотных средств. Это значит, что отрицательная сумма собственных оборотных средств не позволяет финансировать запасы за свой счет. Для этого организация привлекает заемные ресурсы. В 2014 г. значение показателя составляло –0,58. На конец исследуемого периода значение показателя составляло –0,50. Таким образом, в течение всего анализируемого периода собственных средств для финансирования хозяйственного оборота у комбината не было.

Коэффициенты финансовой независимости (автономии) и финансовой зависимости практически не изменились и демонстрируют достаточно высокую зависимость организации от внешних источников финансирования.

Значение показателей ликвидности ниже нормативного, то есть организация не способна погасить все свои обязательства в течение года.

Так как значение показателя соотношения дебиторской и кредиторской задолженности в 2013 г. меньше единицы, это означает, что организация получает больше финансовых ресурсов в форме кредиторской задолженности (в том числе товарных кредитов), чем направляет на формирование дебиторской задолженности (в том числе товарных кредитов). В 2014 г. значение показателя составляло 0,65, в 2015 г. - 0,45 руб. Таким образом управление задолженностью не может считаться эффективным.

В зависимости от заданных направлений оценка финансовых результатов может проводиться в следующих формах:

- ретроспективный анализ (предназначен для анализа сложившихся тенденций и проблем финансового состояния компании; при этом, как

правило, бывает достаточно квартальной отчетности за последний отчетный год и отчетный период текущего года);

- план-фактный анализ (требуется для оценки и выявления причин отклонений отчетных показателей от плановых);

- перспективный анализ (необходим для экспертизы финансовых планов, их обоснованности и достоверности с позиций текущего состояния и имеющегося потенциала) [58].

Итак, финансовые результаты деятельности предприятия находят отражение в системе показателей учета предприятий, а также в его отчетности. Как указывает Остаев Г.Я. [58]: «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 интересует 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.» [58].

Отметим, что адекватный анализ финансовых результатов имеет крайне важное значение для всех участников хозяйственного оборота: руководства предприятия, его собственников, кредиторов, контролирующих органов. В зависимости от целей проводимого анализа выбирается конкретная методика и подбирается конкретный набор показателей-индикаторов.

### 3 РАЗВИТИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

#### 3.1 Финансовый результат как основа для принятия управленческих решений

Оценка финансовых результатов является существенным элементом финансового менеджмента и контроля. Практически все пользователи финансовых отчетов предприятий используют методы финансового анализа для принятия решений по оптимизации своих интересов.

Пользователи информации о финансовых результатах и их цели представлены в таблице 3.1.

**Таблица 3.1 - Пользователи информации о финансовых результатах и их цели**

№ п/п	Группа пользователей финансовой информации	Потребность в информации, позволяющей определить:	Направления анализа финансовой отчетности
1	2	3	4
1	Собственники	Уровень доходности капитала и финансовой устойчивости; направления разработки финансовой стратегии компании	Рентабельность, структура капитала; выявление денежных доходов; возможности мобилизации внутренних ресурсов; направления снижения себестоимости продукции; оптимальное распределение и использование прибыли; определение потребности в оборотных средствах; рациональное использование капитала предприятия
2	Работники и их представители	Стабильность и прибыльность работодателя; способность организации гарантировать оплату труда и сохранение рабочих мест	Степень участия в распределении прибыли, заработной организацией

## Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4
3	Поставщики и подрядчики	Будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы	Платежеспособность
4	Кредиторы и заимодавцы	Будут ли своевременно погашены предоставленные ими организации кредиты и займы и выплачены соответствующие проценты	Ликвидность, платежеспособность, способность организации генерировать положительный денежный поток
5	Налоговые органы	Поступление налоговых платежей в федеральный и местные бюджеты	Анализ показателей, формирующих налоговую базу организации
6	Инвесторы и их представители	Текущую и будущую стоимость организации; рискованность и доходность предполагаемых или осуществленных инвестиций; возможность и целесообразность распорядиться инвестициями; способность организации выплачивать дивиденды	Риски на вложенный капитал; эффективность ведения текущей, финансовой, инвестиционной и прочей деятельности, посредством определения суммы денежных потоков, генерируемых предприятием в прогнозном и продленном периоде с учетом всех его активов и за вычетом обязательств
7	Менеджеры	Значения ключевых финансовых показателей, установленных руководством компании для каждого уровня управления	Анализ факторов, повлиявших на формирование достигнутого уровня ключевых финансовых показателей
8	Покупатели и заказчики	Возможности продолжения деятельности организации	Платеже- и конкурентоспособность
9	Общественность в целом	Роль и вклад организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях	Анализ социальных показателей отчетности

Собственники анализируют финансовые отчеты, в том числе и отчет о финансовых результатах, для повышения доходности капитала, обеспечения стабильности положения организации. Кредиторы и инвесторы анализируют финансовые отчеты, чтобы минимизировать свои риски по займам и вкладам. Можно твердо говорить, что качество принимаемых решений целиком зависит от качества аналитического обоснования решения [35].

Как правило, для принятия управленческого решения для увеличения прибыли изучаются факторы влияния на финансовый результат. Для этого проводится факторный анализ прибыли на основании отчета о финансовых результатах.

Далее проведем факторный анализ формирования прибыли от продаж исходя из модели:

$$ПР = ВР - СС_{рп} - КР - УР \quad (3.1),$$

где: ПР – прибыль от продаж,

ВР – выручка от реализации;

СС<sub>рп</sub> – себестоимость реализованной продукции;

КР – коммерческие расходы;

УР – управленческие расходы.

Данные для анализа представлены в таблице 3.2.

**Таблица 3.2 – Исходные данные для анализа прибыли от продаж, тыс.руб.**

№ п/п	Факторы	2015 год план	2015 год факт
1	Выручка от реализации	1023583	1935584
2	Себестоимость реализованной продукции	818866	1687874
3	Коммерческие расходы	124000	144370
4	Управленческие расходы	60000	79737
5	Прибыль от продаж	20717	23603

Проведем расчет влияния изменения факторов. Используем метод цепных подстановок – наиболее универсальный, так как он может использоваться во всех типах детерминированных факторных моделей. Выполняется в два этапа:

1. Расчет условных показателей:

$$\text{ПР}_{\text{пл}} = \text{ВР}_{\text{пл}} - \text{СС}_{\text{пл}} - \text{КР}_{\text{пл}} - \text{УП}_{\text{пл}} \quad (3.2),$$

$$\text{ПР}_{\text{усл1}} = \text{ВР}_{\text{ф}} - \text{СС}_{\text{пл}} - \text{КР}_{\text{пл}} - \text{УП}_{\text{пл}} \quad (3.3),$$

$$\text{ПР}_{\text{усл2}} = \text{ВР}_{\text{ф}} - \text{СС}_{\text{ф}} - \text{КР}_{\text{пл}} - \text{УП}_{\text{пл}} \quad (3.4),$$

$$\text{ПР}_{\text{усл3}} = \text{ВР}_{\text{ф}} - \text{СС}_{\text{ф}} - \text{КР}_{\text{ф}} - \text{УП}_{\text{пл}} \quad (3.5),$$

$$\text{ПР}_{\text{ф}} = \text{ВР}_{\text{ф}} - \text{СС}_{\text{ф}} - \text{КР}_{\text{ф}} - \text{УП}_{\text{ф}} \quad (3.6)$$

2. Расчет влияния каждого фактора на результативный показатель:

$$\Delta\text{ПР}_{\text{вр}} = \text{ПР}_{\text{усл1}} - \text{ПР}_{\text{пл}} \quad (3.7),$$

где  $\Delta\text{ПР}_{\text{вр}}$  – изменение прибыли от реализации за счет влияния изменения выручки от реализации продукции;

$$\Delta\text{ПР}_{\text{сс}} = \text{ПР}_{\text{усл2}} - \text{ПР}_{\text{усл1}} \quad (3.8),$$

где  $\Delta\text{ПР}_{\text{сс}}$  – изменение прибыли от реализации за счет влияния изменения себестоимости реализованной продукции;

$$\Delta\text{ПР}_{\text{кр}} = \text{ПР}_{\text{усл3}} - \text{ПР}_{\text{усл2}} \quad (3.9),$$

где  $\Delta\text{ПР}_{\text{кр}}$  – изменение прибыли от реализации за счет влияния изменения коммерческих расходов.

$$\Delta\text{ПР}_{\text{уп}} = \text{ПР}_{\text{ф}} - \text{ПР}_{\text{усл3}} \quad (3.10)$$

где  $\Delta\text{ПР}_{\text{уп}}$  – изменение прибыли от реализации за счет влияния изменения управленческих расходов.

Результаты расчетов представим в таблице 3.3.

**Таблица 3.3 - Расчет влияния изменения выручки, себестоимости и коммерческих расходов на общее изменение прибыли ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Показатель (фактор)	Условное обозначение	Изменение прибыли за счет фактора, тыс.руб.
1	Прибыль от реализации (плановая)	ПР <sub>пл</sub>	20717
2	Прибыль от реализации (условная 1)	ПР <sub>усл1</sub>	932718
3	Прибыль от реализации (условная 2)	ПР <sub>усл2</sub>	63710
4	Прибыль от реализации (условная 3)	ПР <sub>усл3</sub>	43340
5	Прибыль от реализации (фактическая)	ПР <sub>ф</sub>	23603
6	Выручка	ΔПР <sub>вр</sub>	912001
7	Себестоимость	ΔПР <sub>сс</sub>	-869008
8	Коммерческие расходы	ΔПР <sub>кр</sub>	-20370
9	Управленческие расходы	ΔПР <sub>уп</sub>	-19737
10	Общее изменение прибыли за счет всех фкторов	Δ ПР	2886

По данным таблицы 3.3 можно сказать следующее:

Анализ влияния изменения факторов на общее изменение прибыли от реализации продукции показал, что в общем изменение всех факторов положительно повлияло на общее изменение прибыли - прибыль от продаж выросла на 2 886 тыс. руб., в том числе:

- за счет увеличения выручки от продажи по сравнению с плановой было получена дополнительная прибыль в размере 912 001 тыс.руб.;

- рост себестоимости относительно плана привел к уменьшению прибыли на 869 008 тыс. руб.;

- увеличение коммерческих расходов сравнению с планом вызвало снижение прибыли на сумму 20 370 тыс. руб.;

- увеличение управленческих расходов в сравнение с планом привело к уменьшению прибыли на 19 737 тыс. руб.

Таким образом, наибольшее отрицательное влияние на изменение фактической прибыли от продажи продукции оказало превышение фактической себестоимости продукции над плановой ее величиной. Можно констатировать, что резервами роста прибыли от продаж является оптимизация ее себестоимости - необходимо проанализировать обоснованность и целесообразность всех статей затрат на предмет их снижения, например за счет экономии энергоносителей или снижения потерь от брака.

Результаты анализа финансовых результатов служат для выработки мероприятий, направленных на максимизацию прибыли предприятия.

Приведение форм бухгалтерского учета, приведение форм бухгалтерской отчетности в большее соответствие с требованиями международных стандартов вызывают необходимость использования новой методики финансового анализа, соответствующей условиям рыночной экономики. Такая методика нужна для обоснованного выбора делового партнера, определения степени финансовой устойчивости предприятия, оценки деловой активности и эффективности предпринимательской деятельности. Основным (а в ряде случаев и единственным) источником информации о финансовой деятельности делового партнера является бухгалтерская отчетность, которая стала публичной. Отчетность предприятия в рыночной экономике базируется на обобщении данных финансового учета и является информационным звеном, связывающим предприятие с обществом и деловыми партнерами — пользователями информации о деятельности предприятия.

Субъектами анализа выступают как непосредственно, так и опосредованно заинтересованные в деятельности предприятия пользователи информации. К первой группе пользователей относятся собственники средств предприятия, заимодавцы (банки и пр.), поставщики, клиенты (покупатели), налоговые органы, персонал предприятия и руководство.

Каждый субъект анализа изучает информацию, исходя из своих интересов. Так, собственникам необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственного капитала и оценить эффективность использования ресурсов администрацией предприятия; кредиторам и поставщикам — целесообразность продления кредита, условия кредитования, гарантии возврата кредита; потенциальным собственникам и кредиторам — выгодность помещения в предприятие своих капиталов и т.д. Следует отметить, что только руководство (администрация) предприятия может углубить анализ отчетности, используя данные производственного учета в рамках управленческого анализа, проводимого для целей управления [38].

Вторая группа пользователей бухгалтерской отчетности — это субъекты анализа, которые хотя непосредственно и не заинтересованы в деятельности предприятия, но должны по договору защищать интересы первой группы пользователей отчетности. Это — аудиторские фирмы, консультанты, биржи, юристы, пресса, ассоциации, профсоюзы [38].

В определенных случаях для реализации целей финансового анализа бывает недостаточно использовать лишь бухгалтерскую отчетность. Отдельные группы пользователей, например руководство и аудиторы, имеют возможность привлекать дополнительные источники (данные производственного и финансового учета). Тем не менее чаще всего годовая и квартальная отчетность являются единственным источником внешнего финансового анализа.

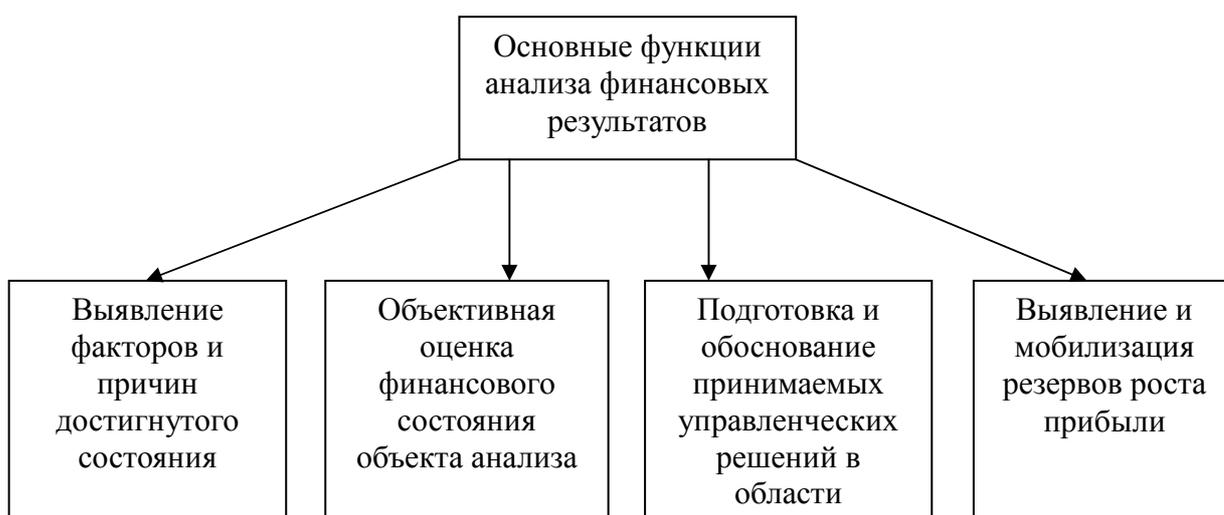
Основной целью анализа финансовых результатов является получение небольшого числа ключевых (наиболее информативных) параметров, дающих объективную и точную картину финансового состояния предприятия, его прибылей и убытков.

При этом аналитика и управляющего (менеджера) может интересовать как текущее финансовое состояние предприятия, так и его проекция на

ближайшую или более отдаленную перспективу, т.е. ожидаемые параметры финансового состояния.

Цели анализа достигаются в результате решения определенного взаимосвязанного набора аналитических задач. Аналитическая задача представляет собой конкретизацию целей анализа с учетом организационных, информационных, технических и методических возможностей проведения этого анализа. Основным фактором в конечном счете является объем и качество исходной информации. При этом надо иметь в виду, что периодическая бухгалтерская или финансовая отчетность предприятия — это лишь «сырая информация», подготовленная в ходе выполнения на предприятии учетных процедур.

Чтобы принимать управленческие решения по управлению в области производства, сбыта, финансов, инвестиций и нововведений, руководству нужна постоянная деловая осведомленность по соответствующим вопросам, которая является результатом отбора, анализа, оценки и концентрации исходной сырой информации. Необходимо аналитическое прочтение исходных данных исходя из целей анализа и управления.



**Рисунок 3.1 – Основные функции анализа финансовых результатов**

Анализ финансовых результатов является прерогативой высшего звена управленческих структур предприятия, способных влиять на формирование

финансовых ресурсов и потоки денежных средств. Эффективность или неэффективность частных управленческих решений, связанных с определением цены продукта, размера партии закупок сырья или поставок продукции, замены оборудования или технологии, и другие решения должны пройти оценку с точки зрения общего успеха фирмы, характера ее экономического роста и роста общей финансовой эффективности. Финансовый анализ как метод познания экономических процессов и явлений занимает важное место в системе управления предприятием.

Таким образом, результаты анализа финансовых результатов являются объективной базой принятия управленческих решений в ходе осуществления управления бизнесом.

### **3.2 Совершенствование учета финансовых результатов**

Исследования известных отечественных ученых-экономистов показывают, что на долю бухгалтерской информации в организациях приходится 70-80% общего объема экономической информации. Однако, по оценкам специалистов, пока что коэффициент использования бухгалтерской информации для управленческих решений составляет всего лишь 10-12% [58].

В современных производственных условиях для управления деятельностью хозрасчетных подразделений (центров ответственности) и в целом по отдельным видам производства, деятельностью организации в отрасли пищевой промышленности необходима информация, которая позволяет оперативно реагировать на отклонения от плановых и нормативных показателей. Источником данных для повышения эффективности коммуникации информации об издержках производства и торговли, с целью контроля и управления затратами и результатами в данной отрасли, является эффективно организованный учет.

Целью бухгалтерского учета является формирование такой системы учета, которая бы позволила эффективно управлять финансовыми результатами, расходами, доходами, а также посредством накопленной в процессе учета информации принимать результативные управленческие решения. Таким образом, исходя из поставленной цели, в учете необходимо решить следующие задачи: формировать полную, достоверную информацию обо всех процессах, возникающих в отрасли; сформировать и уточнить статьи затрат, отраженных в отрасли; планировать и контролировать специфические показатели деятельности; исчислять полную и сокращенную себестоимость; формировать центры ответственности, исходя из технологических особенностей отрасли; формировать внутреннюю управленческую отчетность по центрам ответственности; принимать эффективные управленческие решения, позволяющие максимизировать прибыль [58].

Следовательно, основной задачей является совершенствование учета финансовых результатов ОАО «Удмуртский хладокомбинат» путем разработки и внедрения определенных организационных, методических, практических рекомендаций и положений, позволяющих сформировать эффективную систему учета и контроля. Эффективно управлять возможно при условии группировки и учета финансовых результатов по центрам ответственности. Система учета по центрам ответственности – это такая система, которая способствует отражению, накоплению информации о затратах, финансовых результатах организации, в которой проводится оперативный анализ, учет, контроль за исполнением бюджетов, планов в рамках конкретного подразделения (центра ответственности), что в итоге позволит оценить работу руководителей и трудовых коллективов организации.

Центр ответственности является объектом бюджетирования, в котором происходит сравнение достигнутых фактических результатов с запланированными, формируются определенные бюджетные показатели,

бюджеты, планы, управленческая отчетность.

Отклонения достигнутых фактических результатов от плановых отражаются не только по центру ответственности, в котором они возникли, но и по ответственному лицу (руководителю) центра, что способствует оперативному контролю над показателями центров и устранению выявленных нарушений.

Выделение в производственной организации центров ответственности зависит от следующих факторов:

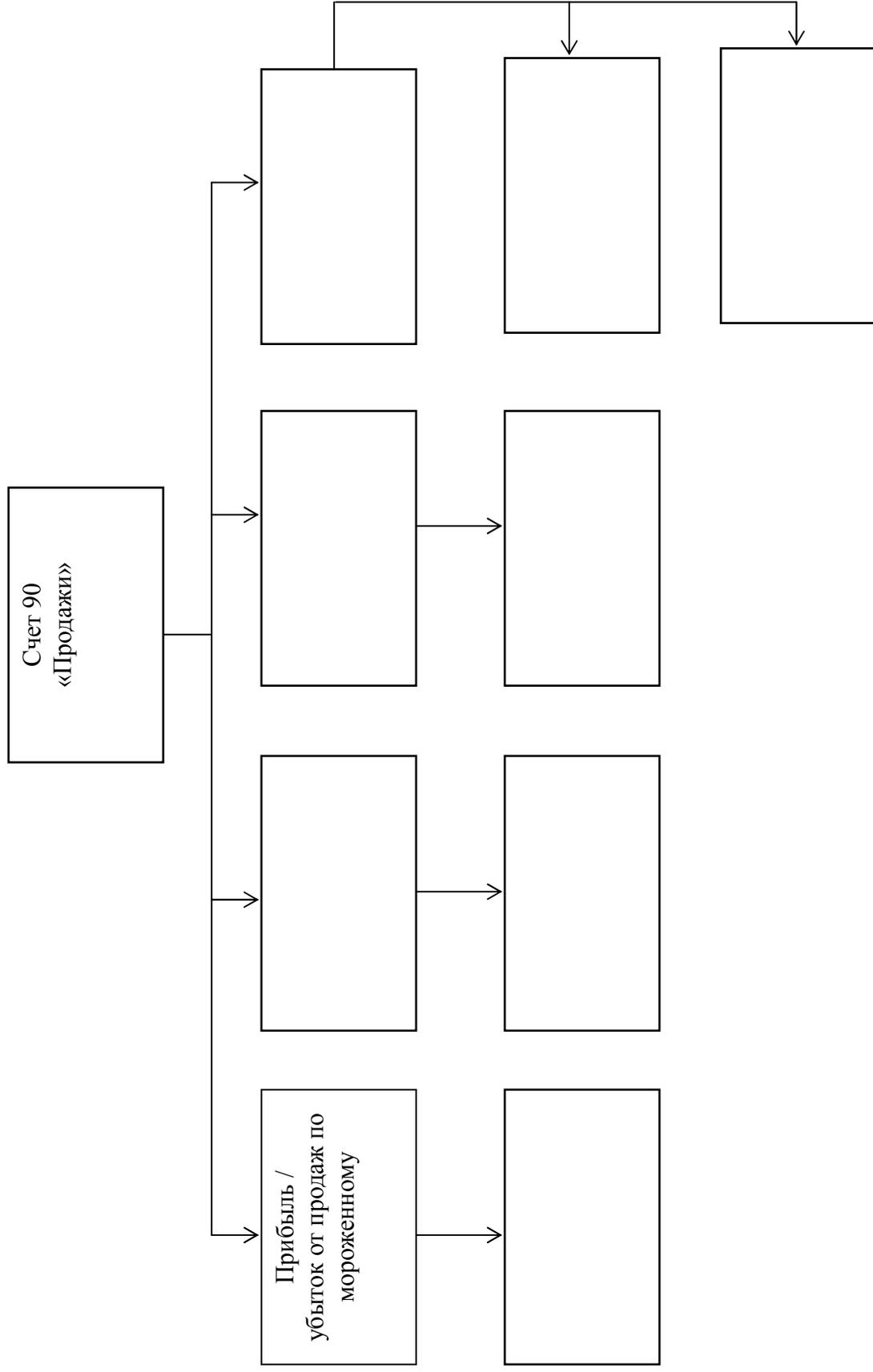
- специфики деятельности организации,
- отрасли народного хозяйства,
- технологических процессов производства, переработки готовой продукции, состава производственной продукции,
- уровня технической оснащенности производства,
- обеспеченности квалифицированными кадрами.

Также необходимо различать, какие процессы относятся к основным, а какие – к вспомогательным; какие используются методы учета затрат, прибыли и калькулирования себестоимости.

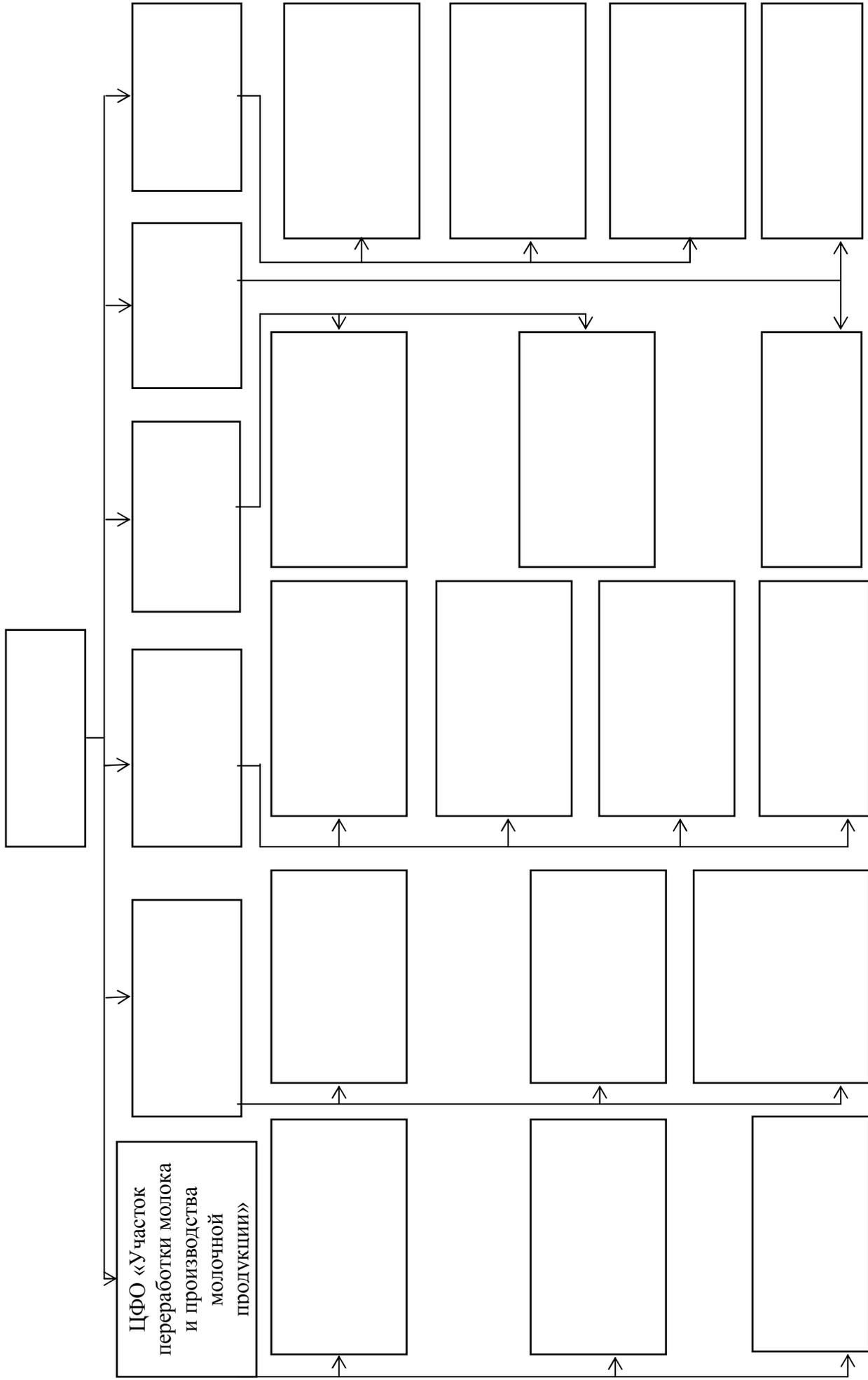
В процессе оценки состояния бухгалтерского учета финансовых результатов было установлено, что на счете 90 «Продажи» аналитический учет ведется по каждому виду проданных товаров и продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Однако разные направления деятельности имеют разные конечные финансовые результаты на выходе и рентабельность.

Бухгалтерский учет, как правило, является информационной базой для принятия управленческих решений. Поэтому для выявления причин убыточности или низкой рентабельности определенных видов деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат» предлагаем учет на счете 90 «Продажи» анализировать по центрам финансовой ответственности (ЦФО). На сегодняшний день организация аналитического учета на счет 90 изображена на рисунке 3.2.



**Рисунок 3.2 - Схема учета по счету 90 «Продажи» в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**



**Рисунок 3.3 - Усовершенствованная схема аналитического учета по счету 90 «Продажи» по центрам ответственности**

Управленческая отчетность по выделенным центрам ответственности в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» позволит накапливать необходимую информацию о конкретных показателях и выявлять отклонения фактических данных от запланированных. Это способствует продвижению важной информации между центрами ответственности и формированию наиболее эффективных управленческих решений.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод, что разработанная организационная модель учета финансовых результатов по центрам ответственности представляет собой систему, позволяющую четко организовать процесс контроля, регулирования и управления затратами, доходами, прибылью, а также на основе персонифицированной ответственности за результаты деятельности каждого центра, будет способствовать повышению эффективности принимаемых управленческих решений.

Организационная модель позволит расширить информационные возможности учетных данных, повысить их аналитичность, усилить роль учетного наблюдения за расходами и доходами в процессе принятия управленческих решений, что в итоге будет способствовать максимизации прибыли исследуемой организации.

Организация управленческого учета должна основываться на следующих принципах:

- управление организацией через делегирование обязанностей и ответственности от центра и до первичных подразделений;
- оплата труда по конечному результату каждого подразделения;
- бизнес-планирование снизу вверх;
- управленческий учет, основанный на контроле доходов и расходов отдельных подразделений и всей организации в целом.

Для организации управленческого учета хладокомбинату, на наш взгляд, необходимо:

- а) разработать элементы учетной политики для целей управленческого учета;
- б) определить организационно-финансовую структуру организации путем выделения центров ответственности;
- в) классифицировать затраты для целей управления;
- г) создать систему бюджетирования в организации;
- д) сформировать систему внутренней управленческой документации и отчетности;
- е) автоматизировать учетно-аналитические процедуры.

Организация ведет учет с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы «1С Предприятие», версия 8.2.

Для реализации совершенствования аналитического учета счет 90 «Продажи» по ЦФО дополнительная доработка бухгалтерской программы не потребуется, так как данное решение осуществляется штатными настройками программы.

Центры ответственности за использование ресурсов, за организацию производства и управления должны отвечать также за размеры затрат, которые связаны с производственным потреблением.

Понятия места возникновения затрат, центра затрат и центра ответственности в управленческом учете, по нашему мнению, необходимо рассматривать по трем направлениям их формирования:

- производственной - с точки зрения потребления ресурсов;
- организационной, с учетом целесообразности и наличия объективных условий организации контроля и регулирования расхода ресурсов;
- учетно-аналитической, исходя из возможностей учета и определения размеров затрат, их анализа и контроля.

Организационной основой места возникновения затрат и доходов, и центров ответственности является реорганизационная структура производства и управления. С учетно-аналитических позиций центры финансовой ответственности определяются их методологическим единством.

Издержки, связанные с производственным потреблением ресурсов, учитываются в разрезе центров ответственности, вплоть до места возникновения затрат на основе аналитической учетной информации. При этом аналитический учет в разрезе статей затрат может охватывать участок, цех, агрегат, рабочие места.

Организация управленческого учета по производственным ресурсам обеспечивает условия для его детализации по центрам ответственности на всех уровнях управления, вплоть до рабочих мест.

Формирование центров финансовой ответственности на базе производственных подразделений-отделений, бригад, звеньев, подрядов без конкретизации ответственности за использование отдельных видов ресурсов мало эффективна, поэтому ответственность необходимо конкретизировать в разрезе соответствующих специалистов и должностных лиц.

Кроме этого, для создания эффективного управленческого учета организации необходимо исследовать особенности функционирования и действенность бюджетирования как способа контроля и оценки эффективности управленческих решений.

Бюджетирование объединяет в себе планирование деятельности структурных подразделений через составление операционных бюджетов, контроль их деятельности с помощью отчетов об исполнении бюджетов, а также мотивацию участников производственного процесса к достижению поставленных целей подразделения и в целом организации.

Ключевыми моментами бюджетирования являются координация, адресность и оценка затрат. Бюджетирование должно иметь место в системе управленческого учета, так как позволяет руководству планировать производственно-финансовую деятельность организации, проводить оперативный анализ ее результатов и принимать эффективные управленческие решения.

На основании организационной структуры комбината были выделены центры ответственности по производствам. Исходя из объема полномочий и

обязанностей менеджеров установлены центры прибыли и затрат. Использование выделенных центров ответственности позволит определить основные функции эффективной работы организации и принятия управленческих решений. Все это позволило разработать организационную модель управленческого учета финансовых результатов по центрам ответственности.

Ведение учета и составление отчетности по центрам ответственности способствует повышению дисциплины и ответственности руководителей соответствующих центров. Использование разработанной управленческой отчетности позволит повысить качество формируемой информации, обеспечить руководителей полной, оперативной и достоверной информацией о деятельности как отдельных центров ответственности, так и всего предприятия для анализа и принятия эффективных управленческих решений. Предлагаемая отчетность позволит получить реальное представление о финансовом положении организации. При проверке формирования финансовых результатов особое внимание главному бухгалтеру нужно обратить на соблюдение установленных заданий по производству и продаже продукции и исключению различного рода внеплановых расходов и потерь. Для этого необходимо использовать оперативное устранение допущенных непроизводительных расходов и потерь или их предупреждение.

Кроме того предлагаем упростить первичный документооборот за счет внедрения универсального передаточного документа вместо накладной ТОРГ-12 и счет-фактуры.

Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» предусмотрена самостоятельность хозяйствующих субъектов в выборе форм документирования фактов хозяйственной жизни. В статье 9 Закона N 402-ФЗ установлен только перечень обязательных реквизитов первичных учетных документов.

Таким образом, начиная с 2013 года любой хозяйствующий субъект, не нарушая законодательство, может объединить информацию ранее

обязательных для применения форм по передаче материальных ценностей (ТОРГ-12, товарный раздел ТТН) с дублирующими по большинству позиций реквизитами с информацией счетов-фактур, выписываемых в целях исполнения законодательства по налогам и сборам. Такое объединение при соблюдении требований Закона N 402-ФЗ и главы 21 НК РФ не может лишить хозяйствующего субъекта ни возможности учитывать оформленный факт хозяйственной жизни в целях бухгалтерского учета, ни возможности использовать право на налоговый вычет по НДС и возможности использовать право подтверждения затрат в целях исчисления налога на прибыль организаций (и других налогов).

Используя приведенные здесь принципы и основания, ФНС России предлагает к применению форму универсального передаточного документа (далее - УПД) на основе формы счета-фактуры.

Таким образом, за счет внедрения данной формы можно практически вдвое уменьшить первичный документооборот в части продажи готовой продукции, заменив счет-фактуру и товарную накладную, а также товарный раздел товарно-транспортной накладной, единым подтверждающим документом.

Реализация предложенных мер по совершенствованию методики системы учета финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» будет способствовать повышению прозрачности и информативности учетных данных для управленческих целей.

### **3.3 Выработка рекомендаций по рационализации контроля финансовых результатов**

В части рационализации контроля финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» предлагаем рационализацию в двух направлениях:

1. Разработка и закрепление во внутреннем стандарте подробной программы и методики контроля финансовых результатов;
2. Разработка и закрепление во внутренних стандартах методики проведения анализа финансовых результатов, в первую очередь, от основного вида деятельности.



**Рисунок 3.4 – Совершенствование контроля финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

**1. Стандартизация проведения контрольных мероприятий (ревизий) в части финансовых результатов.**

При проведении контрольных мероприятий, в первую очередь, важно определиться с источниками информации по учету финансовых результатов.

Структура нормативно-законодательной базы при проведении контроля операций по формированию финансовых результатов содержит следующие разделы:

- 1) законодательно-нормативные акты, применяемые в области службы внутреннего аудита;
- 2) законодательно-нормативные акты, регламентирующие вопросы бухгалтерского финансового и налогового учета.

К законодательно-нормативным актам, носящим общий характер, относятся: Кодексы (Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и др.); Федеральные законы, например ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ и др.

В процессе проверки используются 5 укрупненных групп источников, приведенных в таблице 3.4.

**Таблица 3.4 - Источники информации при проведении контроля финансовых результатов**

№ п/п	Источники информации
1	<b>Базовые документы, регламентирующие методику ведения учета финансовых результатов</b>
	Приказы по учетной политике для целей бухгалтерского и налогового учета, организационно-распорядительные документы, график документооборота, хозяйственные договоры и т.д.
2	<b>Первичные документы по учету финансовых результатов</b>
	Товарные накладные, товарно-транспортные накладные, акты выполненных работ, акты об оказанных услугах, ведомости начисления амортизации, ведомости начисления заработной платы и социальных страховых взносов, бухгалтерские справки, дефектные ведомости на проведения ремонтов, акты списания основных средств, акты отпуска материалов в производство и др.
3	<b>Регистры аналитического и синтетического учета</b>
	учетные регистры по счетам 90, 91, 99, 84
4	<b>Формы бухгалтерской отчетности</b>
	Бухгалтерская отчетность: Бухгалтерский баланс, Пояснения к бухгалтерскому балансу.; налоговые декларации
5	<b>Прочие документы</b>
	Прочие документы: управленческая отчетность, производственные планы, прогнозы и прочее

Далее при проведении контрольных мероприятий требуется оценить надежность системы учета и контроля, действующую в организации. Для этого предлагаем использовать тест-вопросник, разработанный Алборовым Р.А. (таблица 3.5).

**Таблица 3.5 - Тест оценки системы учета и внутреннего контроля АО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Вопрос	Да	Нет
1	2	3	4
<b>Организационная структура объекта</b>			
1	Разработана и утверждена схема организационной структуры экономического субъекта по отделам с указанием управленческих связей, подчиненности отделов	x	
2	Разработана и утверждена схема организационной структуры подразделений, ответственных за ведение бухгалтерского учета с указанием управленческих связей, подчиненности исполнителей	x	
3	Имеется разработанный и утвержденный график документооборота в виде перечня работ по созданию, проверке и обработке документов выполняемых подразделениями и отдельными исполнителями, с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.	x	
4	Распределение обязанностей и полномочий между сотрудниками, обеспечивающими осуществление реальной коммерческой и финансово-хозяйственной деятельности, и сотрудниками, обеспечивающими отражение этих операций в бухгалтерском учете оптимально	x	
5	Разделение функций между работниками, выполняющими операции на определенном участке с возможностью контроля за ведением учета на участке в целом, оптимально	x	
6	Имеются должностные инструкции для работников бухгалтерских служб с определением ответственности и установлением пределов полномочий в соответствии с занимаемой должностью	x	
7	Установлен круг должностных лиц, имеющих право подписи первичных документов	x	
8	При наличии в учете дефицитных и дорогостоящих ТМЦ ограничен круг лиц, имеющих право распоряжаться ими	x	
9	Назначены приказом материально ответственные лица, с ними заключены договора о полной материальной ответственности	x	
<b>Обеспечение условий сохранности имущества, денежных средств, учетных регистров, документов</b>			
10	Организованы хранение и сохранность ТМЦ, денежных средств	x	
11	В целях контроля за сохранностью документации все документы сброшюрованы и последовательно пронумерованы	x	
12	Учетные регистры хранятся в сейфах или в отдельных, специально оборудованных помещениях	x	
<b>Внутренний контроль активов</b>			
13	Утверждены и действуют внутренние контролирующие органы	x	

## Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4
14	Внутренними контролирующими органами проводятся ревизионные и инвентаризационные плановые и внеплановые проверки	х	
15	В соответствии с учетной политикой проводится инвентаризация склада на предмет фактического наличия ТМЦ, ОС, ГП, НМА, кредитов, заемных средств	х	
16	Получение и отпуск ТМЦ со склада производится только на основании доверенности	х	
<b>Кадровая политика</b>			
17	Проводятся мероприятия по обучению и повышению квалификации кадров		х

Итак, учет и контроль в АО «Удмуртский хладокомбинат» организованы на достаточно высоком уровне: имеется специализированная бухгалтерская служба, также имеется ревизионный орган.

Ниже в таблице 3.12 представлена программа проведения контроля (внутреннего аудита), разработанная с учетом специфики деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат».

**Таблица 3.6 - Программа контроля финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Этапы проверки	Период проведения	Исполнитель ФИО
1	2	3	4
1	Подготовительный (запрос необходимой информации)	01.07.2016-04.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
2	Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж; прибыли (убытка) до налогообложения; прибыли (убытка) от обычной деятельности; чистой прибыли (непокрытого убытка)	05.07.2016-10.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.

## Продолжение таблицы 3.6

1	2	3	4
3	Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков).	11.07.2016- 13.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
4	Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков).	14.07.2016- 17.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
5	Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в соответствии с требованиями ПБУ 18/02)	18.07.2016- 23.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
6	Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.	24.07.2016- 26.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
7	Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчета и оценки показателей рентабельности продукции и капитала.	27.07.2016- 29.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.
8	Подготовка заключения по результатам контроля	30.07.2016- 31.07.2016г.	Анисимова Т.И. Пермякова А.Н.

Контроль финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» согласно предложенной программе должен проводиться по следующей методике контроля.

1. Планирование. На данном этапе используются методы:

- тестирования - при оценке надежности системы учета и внутрихозяйственного контроля;
- опроса - при изучении объекта контроля (опрошены по вопросам ведения и организации учета руководство и работники бухгалтерии);

2. Проведение контроля по существу.

В ходе проверки проверяется правильность отражения прибыли от продажи на счете 99 «Прибыли и убытки». Для этого используется следующая методика:

Сверяются записи по Кредиту счета 99 с Дебетом счета 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж» и соответствие этого показателя данным строки «Прибыль (убыток) от продажи в «Отчете о финансовых результатах».

Используя процедуру арифметических подсчетов, проверяющий по главной книге по счету 90 проверяет правильность определения следующих показателей:

1. Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей)

Алгоритм проверки

Сумма оборотов по Кредиту счета 90/1 за отчетный период минус сумма оборотов по Дебету счета 90/3 «НДС» за отчетный период в корреспонденции с Кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

2. Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг

Алгоритм проверки

Сумма оборотов по Дебету счета 90/2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 20 «Основное производство», 45 «Товары отгруженные», 44 «Расходы на продажу», 26 «Общехозяйственные расходы».

При проверке Отчета о финансовых результатах аудитор исходил из следующей логики:

По строке «Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, и в сумме, исчисленной в денежном выражении в соответствии с правилами

указанного Положения, включая условия договоров по продаже товаров, продукции, выполнению работ и оказанию услуг (с учетом скидок (накидок), суммовых разниц, изменений условий договора, расчетов не денежными средствами и т.п.). К обязательным платежам, которые в соответствии с установленным порядком не признаются организацией доходами, в частности, относятся суммы налога на реализацию горюче-смазочных материалов, экспортные пошлины. Доходы, признанные в бухгалтерском учете, как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности (больше 5% от выручки) или без знания о которых заинтересованными пользователями невозможна оценка финансовых результатов деятельности организации, подлежат отражению обособленно в виде расшифровки к строке 010 или в приложении к отчету о прибылях и убытках (в случае его разработки и принятия организацией самостоятельно). В обязательном порядке по строке 010 должна быть отражена сумма выручки, обязательства по которой прекращаются взаимозачетом или путем направления причитающихся организации средств по указанным должнику реквизитам третьих лиц (оплата со счета третьего лица). В основном сюда включаются обороты по кредиту счета 90 «Продажи», субсчета 90.1 «Выручка» в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По строке «Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. Организации, осуществляющие торговую деятельность, отражают по данной статье покупную стоимость товаров, выручка от продажи которых отражена в данном отчетном периоде.

По этой строке отражается сумма оборотов по кредиту счета 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и дебету счета 90 «Продажи» субсчет 90.2 «Себестоимость продаж».

По строке «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения, которые в данные строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются.

По строке «Управленческие расходы» отражаются суммы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в соответствии с учетной политикой организации.

Основным методом проверки выступает документальная проверка.

Документальная проверка требует использования процедур:

- сверки с первичными документами (включая правильность расчета расходов, принимаемых к учету);
- проверки правильности отнесения расходов к тому или иному отчетному периоду;
- анализа данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

Все операции, связанные с учетом затрат на производство или издержек обращения, расчетами и так далее, должны быть подтверждены первичными документами.

Изучая все основные реквизиты первичных документов, аудитор призван убедиться в достоверности этих документов и оправданности (законности) проведенных хозяйственных операций. Здесь аудитору необходимо проверить соблюдение требований, предъявленных к порядку оформления документации, а также уметь выявлять недоброкачественные или недействительные документы, которые можно определить по признакам нарушений по методике Алборова Р.А., Концевой С.М., приведенным в таблице 3.7.

**Таблица 3.7 - Содержание и признаки нарушений при оформлении документов**

№ п/п	Содержание нарушений	Признаки нарушения
1	При оправдательном документе отсутствует распоряжение на осуществление операций	Отсутствие подписей руководителей, выписок из приказов, решений Совета директоров (правления), учредителей (акционеров)
2	При распорядительном документе нет оправдательного	Операция по каким-то причинам не совершилась или пропущена
3	Документы составлены с нарушением установленной формы	Доверенности, счета, акты и т.п. составлены по произвольной форме
4	В одном и том же документе не совпадают реквизиты	Документы составлены от имени одной организации, а печать (штампы) – другой
5	В документах полностью или частично отсутствуют письменные реквизиты	Отсутствие обязательных реквизитов, содержание операции сформулировано некорректно
6	При документах отсутствуют приложения, на которые имеются ссылки	В документах указаны приложения, а в действительности их нет
7	Подписаны документы лицами, не имеющими на это права	Денежные документы подписывает кассир, накладные - заведующий складом и т.д.
8	Подделка подписей, наличие подчисток, дописок, исправлений	Следы подчисток, исправлений, дописок и т.д.
9	Отсутствие на соответствующих документах штампа, печати	Доверенности, товарные чеки, квитанции и др. без печати или штампа
10	В документах письменные реквизиты указывают на несвойственные для данной организации операции	В документах содержатся операции, которые на самом деле не обоснованы (недействительны)
11	Прослеживание данных расчетных и платежных документов по одним и тем же сделкам показывает их несоответствие	Данные предъявленных счетов-фактур за оказанные услуги и платежных поручений по оплате этих счетов не совпадают
12	Операции, проведенные по документам, недействительны	Расход товарно-материальных ценностей не подтверждается отпуском их со склада. Перечисление денежных средств за оказанные «услуги» без предъявления счета-фактуры и без договора

Сверка с первичными документами применяется для выявления ошибок, связанных с реальностью операций, правильностью отражения и «полнотой» операций.

Сверка с первичными документами является эффективной процедурой проверки при выявлении расходов, подлежащих покрытию за счет собственных источников финансирования.

Также на данном этапе использован арифметический метод и метод сравнения (показателей в различных регистрах и первичных документах на предмет сопоставимости и соответствия между собой).

2. Подведение итогов и составления заключения (акта) по итогам контроля. На данном этапе весь собранный в ходе контроля материал анализируется, выявленные недостатки и нарушения оцениваются на предмет их рисков для хозяйственной деятельности комбината и вырабатываются рекомендации по их устранению. После такого анализа составляется акт, который передается на ознакомление и принятие решений по результатам проверки руководству общества.

Систематизируем разработанные положения контроля для ОАО «Удмуртский хладокомбинат» в таблице 3.8.

**Таблица 3.8 – Методы контроля финансовых результатов АО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Метод контроля	Этап контроля, на котором применяется метод	Суть метода
1	2	3	4
1	Тестирование	Планирование контроля	Создается тест-вопросник, содержащий вопросы о деятельности организации, а также об отдельных бизнес-процессах. Конечный результат применения этого метода составление общей картины об объекте контроля с целью выработки стратегии контроля и определения необходимого объема работ
2	Опрос	Планирование контроля	Проверяющие опрашивают руководство и лиц, ответственных за определённые бизнес-процессы на предмет организации интересующих процессов. Например, соблюдается ли график документооборота в части формирования финансового результата, автоматизирован ли расчет себестоимости или он требует ручных корректировок.

**Продолжение таблицы 3.8**

1	2	3	4
3	Арифметический контроль	Осуществление контроля по существу	Путем пересчета проверяются итоги, правильность исчисления НДС, расчета прибыли. Чем выше автоматизация учетных процессов, тем меньше требуется применение данного метода. В АО «Удмуртский хладокомбинат» учет автоматизирован на высоком уровне.
4	Логический контроль	Осуществление контроля по существу	Проверяющие с помощью логических рассуждений обследуют систему учета на предмет нарушений и ошибок. Например, с помощью логического подхода определяются периоды отнесения доходов и расходов; распределения доходов и расходов по видам деятельности
5	Документальный контроль	Осуществление контроля по существу	Проверяется наличие первичных документов в подтверждение хозяйственных операций, проверяется легитимность используемых форм первичных документов, а также правильность заполнения их реквизитов. Также с помощью данного метода проверяются учетные регистры
6	Сверка	Осуществление контроля по существу	С помощью данного метода проверяется тождественность данных первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской (финансовой) отчетности
7	Анализ	Осуществление контроля по существу и заключительный этап	Полученные в ходе применения других методов контроля данные анализируются, обобщаются. На основании данных анализа формируются конечные выводы и разрабатываются рекомендации

**2. Стандартизация анализа финансовых результатов от производства и продажи продукции, работ, услуг.** Предлагаем закрепить за планово-экономической службой проведение ежемесячного анализа финансовых результатов по предложенному ниже алгоритму. Данные

расчеты необходимо автоматизировать, тогда они займут не более 1 часа трудозатрат.

На рисунке 3.5 представлены объекты анализа продажи готовой продукции.



**Рисунок 3.5 – Объекты контроля и анализа в части финансовых результатов от обычных видов деятельности**

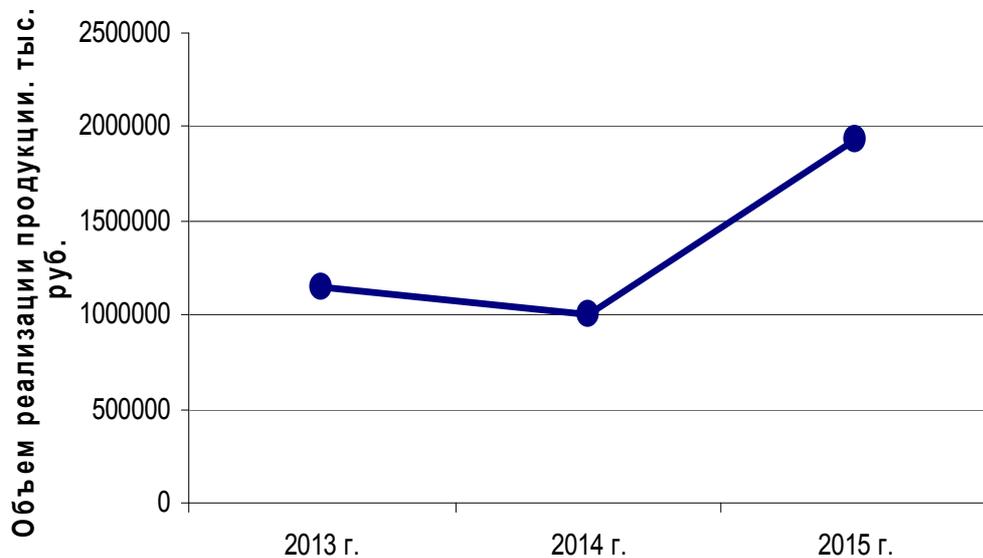
Контрольный анализ начинается с изучения динамики реализации продукции из расчета базисных и цепных темпов роста (таблица 3.9).

**Таблица 3.9 – Динамика реализации продукции**

№ п/п	Год	Объем реализации продукции, тыс. руб.	Темпы роста, %	
			Базисные	Цепные
1	2013 г.	1150069	-	-
2	2014 г.	998751	86,84	86,84
3	2015 г.	1935584	193,80	168,30

Контрольный анализ данных, представленных в таблице 3.9, свидетельствует о том, что в период 2013 – 2014 гг. происходит уменьшение объема реализации продукции на 13,16%, но уже в 2015 г. происходит увеличение объема реализации на 93,80% по сравнению с 2014 г. В целом за период 2013 – 2015 гг. происходит увеличение объема реализации продукции на 68,30%. Это положительно отражается на результатах финансово-хозяйственной деятельности организации.

Наглядно динамику реализации продукции можно представить на рисунке 3.6.



**Рисунок 3.6 – Динамика реализации продукции**

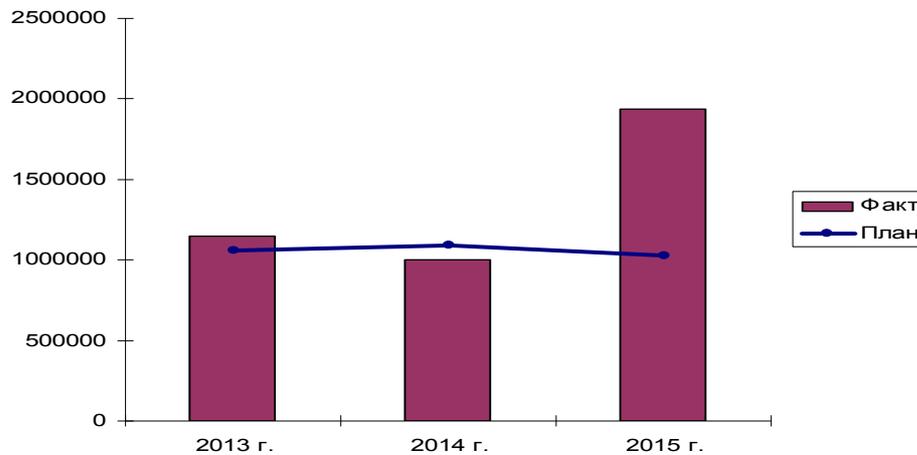
Комплексную оценку выполнения плана по продаже продукции за период можно провести с помощью данных таблице 3.10.

**Таблица 3.10 - Оценка выполнения плана по продаже продукции**

№ п/п	Год	Продажа продукции, тыс. руб.			
		План	Факт	Отклонение, тыс. руб.	% к плану
1	2013 г.	1056329	1150069	93740	108,87
2	2014 г.	1093555	998751	-94804	91,33
3	2015 г.	1023583	1935584	912001	189,10

Контрольный анализ данных таблицы 3.10 свидетельствует о том, что за 2013 год план по реализации продукции перевыполнен на 93 740 тыс. руб. или на 8,87%, однако в 2014 году хладокомбинат не выполняет поставленный перед ним план на 8,67%. Ситуация меняется в 2015 году – организация перевыполняет план на 89,10%. Это положительно сказывается на финансово-хозяйственной деятельности, продукция не залеживается на складах, а моментально реализуется.

На рисунке 3.7 можно увидеть отклонение фактических данных реализации продукции от плановых показателей.



**Рисунок 3.7 – Отклонение фактических данных реализации продукции от плановых показателей в период 2013 – 2015 гг.**

По рисунку 3.7 можно заметить, что наибольшее отклонение фактических данных от плановых показателей приходится на 2015 год, в этот год плановые показатели объема продаж продукции составили 1 023 583 тыс. руб., а фактические данные достигли 1 935 584 тыс. руб.

Контрольный анализ реализации продукции тесно связан с **анализом выполнения договорных обязательств по поставкам продукции.**

Недовыполнение плана по договорам для организации оборачивается уменьшением выручки, прибыли, выплатой штрафных санкций. Кроме того, в условиях конкуренции хладокомбинат может потерять рынки сбыта продукции, что повлечет за собой спад производства.

Рассмотрим выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции ОАО «Удмуртский хладокомбинат» среди трех основных покупателей: ООО ТД «Удмуртский хладокомбинат», ООО «Комос-Групп» и АО «Пермский хладокомбинат» (таблица 3.11).

**Таблица 3.11 – Выполнение договорных обязательств по отгрузке продукции за 2015 год, тыс. руб.**

№ п/п	Вид продукции	Получатель	План поставки по договору, тыс. руб.	Факт. отгрузки	Недопоставки продукции	Зачетный объем в пред. плана.
1	Рыбная переработка	ООО «Комос-Групп»	96326	178563		96326
		ООО «ТД «УХК»	366311	503296		366311
		АО «Пермский хладокомбинат»	46639	102369		46639
		Прочие	14415	46849		14415
		<b>Итого</b>	<b>523691</b>	<b>831077</b>	<b>0</b>	<b>523691</b>
2	Мороженое	ООО «Комос-Групп»	76985	106323		76985
		ООО «ТД «УХК»	202656	585963		202656
		АО «Пермский хладокомбинат»	25639	256391		25639
		Прочие	15876	76141		15876
		<b>Итого</b>	<b>321156</b>	<b>1024818</b>	<b>0</b>	<b>321156</b>
3	Прочее	ООО «Комос-Групп»	59632	36951	22681	36951
		ООО «ТД «УХК»	112369	35896	76473	35896
		Прочие	6735	6842		6735
		<b>Итого</b>	<b>178736</b>	<b>79689</b>	<b>99154</b>	<b>79582</b>
	<b>ИТОГО</b>		<b>1023583</b>	<b>1935584</b>	<b>99154</b>	<b>924429</b>

По таблице 3.11 можно заметить, что в организации наблюдается невыполнение и перевыполнение договорных обязательств. Всего за 2015 год ОАО «Удмуртский хладокомбинат» не отгрузило прочую продукцию двум основным поставщикам на сумму 99 154 тыс. руб., а именно:

- ООО «Комос-Групп» не получило прочую продукцию на сумму 22 681 тыс. руб.;

- ООО ТД «УХК» не получило прочую продукцию в размере 76 473 тыс. руб.

Однако наблюдается перевыполнение плана. Перевыполнение плановых показателей в 2015 году связано с внеплановыми заказами от потребителей и с неточными прогнозами.

Перевыполнение плана наблюдается при реализации рыбной продукции и мороженого.

Компании «Комос-Групп» было отгружено на 82 237 тыс. рыбной переработки и на 29 338 тыс. руб. мороженого больше, чем было ранее запланировано.

ООО ТД «УХК» было отгружено на 136 985 тыс. рыбной переработки и на 383 307 тыс. руб. мороженого больше, чем было ранее запланировано.

АО «Пермский хладокомбинат» было отгружено на 55 730 тыс. рыбной переработки и на 230 752 тыс. руб. мороженого больше, чем было ранее запланировано.

Теперь необходимо рассчитать процент выполнения договорных обязательств, он рассчитывается делением разности между плановым объемом отгрузки по договорным обязательствам и его невыполнением на плановый объем, то есть:

$$K_{д.н.} = \frac{1023583 - 99154}{1023583} \cdot 100\% = 90,31\% .$$

За 2015 год недопоставлено продукции по договорам двум основным заказчикам на сумму 99 154 тыс. руб., или на 9,69%.

Недопоставка продукции отрицательно влияет не только на итоги деятельности данного хладокомбината, но и на работу торговых организаций, предприятий-смежников, транспортных организаций и т.д. В анализе реализации особое внимание следует обращать на выполнение обязательств поставок.

Таким образом, невыполнение плана по договорам для организации оборачивается уменьшением выручки, прибыли, выплатой штрафных санкций. Кроме того, в условиях конкуренции хладокомбинат может потерять рынки сбыта продукции, что повлечет за собой спад производства.

Далее необходимо выполнить анализ состава и структуры продукции.

Необходимым элементом аналитической работы является анализ состава и структуры продукции.

Большое влияние на результаты хозяйственной деятельности оказывают ассортимент (номенклатура) и структура производства и реализации продукции.

При формировании ассортимента и структуры выпуска продукции хладокомбинат должен учитывать, с одной стороны, спрос на данные виды продукции, а с другой - наиболее эффективное использование трудовых, сырьевых, технических, технологических, финансовых и других ресурсов, имеющихся в его распоряжении. Система формирования ассортимента включает в себя следующие основные моменты:

- определение текущих и перспективных потребностей покупателей;
- оценку уровня конкурентоспособности выпускаемой или планируемой к выпуску продукции;
- изучение жизненного цикла изделий и принятия своевременных мер по внедрению новых, более совершенных видов продукции и изъятию из производственной программы морально устаревших и экономически неэффективных изделий;
- оценку экономической эффективности и степени риска изменений в ассортименте продукции.

При оценке состава выпускаемой продукции определяют:

- удельный вес продукции;
- состав товарной продукции по группам.

Структура продукции отражает удельный вес отдельных видов продукции в общем объеме. Сохранение пропорций между отдельными видами продукции характеризует устойчивое состояние производства. Снижение удельного веса основных видов продукции является индикатором спада производства.

Причинами структурных сдвигов являются:

- а) изменение потребности в продукции;
- б) изменение условий поставок: сырья, материалов и т.п.
- в) сбои в производстве;
- г) разновыгодность продукции.

Продукция АО «Удмуртский хладокомбинат» делится на следующие группы:

1) рыбная переработка – копченая и вяленая рыба, пресервы, соленая рыба, салаты из морской капусты:

2) мороженое;

3) прочее – мороженая рыба, маринады.

В таблице 3.12 представлен анализ состава продукции ОАО «Удмуртский хладокомбинат»

**Таблица 3.12 – Анализ состава продукции ОАО «Удмуртский хладокомбинат»**

№ п/п	Продукция	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение	
					тыс. руб.	%
1	Рыбная переработка	685632	526390	831077	145445	121,21
2	Мороженое	385632	370331	1024818	639186	265,75
3	Прочее	78805	102030	79689	884	101,12
4	Итого	1150069	998751	1935584	785515	168,30

По таблице можно увидеть, что за анализируемый период:

1) объем реализации продукции «рыбная переработка» вырос на 21,21% или на 145 445 тыс. руб.;

2) объем реализации продукции «мороженое» вырос в 2,6 раза или на 639 186 тыс. руб.;

3) объем реализации продукции «прочее» вырос на 1,12% или на 884 тыс. руб.

### **Анализ качества продукции.**

Важным показателем деятельности организации является качество продукции. Его повышение — одна из форм конкурентной борьбы, завоевания и удержания позиций на рынке. Высокий уровень качества продукции способствует повышению спроса на продукцию и увеличению суммы прибыли не только за счет объема продаж, но и за счет более высоких цен.

Качество продукции - понятие, которое характеризует параметрические, эксплуатационные, потребительские, технологические, дизайнерские свойства изделия, уровень его стандартизации и унификации, надежность и долговечность. Различают обобщающие, индивидуальные и косвенные показатели качества продукции.

Обобщающие показатели характеризуют качество всей произведенной продукции независимо от ее вида и назначения:

- а) удельный вес новой продукции в общем ее выпуске;
- б) удельный вес продукции высшей категории качества;
- в) средневзвешенный балл продукции;
- г) средний коэффициент сортности;
- д) удельный вес аттестованной и неаттестованной продукции;
- е) удельный вес сертифицированной продукции;
- ж) удельный вес продукции, соответствующей мировым стандартам;
- з) удельный вес экспортируемой продукции, в том числе в высокоразвитые промышленные страны.

Индивидуальные (единичные) показатели качества продукции характеризуют одно из ее свойств:

- а) полезность (жирность молока, зольность угля, содержание железа в руде, содержание белка в продуктах питания);
- б) надежность (долговечность, безотказность в работе);
- в) технологичность, т.е. эффективность конструкторских и технологических решений (трудоемкость, энергоемкость);

г) эстетичность изделий.

Косвенные показатели - это штрафы за некачественную продукцию, объем и удельный вес забракованной продукции, удельный вес зарекламированной продукции, потери от брака и др.

Необходимо изучить динамику перечисленных показателей, выполнение плана по их уровню, причины их изменения и дать оценку выполнения плана по уровню качества продукции.

Как видно из таблицы 3.13, за отчетный год в организации проделана определенная работа по улучшению качества продукции и повышению ее конкурентоспособности, о чем свидетельствует увеличение удельного веса продукции высшей категории качества.

**Таблица 3.13 – Анализ обобщающих показателей качества продукции**

№ п/п	Показатель	2014 год	2015 год	
			План	Факт
1	Средневзвешенный балл качества продукции	0,8	0,85	0,84
2	Удельный вес, %			
	продукции высшей категории качества	75	80	82
	забракованной продукции	0,8	0,5	0,65
	зарекламированной продукции	0,3	0,25	0,23
3	Потери от брака, тыс. руб.	350	300	320

Косвенным показателем качества продукции является брак. Он делится на исправимый и неисправимый, внутренний (выявленный в организации) и внешний (выявленный потребителями). Выпуск брака ведет к повышению себестоимости продукции, уменьшению объема товарной и реализованной продукции, снижению прибыли и рентабельности.

В процессе анализа определяют потери от брака (таблица 3.14):

**Таблица 3.14 – Потери от брака**

№ п/п	Показатель	Сумма, тыс. руб.
1	Себестоимость забракованной продукции	400
2	Расходы по исправлению брака	70
3	Стоимость брака по цене возможного использования	125
4	Сумма удержаний с виновных лиц	25
5	Потери от брака	320

Потери от брака в 2015 году составили 320 тыс. руб., что на 30 тыс. руб. меньше чем в предыдущем периоде.

Основными причинами понижения качества продукции являются плохое качество сырья, низкий уровень технологии и организации производства, квалификации рабочих, аритмичность производства.

**Анализ факторов, влияющих на выручку и финансовые результаты от продажи продукции.** Данный анализ проведен в параграфе 3.1 настоящего исследования.

Также необходимо проводить анализ прочих доходов и расходов на предмет их целесообразности и оптимизации.

Считаем, что реализация предложенных мероприятий по совершенствованию контроля финансовых результатов существенно повысит достоверность учетных данных, а также будет способствовать своевременному выявлению проблем деятельности комбината.

Контрольные мероприятия в организации могут носить тактический или оперативный характер, стратегический или долгосрочный характер. Контрольные меры на оперативном уровне направлены в первую очередь на корректировку уже начавших свое развитие негативных процессов.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность проведенного исследования была обусловлена тем, что именно прибыль является главной целью функционирования хозяйствующих субъектов в условиях рыночной экономики.

Очевидно, что прибыль – важнейший показатель, характеризующий финансовый результат деятельности предприятия. Рост прибыльности деятельности предопределяет увеличение возможностей организации, повышая степень ее активности. Именно с использованием показателей прибыли рассчитываются наиболее значимые в экономическом анализе показатели и коэффициенты: рентабельности деятельности в целом, продаж, производственных фондов, собственных и заемных средств, каждой акции, всего авансированного капитала, и т.д.

Контроль играет двойственную роль в процессе управления организацией. В результате глубокой интеграции контроля и других элементов процесса управления на практике невозможно определить круг деятельности для работника таким образом, чтобы он относился только к какому-либо одному элементу управления без его взаимосвязи и взаимодействия с контролем. Внутренний контроль финансовых результатов должен включать мониторинг всей деятельности предприятия, ведь каждое действие, каждая осуществленная хозяйственная операция прямо или косвенно влияет на конечный результат деятельности. Именно поэтому только для полного и эффективного контроля финансовых результатов недостаточно лишь проконтролировать правильность исчисления прибыли (убытка), полученной предприятием за определенный период; проанализировать причины его изменения по сравнению с прошлым периодом или плановыми показателями, а очень важно осуществлять предыдущий и текущий контроль в течение всех циклов деятельности, что позволяет оперативно осуществлять влияние на результат хозяйствования, оценивать эффективность действий и пересматривать принятые решения.

Исследование проведено на примере ОАО «Удмуртский хладокомбинат». В настоящее время предприятие ведет следующие виды деятельности:

- производство мороженого;
- производство сгущенного молока и майонеза;
- переработка и консервирование рыбы и морепродуктов;
- предоставление услуг (хранение, транспортные услуги, передача тепловой энергии);
- предоставление помещений в аренду (офисные, складские, холодильные камеры);
- оптовая торговля покупными товарами;
- розничная торговля;
- услуги общепита.

Проведённый анализ деятельности показал, что выручка от продажи продукции в 2015 году увеличилась по сравнению с 2013-2014 гг. Себестоимость выросла менее существенно (на 62,6% против 68,3% роста выручки). Улучшаются все показатели прибыли: валовая выросла на 120,6%, прибыль до налогообложения на 1180,9%.

Чистая прибыль в 2015 г. выросла на 841,2% по отношению к 2013 г. Однако показатель рентабельности остается низким из-за высоких расходов.

Среднегодовая стоимость основных средств выросла на 2,44% за счет приобретения новых основных средств. Фондовооруженность выросла не значительно из-за несущественного роста стоимости основных средств на фоне роста численности персонала на 2 человека. Фондоотдача на фоне значительного роста выручки выросла на 64,29%, обратно пропорционально ей снизилась фондоемкость (на 39,13%).

Затраты тыс.чел /часов существенно не выросли (1,59%), что связано с ростом численности персонала на 2 человека (1% к общей численности). Изменение фонда оплаты труда составило 6,33%, что связано с увеличением штата, существенного повышения заработной платы в организации не было.

Показатель выручки на 1 руб. затрат на оплату труда вырос на 58,28%. Таким образом, улучшилась эффективность использования труда в обществе.

Материалоотдача выросла на 173,74%, соответственно снизилась материалоемкость на 63,47% - за счет большего роста выручки по сравнению с ростом материальных затрат. Прибыльность на 1 руб. материальных затрат и материальные затраты в выручке показывают, что материальные ресурсы стали более эффективно использоваться.

Все показатели рентабельности свидетельствуют о прибыльности деятельности организации и имеют положительную динамику, то есть эффективность использования капитала и ресурсов выросла.

За 3 года поступление денежных средств упало на 4,3%. Вместе с тем отток денежных средств упал только на 3,9%, то есть общество тратило больше денежных средств, чем получало. Данный фактор является отрицательным и ведет к проблемам с платежеспособностью.

Инвестиционная деятельность связана с приобретением и выбытием основных средств. Финансовая деятельность связана с привлечением и погашением заемных средств для финансирования хозяйственной деятельности.

Все коэффициенты ликвидности находятся вне рекомендуемых диапазонов, то есть не соответствуют норме. Баланс ОАО «Удмуртский хладокомбинат» является не ликвидным.

Общество испытывает дефицит собственных оборотных средств, причем данная тенденция усугубляется. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат выросла на 197,90%. У предприятия с 2013 г. наблюдается дефицит собственных оборотных средств и излишек общей величины основных источников для формирования запасов и затрат.

Коэффициенты автономии собственных средств соотношения заемных и собственных средств за последние 3 года деятельности не соответствуют

норме, т.е. общество зависимо от внешних источников, большая часть хозяйственного оборота финансируется за счет привлеченных средств.

Коэффициент маневренности говорит о недостаточной мобильности активов.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования еще раз подтверждает сильную зависимость общества от внешнего финансирования.

Коэффициент финансовой зависимости свидетельствует о высокой финансовой зависимости комбината от средств кредиторов, данный показатель держится примерно на одном уровне.

Таким образом, можно сделать вывод, что баланс комбината не ликвиден, финансовое состояние является достаточно сложным, общество наращивает объемы производства, увеличивает штат, однако испытывает серьезные проблемы с платежеспособностью и финансированием хозяйственного оборота. Также была выявлена серьезная проблема с управлением денежными потоками.

Проведенный анализ финансовых результатов деятельности предприятия показал следующее:

Себестоимость выросла менее существенно выручки, в результате чего более чем вдвое выросла валовая прибыль (общий прирост за период составил 120,6%).

В результате корректировки прибыли на коммерческие и управленческие расходы в 2015 г. предприятие получило прибыль от продаж в размере 23603 тыс. руб., в 2013 г. был получен убыток 13084 тыс. руб.

Также отметим существенный рост прочих доходов и расходов, однако прирост прочих расходов выше, чем доходов (298,7% против 155,7%).

Предприятие в 2013 г. и 2014 г. получило чистую прибыль в размере 6628 тыс. руб. и 11576 тыс. руб. соответственно. В 2015 г. чистая прибыль выросла в разы и составила 62381 тыс. руб. (прирост к 2013 г. составил 841,2%).

В структуре поступлений выручки сократилась доля себестоимости на 3,03%, управленческих расходов на 2,86 %, но выросла доля коммерческих расходов на 3,54%.

Анализ влияния изменения факторов на общее изменение прибыли от реализации продукции показал, что в общем изменение всех факторов положительно повлияло на общее изменение прибыли - прибыль от продаж выросла на 2 886 тыс. руб., в том числе:

- за счет увеличения выручки от продажи по сравнению с плановой было получена дополнительная прибыль в размере 912 001 тыс.руб.;

- рост себестоимости относительно плана привел к уменьшению прибыли на 869 008 тыс. руб.;

- увеличение коммерческих расходов сравнению с планом вызвало снижение прибыли на сумму 20 370 тыс. руб.;

- увеличение управленческих расходов в сравнение с планом привело к уменьшению прибыли на 19 737 тыс. руб.

Таким образом, наибольшее отрицательное влияние на изменение фактической прибыли от продажи продукции оказало превышение фактической себестоимости продукции над плановой ее величиной. Можно констатировать, что резервами роста прибыли от продаж является оптимизация ее себестоимости - необходимо проанализировать обоснованность и целесообразность всех статей затрат на предмет их снижения, например за счет экономии энергоносителей или снижения потерь от брака.

Рентабельность активов в 2013 г. составила 0,78%, т.е. на каждый рубль активов предприятие получило 0,78 коп. чистой прибыли. В 2014 г. на каждый вложенный в активы рубль было получено 0,62 коп. прибыли. В 2015 г. значение показателя рентабельности активов равнялось 5,78%. Таким образом, можно говорить о существенном повышении эффективности использования активов предприятия.

В 2013 г. на каждый рубль запасов приходилось –1,23 руб. собственных оборотных средств. Это значит, что отрицательная сумма собственных оборотных средств не позволяет финансировать запасы за свой счет. Для этого предприятие привлекает заемные ресурсы. В 2014 г. значение показателя составляло –0,58. На конец исследуемого периода значение показателя составляло –0,50. Таким образом, в течение всего анализируемого периода собственных средств для финансирования хозяйственного оборота у комбината не было.

Коэффициенты финансовой независимости (автономии) и финансовой зависимости практически не изменились и демонстрируют достаточно высокую зависимость предприятия от внешних источников финансирования.

Значение показателей ликвидности ниже нормативного, то есть предприятие не способно погасить все свои обязательства в течение года.

Так как значение показателя соотношения дебиторской и кредиторской задолженности в 2013 г. меньше единицы, это означает, что предприятие получает больше финансовых ресурсов в форме кредиторской задолженности (в том числе товарных кредитов), чем направляет на формирование дебиторской задолженности (в том числе товарных кредитов). В 2014 г. значение показателя составляло 0,65, в 2015 г. - 0,45 руб. Таким образом управление задолженностью не может считаться эффективным.

В работе проведено исследования системы учета финансовых результатов.

Аналитический и синтетический учет финансовых результатов от основной производственной деятельности в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» осуществляется в следующей последовательности: рассчитывается выручка от продажи работ за месяц, определяются затраты, которые приходятся на реализованные работы, определяется налог на добавленную стоимость с суммы реализации, рассчитывается финансовый результат от основной производственной деятельности. Доходом от основной производственной деятельности является выручка от реализации продукции.

Предприятие применяет метод учета затрат «директ-костинг», поэтому общехозяйственные расходы аналогично расходам на продажу списываются на себестоимость продаж, минуя себестоимость готовой продукции. В отчете о финансовых результатах они отражаются обособленно по строке «управленческие расходы».

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, обеспечивает возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Учет прочих доходов и расходов ОАО «Удмуртский хладокомбинат» производится в соответствии с методологией бухгалтерского учета и требований учетной политики предприятия.

Чистая прибыль и нераспределенная прибыль предприятия формируется на разных счетах. Для формирования чистой прибыли в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» используется счет 99 «Прибыли и убытки», остаток которого к концу отчетного года и представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за данный отчетный период.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используется счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету - расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по

дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Аналитический учет по счету 99 обеспечивает формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

На основании данных аналитического учета счета 99 «Прибыли и убытки» формируется годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, утвержденная Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от ред. от 06.04.2015) "О формах бухгалтерской отчетности организаций".

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства.

Сумма чистой прибыли (чистого убытка) отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит (дебет) счета 84 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В анализируемом в работе периоде 2013-2015 гг. решения участников о распределении и использовании прибыли не было.

Контроль финансовых результатов проводится ревизионной комиссией, внешними аудиторами, а также финансово-экономическими службами предприятия. Контроль формирования финансовых результатов деятельности предприятия направлен на проверку правильности определения финансового результата, а именно – его чистой прибыли.

Механизм контроля за формированием результатов деятельности на предприятии направлен на установление объективной истины относительно достоверности, правдивости и законности отражения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности доходов и финансовых результатов. Для этого используются многочисленные аналитическо-расчетные процедуры, которые подробно изложены в настоящем исследовании.

Контроль финансовых результатов предприятия любой организационно-правовой формы делится на два вида: внешний и внутренний.

Проведенный анализ учета и контроля финансовых результатов позволяет сделать следующие предложения по их совершенствованию

1. Бухгалтерский учет, как правило, является информационной базой для принятия управленческих решений. Поэтому для выявления причин убыточности или низкой рентабельности определенных видов деятельности ОАО «Удмуртский хладокомбинат» предлагаем учет на счете 90 «Продажи» анализировать по центрам финансовой ответственности (ЦФО) – предложенным в разделе 3.2 настоящей работы.

Управленческая отчетность по выделенным центрам ответственности в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» позволит накапливать необходимую информацию о конкретных показателях и выявлять отклонения фактических данных от запланированных. Это способствует продвижению важной информации между центрами ответственности и формированию наиболее эффективных управленческих решений.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод, что разработанная организационная модель учета финансовых результатов по центрам ответственности представляет собой систему, позволяющую четко организовать процесс контроля, регулирования и управления затратами, доходами, прибылью, а также на основе персонифицированной ответственности за результаты деятельности каждого центра, будет способствовать повышению эффективности принимаемых управленческих решений.

Организационная модель позволит расширить информационные возможности учетных данных, повысить их аналитичность, усилить роль учетного наблюдения за расходами и доходами в процессе принятия управленческих решений, что в итоге будет способствовать максимизации прибыли исследуемой организации.

2. Кроме того предлагаем упростить первичный документооборот за счет внедрения универсального передаточного документа вместо накладной ТОРГ -12 и счет-фактуры. Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О

бухгалтерском учете" предусмотрена самостоятельность хозяйствующих субъектов в выборе форм документирования фактов хозяйственной жизни. В статье 9 Закона N 402-ФЗ установлен только перечень обязательных реквизитов первичных учетных документов.

Таким образом, начиная с 2013 года любой хозяйствующий субъект, не нарушая законодательство, может объединить информацию ранее обязательных для применения форм по передаче материальных ценностей (ТОРГ-12, товарный раздел ТТН) с дублирующими по большинству позиций реквизитами с информацией счетов-фактур, выписываемых в целях исполнения законодательства по налогам и сборам. Такое объединение при соблюдении требований Закона N 402-ФЗ и главы 21 НК РФ не может лишить хозяйствующего субъекта ни возможности учитывать оформленный факт хозяйственной жизни в целях бухгалтерского учета, ни возможности использовать право на налоговый вычет по НДС и возможности использовать право подтверждения затрат в целях исчисления налога на прибыль организаций (и других налогов).

Используя приведенные здесь принципы и основания, ФНС России предлагает к применению форму универсального передаточного документа (далее - УПД) на основе формы счета-фактуры.

Таким образом, за счет внедрения данной формы можно практически вдвое уменьшить первичный документооборот в части продажи готовой продукции, заменив счет-фактуру и товарную накладную, а также товарный раздел товарно-транспортной накладной, единым подтверждающим документом.

Реализация предложенных мер по совершенствованию методики системы учета финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» будет способствовать повышению прозрачности и информативности учетных данных для управленческих целей.

3. В части рационализации контроля финансовых результатов в ОАО «Удмуртский хладокомбинат» предлагаем рационализацию в двух направлениях:

1. Разработка и закрепление во внутренних стандартах методики проведения анализа финансовых результатов, в первую очередь, от основного вида деятельности;

2. Разработка и закрепление во внутреннем стандарте подробной программы и методики контроля финансовых результатов.

Считаем, что реализация предложенных мероприятий по совершенствованию контроля финансовых результатов существенно повысит достоверность учетных данных, а также будет способствовать своевременному выявлению проблем деятельности комбината.

Контрольные мероприятия в организации могут носить тактический или оперативный характер, стратегический или долгосрочный характер. Контрольные меры на оперативном уровне направлены в первую очередь на корректировку уже начавших свое развитие негативных процессов.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ) [Электронный ресурс] / Консультант Плюс: официальный сайт. – 1992-2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/cons/>
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (в редакции от 14.09.2016), вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в редакции от 30.10.2016), третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ (в редакции от 30.10.2016), четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ (в редакции от 01.09.2016) [Электронный ресурс] / Консультант Плюс: официальный сайт. – 1992-2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/>
3. Налоговый кодекс РФ. Часть II, утвержден Государственной Думой РФ от 19 июля 2000 года (ред. от 21.07.2016) [Электронный ресурс] / Консультант Плюс: официальный сайт. – 1992-2016. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/gkrfl/>
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. (в ред. Федерального закона № 149-ФЗ от 23.05.2016 г.) (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Консультант Плюс: официальный сайт. – 1992-2016. – Режим доступа: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_docLAW156037/](http://www.consultant.ru/document/cons_docLAW156037/)
5. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), Приказ Министерства финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н. (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Мин. фин. РФ: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.min.fin.ru> (дата обращения 30.10.2016).
6. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), Приказ

Министерства финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н. (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Мин. фин. РФ: официальный сайт. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.min.fin.ru> (дата обращения 30.10.2016).

7. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Приказ Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н. (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Мин. фин. РФ: официальный сайт. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.min.fin.ru> (дата обращения 30.10.2016).

8. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н. (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Мин. фин. РФ: официальный сайт. – Режим доступа: <http://www.min.fin.ru> (дата обращения 30.10.2016).

9. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), Приказ Министерства финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н. (с изм. и доп.) [Электронный ресурс] / Мин. фин. РФ: официальный сайт. – Электрон. дан. – Режим доступа: <http://www.min.fin.ru> (дата обращения 30.10.2016).

10. Алборов Р.А., Хосиев Б.Н. Развитие бухгалтерского учета как сложной информационной системы // Известия Горского государственного аграрного университета. 2014. Т. 51. № -2. С. 179-183.

11. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций) / Р.А. Алборов, С.М. Концевая – М.: Дело и Сервис, 2010. – 304 с.

12. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 224 с.

13. Алборов Р.А., Концевая С.М., Концевая С.Р. Предварительный обзор и планирование внутривозвратного контроля в коммерческих организациях // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2010. N 11. С. 81 - 87.

14. Алборов Р.А. Методология управленческого учета в сельском хозяйстве / Р.А. Алборов, Л.И. Хоружий. – М.: МСХА, 2002. – 140 с.
15. Алборов Р.А., Хосиев Б.Н., Концевой Г.Р. Развитие системы счетов управленческого учета в сельском хозяйстве // Известия Горского государственного аграрного университета. 2014. Т. 51. № -4. С. 249-255.
16. Алборов Р.А., Ливенская Г.Н. А 45 Управленческий учет затрат по центрам ответственности в производственных организациях: монография. – Ижевск: Изд-во «Удмуртский университет», 2013. – 108 с.
17. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации / В.Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 10. – С. 17-25.
18. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж Лоббек; пер. с англ.; гл. редак-тор серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
19. Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета / В.П. Астахов. – М.: Экспертное бюро, 1997. – 351 с.
20. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: учебник / Н.Г. Белов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 392 с.
21. Безруких П.С. Учет затрат и калькулирование в промышленности (Вопросы теории, методологии и организации) / П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комиссаров. – М.: Финансы и статистика, 1989.
22. Бланк И.А. Финансовый менеджмент. 2-е изд., перераб. и доп. - К.: 2004. — 656 с.
23. Бурцев В.В. Внутренний контроль в организации: методологические и практические аспекты / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2011. – № 8.
24. Булыга Р.П. Аудит: учебник / Р.П. Булыга. – М.: ЮНИТИ, 2012. – 431 с.

25. Богатая И.Н. Бухгалтерский финансовый учет / И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова. – М.: КНОРУС, 2011. – 592 с.
26. Богомоллов А.М. Внутренний аудит организации и методика проведения / А.М. Богомоллов, Н.А. Голощапов. – М.: Экзамен, 2012. – 192 с.
27. Бухгалтерский учет: учебник / П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков [и др.]: под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Бухгалтерский учет, 1996.
28. Бухгалтерский финансовый учет / под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 525 с.
29. Бурцев В.В. Система внутреннего контроля организации в современных условиях хозяйствования / В.В. Бурцев // Аудиторские ведомости. – 2013. – 521 с.
30. Бурцев В. Принципы экономического анализа // Современный бухучет. 2006. N 4. с. 29 - 36.
31. Волков А.Г. Контроль и ревизия: учебное пособие / А.Г. Волков, Е.Н. Чернышев. – М.: Изд. Центр ЕАОИ, 2011. – 224 с.
32. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова. – М.: Проспект, 2008. – 848 с.
33. Гришанова О.П. Аудит: учебное пособие / О.П. Гришанова. – М., 2002. – 208 с.
34. Рязнова А.Г. Финансы / под ред. А.Г. Грязновой, Е.В. Маркиной. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2012. – 496 с.
35. Гудков А.А. Бухгалтерский учет финансовых результатов и выплаты дивидендов в туризме // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2015. N 4. с. 79 - 95.
36. Данилова Н.Л. Особенности формирования и анализа финансовых результатов в кооперативной торговле // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях, 2016, N 5. – с. 33 -39.

37. Данилочкин Н.Г. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина [и др.] / под ред. Н.Г. Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 279 с.
38. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю.А. Данилевский, Т.М. Мезенцева.
39. Ивашкевич В.Б. Практикум по управленческому учету и контроллингу: учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2009.
40. Калькуляция себестоимости в промышленности: учебник для вузов / под ред. А.Ш. Маргулиса. – М.: Финансы, 1975.
41. Карминский А.М. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак [и др.]. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 251 с.
42. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2001.
43. Куликова Л.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Л.И. Куликова. – М.: Бухгалтерский учет, 2011.
44. Куликова Л.И. Налоговый учет / Л. И. Куликова. – М.: Бухгалтерский учет, 2003. – 336 с.
45. Кутер М.И. Теория и принципы бухучета: учебное пособие / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
46. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.И. Ку-тер. – 3-изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008.
47. Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 368 с.
48. Концевая С.М. Учет финансовых результатов производства сельскохозяйственной продукции в оценке ее по справедливой стоимости /

С.М. Концевая, Е.В. Захарова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2008. – № 9. – С. 40-41.

49. Ковалев В.В. Средства предприятия и их использования.– М.; 2000. – 516 с.

50. Кодацкий В.П. Проблемы формирования прибыли // Экономист. №3, 2012. – С. 56-58.

51. Козин Е.Б. Бухгалтерский управленческий учет на пищевых предприятиях / Е.Б. Козин, Т.А. Козина. – М.: Колос, 2000. – 224 с.

52. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 1996. – 560 с.

53. Ларионов А.Д. Бухгалтерский учет: учебник / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – М.: Проспект, 2011. – 368 с.

54. Лисович Г.М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г.М. Лисович, И.Ю. Ткаченко. – Ростов н/Д: МарТ, 2000. – 354 с.

55. Макальская М.Л. Бухгалтерский учет / М.Л. Макальская. – М.: АО ДИС, 2011.

56. Медведев М.Ю. Все ПБУ (Положения по бухгалтерскому учёту): постатейные комментарии.- М.: КНОРУС, 2010. - 684 с.

57. Маняева В.А., Торхова А.А. Развитие учета финансовых результатов агрохолдингов // "Международный бухгалтерский учет", 2016, N 13. – С 2-20.

58. Остаев Г.Я. Развитие методики управленческого учета и контроля финансовых результатов в отрасли птицеводства: монография / Г.Я.Остаев. – Ижевск: ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 158 с.

59. Остаев Г.Я. Бухгалтерский (управленческий) учет: учебное пособие / Г.Я. Остаев, С.М. Концевая. – Глазов: ГФ НОУ ВПО УРАО, 2010. – 284 с.

60. Остаев Г.Я. Особенности методики управленческого аудита затрат птицеводческой продукции / Г.Я. Остаев, С.Р. Концевая, Г.Р. Концевой // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 26(368). – С. 34-49.
61. Остаев Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – Ижевск: ФГБОУ ВПО Ижевская ГСХА, 2012. – 284 с.
62. Остаев Г.Я. Управленческий учет: учебник / Г.Я. Остаев. – М.: ДИС, 2015. – 272 с.
63. Овсийчук М.Ф. Контроль и ревизия: учебное пособие / коллектив авторов; под ред. доктора экономических наук, проф. М.Ф. Овсийчук. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2006. – 224 с.
64. Павлюк В.В. Контроль и ревизия / В.В. Павлюк. – Донецк: НОРД-ПРЕСС, 2006. – 146 с.
65. Пласкова Н.С. Экономический анализ: учебник / Н.С.Пласкова. – М.: Эксмо, 2007. – 702 с.
66. Пронский Л.М. Три источника прибыли [Текст]: введение в общую теорию прибыли, рынка и денег / Л. М.Пронский. - Москва: Финансы и статистика, 1995. - 40 с.
67. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
68. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА–М, 2005. – 425 с.
69. Самуэльсон Пол. Economics. - М.: «Вильямс», 2006. -1982 с.
70. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, Издательское объединение «ЮНИТИ», 1996.
71. Селезнева Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами. Учебное пособие для вузов / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 639 с.

72. Терехов А.А. Контроль и аудит. Основные приемы и технологии / А.А. Терехов, М.А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.

73. Титова Н.Е. История экономических учений: Курс лекций. - М.: ВЛАДОС, 2007. – 633 с.

74. Шеремет А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. — 2-е изд., доп. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 374 с. — (Высшее образование: Бакалавриат). — [www.dx.doi.org/10.12737/21493](http://www.dx.doi.org/10.12737/21493).

75. Юсупова А.В. Различия понятий «Издержки», «Расходы», «Затраты», их отражение в Российских и международных стандартах бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / А.В. Юсупова, Л.И. Хоружий // V Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум», 2013. – Режим доступа: <http://www.scienceforum.ru/2013/91>.