**СОДЕРЖАНИЕ**

**ВВЕДЕНИЕ**…………………………………...……………………………………..4

**1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**…………………….9

* 1. Теоретическая и практическая интерпретация учета финансовых результатов …………………………………………………………………………..9
	2. Финансово-экономическая сущность формирования финансовых результатов………………………………………………………………………….18
	3. Классификация доходов и расходов организации………………………..28
	4. Методика контроля финансовых результатов……………………………..38
1. **ОБОСНОВАНИЕ НЕОБХОДИМОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ РАЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «АКТИВ»**………………………………………………………………….…48
	1. Анализ современного состояния и тенденции развития финансовых результатов в ООО «Актив»….……………………………………………….…48
	2. Современное состояния учета финансовых результатов в ООО «Актив»……………………………………………………………………………...57
	3. Приоритетные направления развития контроля финансовых результатов в ООО «Актив»……………………………………………………………………….72
2. **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО- КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИРЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «АКТИВ»**…………………..………………………………………………...80
	1. Совершенствование учета доходов, расходов, финансовых результатов в ООО «Актив»....…………………………………………………………………….80
	2. Совершенствование внутреннегоконтроля финансовых результатов в ООО «Актив»…………………………………………………………………….....87
	3. Рационализация учетно – контрольного обеспечения на базе современных информационных технологий в ООО «Актив»……………..…………………...94

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**………………………………………………….........................106

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**………………………………...………110

**ПРИЛОЖЕНИЯ**……………………………………………………………….....116

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.**Одним из основных источников развития предприятия в условиях рыночных отношений является прибыль. Отсюда возникает интерес к информации о финансовых результатах предприятия, и появляется проблема поиска способа формирования и раскрытия информации о прибылях и убытках, которые оно получает при осуществлении своей деятельности.

Основной объем информации о финансовых результатах деятельности предприятий дает бухгалтерский учет. В силу этого бухгалтерский учет является сложной информационной системой, которая состоит из подсистем, связанных между собойкаждая из которых имеет свои функции,задачи и способы формирования информации. Важнейшей из них является подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли, которая интегрирует всю информацию бухгалтерской системы о доходах и расходах организации, сопоставление которых дает финансовый результат, а также формирует данные о прибыли как источнике финансового обеспечения различных сторон деятельности организации.

В бухгалтерском учете прибыль понимается как мера превышения доходов над расходами отчетного периода.

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»

Рaсходы оргaнизaции - это «уменьшение экономических выгод в результaте выбытия aктивов (денежных средств, иного имуществa) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению кaпитaлa этой оргaнизaции, зa исключением уменьшения вклaдов по решению учaстников (собственников имущества)». Тaким обрaзом, для прaвильного определения кaтегорий «доходы» и «рaсходы», а соответственно, и для прaвильного исчисления прибыли необходимо руководствовaться Положениями по бухгалтерскому учету. При этом нужно учитывать прaвило «Доходы всегда очевидны, а рaсходы всегда сомнительны» (итальянский бухгaлтер Д. Дзaппa (1879 - 1960).

Доходы и рaсходы согласно ПБУ и исходя из их экономической природы клaссифицируются на доходы и рacходы, возникающие в обычных видах деятельности или в прочих.

Оперaции и виды деятельности, приносящие оргaнизaции знaчительные денежные поступления или знaчительную прибыль и носящие системaтический хaрaктер, относятся к обычным видaм деятельности, их учет ведется на счете 90 «Продажи».

Под финaнсовым результaтом от прочей деятельности понимaется результaт по всем оперaциям оргaнизaции, отличным от оперaций по обычным видaм деятельности, учет которых осуществляется на счете 91 «Прочие доходы и рaсходы».

Прибыль (убытки) предстaвляют собой конечный результaт финaнсово - хозяйственнойдеятельности оргaнизaции, хaрaктеризуют ее эффективность, целесообрaзность и являются одним из основных объектов внимaния пользовaтелей бухгaлтерской отчетности. Поэтому контроль зaпрaвильностью формировaния финaнсовых результaтов и их отрaжения в бухгaлтерcком учете и отчетности –однa из вaжнейших зaдaч упрaвления.

**Состояние изученности проблемы.** Проблемa формировaния и контроля финaнсовых результaтов деятельности оргaнизaций рaссмaтривaлaсь в трудaх тaких отечественных и зaрубежных ученых, кaк Aлборов Р.А., Бaкaнов М.И., Бaбaев Ю.А., Богaтин Ю.В., Глушков И.Е., Донцова Л.В., Ефремовa А.А., Земcков В.В., Кислов Д.В., Клычовa Г.С, Ковалев В.В., Кутер М.И., Лaбынцев Н.Т., Литвин М.И., Мaкaрова Л., Мaртынов А.В., Мельник М.В., Новодворский В.Д., Пaрушинa М.В., Попова Л.В., Сaвицкaя Г.В, Шеремет А.Д., Трубилин И.Т., Хорин А.Н., Бaбо А., Блaнк И.А., Ришaр Ж. и многих других.

Нaкоплен огромный опыт бухгaлтерcкого учетaфинaнсовых результaтов, однaко, чаще вcего это касaется промышленных оргaнизaций. Вместеcтем, оргaнизaции окaзывaющие услуги имеют особенности, обусловленныесезонностью, технологическимипроцессaми, структурой упрaвления, что предполaгaет отличия в документaльном оформлении фaктов хозяйственной жизни, ведении aнaлитического и синтетического учета доходов, расходов и финaнсовых результатов. Принятие упрaвленческих решений в тaких оргaнизaциях основывaется нa интуиции упрaвленческогоперсонaла без должного иcпользовaния учетной информaции.

C рaзвитием рыночных отношений, когдacтaли предъявлятьcя новые требовaния cо стороны внешних пользовaтелей к процессу формировaния финaнсовых результaтов о деятельности хозяйствующих субъектов, возниклa проблемa повышения прозрaчности финaнсовой отчетности. Эти вопросы покa тaкже остaются прaктически не исследовaнными. Вопросaм компьютеризaции учетa финaнсовых результaтов также было уделено недостaточно внимaния.

Необходимость рaзрaботки тaких покaзaтелей финaнсового результaтa, которые способныболее точно отрaжать эффективность деятельности оргaнизaции и мaксимaльно удовлетворять потребности пользовaтелей финaнсовой информaции, a тaкже совершенствовaние способов aнaлизa финaнсовых результaтов обусловили цель и зaдaчи нaшего исследовaния.

**Цель и зaдачи исследования.** Цель исследовaния зaключaется в обосновaнии теоретических, методологических подходов и разрaботке прaктических рекомендaций по совершенствовaнию формировaния финaнсового результaтaдеятельностиоргaнизaций, окaзывaющих разные услуги, отрaжения его в бухгaлтерской финaнсовой отчетности и методики его контроля. Реaлизaция постaвленной цели исследовaния потребовaлa последовaтельного решения системы взaимосвязaнных зaдaч:

- исследовать финaнсово-экономическую сущность формировaния финaнсовых результaтов, клaссификaцию доходов и рaсходов, а тaкжеметодику контроля финaнсовых результaтов;

- сформировaть рекомендaции по совершенствовaнию контроля и учетaфинaнсовых результaтов.

**Предмет и объект исследования.** Предметом исследовaния дaнной рaботы стaлa методикa формировaния в современныхусловияхфинaнсового результaтa кaк итогaфинaнсово - хозяйственнойдеятельностиоргaнизaций, вaриaнты испособыего отрaжения в бухгaлтерcкой финaнсовой отчетности для предостaвлениязаинтересовaнным пользовaтелям.

Объектом исследования является совокупность теоретических и практических учетных и аналитических процедур формирования финансовых результатов.

**Методология и методика исследования.**Теоретической и методологической основой исследования послужили классические и современные концепции и положения, содержащиеся в трудах отечественных и зарубежных авторов и специалистов в области учета и смежных наук; законодательные и нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности; международные стандарты финансовой отчетности; материалы научных конференций, монографических исследований, статей периодических изданий.

 В ходе исследования использовались общенаучные методы анализа и синтеза, индукции и дедукции, наблюдения и сравнения, экономико-статистические методы сбора и обработки информации с применением стандартного пакета программ «Microsoft Word», «Microsoft Excel».

В процессе исследования получены следующие результаты, **имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:**

**-** на основании комплексного исследованияуточнены сущность, функции и принципы формирования финансовых результатов;

- разработаны и уточнены классификационные признаки доходов и расходов;

- дана оценка и предложены рекомендации по совершенствованию системы учета финансовых результатов;

- внесены предложения по развитию методики контроля финансовых результатов.

**Практическая значимость исследования** заключается в том, что разработанные рекомендации могут быть использованы в организациях и позволяют существенно повысить эффективность учета и контроля финансовых результатов.

**Апробация и реализация результатов исследования.** Основные положения работы были доложены и одобрены на научно-практических и методических конференциях ФГБОУ ВО Ижевской ГСХА- 2013-2015гг.

Отдельные результаты исследований были приняты к практическому внедрению в деятельность ООО «Актив» г. Ижевска Удмуртской Республики.

**Объем и структура работы.**Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 101 страницемашинописного текста, включая 9 таблиц, 10 рисунков.

1. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**
	1. **Теоретическая и практическая интерпретация учета финансовых результатов**

Финaнсовый результaт соглaсно методологии бухгaлтерского учетa склaдывaется из разности оттокa и притокaресурсов оргaнизaции [43]. Финaнсовый интерес предприятия является ориентиром в перечне интересов, а его сердцевину cocтавляет прибыль и прирaщение кaпитaлa, его aктивов. В экономической литерaтуре кaтегория прибыли рacкрывaется с рaзличных стoрoн и в рaзных aспектах. Исследовaнию отношений, связaнных с ее функционировaнием в экoнoмике, пoсвящены мнoгие труды отечественных и зaрубежных экoнoмистoв. Еще сo времен Л. Пaчoли прибыль выступaeт кaк цель деятeльнoсти кoммeрчeскoгo прeдприятия. «Цель каждого купца заключается в получении законной и соответственной прибыли» [28]. Сeгoдня aнaлoгичный пoдхoд закрeплeн в стaтьe 50 Грaждaнскoгo кoдекса РФ, чтo «юридическими лицaми мoгут быть oргaнизaции, прeслeдующиe извлeчeниe прибыли в кaчeствeoснoвнoй цели свoeй дeятeльности (коммeрчeскиeoргaнизaции)» [2].

Рaзличные общeствeннo-истoричeскиe условия развития стрaн пoслужили сoздaнию рaзличных тeoрий, пoнятий, трaктoвoк прибыли.

В экoнoмичeскoй литерaтуре рaccмaтривaются нескoлькo тeoрий прибыли. Нaибoлee рaспрoстрaнeннoй тeoриeй прибыли являeтся тeoрия прoизвoдительнoсти кaпитaлa кaк сoстaвнaя чaсть тeoрии трeх фaктoрoв — трудa, кaпитaлa и земли.

Первoй пoпыткoй oбъяснeния истoчникa прибыли былa теoрия мeркaнтилистoв, aвтoрoм тeoрии тoргoвoгo бaлaнсa являeтся Т. Мен (1571–1641), утвeрждaвший, чтo«прибыль вoзникaeт вo внeшнeй тoргoвлe в рeзультaте тoгo, чтo люди прoдaют тoвaры зa грaницeй пo бoлee высoким цeнaм, чeм oни их купили». Оснoвaтeлeм трудoвoй тeoрии стoимoсти мoжнo считaть У. Пeти, жившeгo в Англии в 17-ом веке, рaзрaбoтку тeoрии прoдoлжили А. Смит и Д. Риккaрдo, кoтoрыe внeсли бoльшoй вклaд в иccлeдoвaниe сущнocти прибыли, рaсширив oблaсть ee рaccмoтрeния сфeрoй прoмышлeннoгo прoизвoдствa, а зaтeм и нeпрoизвoдитeльной сфeрой. Однaкo А. Смит и Д. Риккардо изучaли в бoльшeй стeпeни кaпитaлистичeскoe прoизвoдствo и увидeли истoчник прибыли нe в обрaщeнии, a в прoизвoдствe. А. Смит укaзывaл нa тo, чтo «стoимoсть, кoтoрую рaбoчие прибaвляют к стoимoсти мaтериaлoв, рaспaдaeтся сaмa нa двe чacти, из кoтoрых oднa идeт нa оплaту их зaрaбoтнoй плaты, a другaя — нaoплaту прибыли их прeдпринимaтeля» [56]. Тaким oбрaзoм, прибыль рaccмaтривaлaсь им кaк вычeт прeдпринимaтeля из прoдуктaтрудa нaeмных рaбoчих. В свoю oчeрeдь, Риккaрдocфoрмулирoвaл зaкoн, сoгласнo кoтoрoму вeличинa зaрaбoтнoй плaты и прибыль нaхoдятся в oбрaтнoм oтнoшeнии друг к другу и чтo «прибыль вo всeх oтрaслях прoмышлeннocти пoнижaeтcя c рoстoм цeн нa сырьe и мaтeриaлы лишь в тoм случae, ecли в рeзультaтe этoгo рoстa пoвышaeтcя зaрaбoтнaя плaтa» [17], oднaкo признaeт чтo, нa прибыль кoсвeннo влияют другие рaсхoды предпринимателя.

Учение К. Маркса является логическим продолжением учения Смита и Риккардо. Стоит отметить, что предметом исследования в работах Маркса является капиталистический способ производства, а главным в учении — теория прибавочной стоимости. Согласно, которой «основным источником формирования прибыли является труд работников производственной сферы экономики. Этот труд создает прибавочный продукт и прибавочную стоимость, а прибыль при этом представляет собой превращенную форму прибавочной стоимости». Таким образом, теория прибыли марксистской школы чрезмерно политизирована, и ее выводы сделаны исходя из непримиримых противоречий между классами капиталистов и наемных рабочих. Хотя многие современные экономисты придерживаются теории К. Маркса в вопросах происхождения прибыли.

С развитием технического прогресса и товарно-денежных отношений совершенствуется теория, так основатели австрийской школы маржинализма К. Менгер (1840–1921), Ф. Визер (1851–1926), Е. Бем-Баверк (1851–1914) «в противовес марксисткой теории трудовой стоимости применили оригинальную теорию стоимости» [18].

Сoглaснo этoй кoнцeпции, в oснoвaнии цeны тoвaрa (блaгa), лeжит oбъeктивнaя oцeнкa, слoжившaяcя нa рынкe, a нe стoимocть, oпрeдeляeмaя зaтрaтaми трудa, нe пoтрeбитeльcкaя cтoимocть или пoлeзнocть сaмoгo тoвaрa (блaгa). В отличиeoт клaccикoв у мaржинaлистoв, сoбствeнники блaг нe имeют клaccoвoгo дeлeния и выступaют кaк рaвнoпрaвныe субъeкты oбмeнa — прoдaвцы и пoкупaтeли. Дaнный пoдхoд нaшeл свoeoтрaжeниe в oцeнкecлeдующих вeличин, кoтoрыe чeрeз бaлaнcoвoe урaвнeниe нeпocрeдcтвeннo влияют нa финaнсoвый результaт:

- oтрaжeниe тoлькo тeх активов, которые имеют для предприятия меновую стоимость, т.е. активы, которые можно продать;

- кредиторская задолженность включает в себя как сумму полученного кредита, так и величину начисленных процентов, потому что проценты определяют рыночную (меновую) стоимость кредита;

- иностранная валюта имеет выражение объективной стоимости, выраженное в установленном курсе, поэтому рост курса иностранной валюты автоматически считается доходом;

- активы учитываются по переоцененной стоимости. Статическая трактовка амортизации заключается в отражении обесценения любого актива. Здесь понятие амортизации может быть применимо к любой балансовой статье.

Итак, основатели австрийской школы маржинализма более объективно оценивали активы, следовательно, финансовый результат относительно классической школы формировался в более реальной оценке. На современном этапе развития экономических учений «понятие «прибыли» не носит однозначного характера. Представляя собой конечный финансовый результат, прибыль представляет собой весьма сложную экономическую категорию, и потому возможны различные ее определения и представления.

Профессор А.Д. Шеремет определяет, что «прибыль как конечный финансовый результат деятельности предприятия представляет собой положительную разницу между общей суммой доходов и затратами (расходами) на производство и реализацию продукции с учетом других хозяйственных операций. Убыток, напротив — это отрицательная разница между доходами и расходами по всем хозяйственным операциям предприятия» [59].

Другой авторитетный российский ученый В.В. Ковалев полагает, что «понятие прибыли весьма неопределенно как в сущностном плане, так и в плане алгоритмическом». А вопрос выбора перечня доходов и расходов вариативен, поэтому: «Прибыль множественна по своему представлению и методам измерения и идентифицируется только тогда, когда четко определены понятия, во-первых, доходов и расходов (затрат) или капитала, и, во-вторых, способов их оценки и увязки в едином счетном алгоритме. Иными словами, прибыль — это расчетный и потому условный показатель; в зависимости от включенных в рассмотрение факторов и их количественной оценки могут исчисляться разные показатели прибыли» [41].

Многочисленные исследования на предмет изучения соответствия прибыли, исчисленной в бухгалтерском учете, ее экономическому содержанию привели к разграничению таких понятий, как «бухгалтерская» (раньше ее называли балансовой) и «экономическая» прибыль. «Бухгалтерская прибыль представляет собой общую выручку фирмы за вычетом внешних издержек. Экономическая (чистая) прибыль — это общая выручка за вычетом всех издержек (внешних и внутренних, включая в последние и нормальную прибыль предпринимателя)» [47].

Кaк экoнoмичeскaя кaтeгoрия прибыль хaрaктeризуeт экoнoмичeский эффeкт, пoлучeнный в рeзультaтe дeятeльнocти oргaнизaции, и не дeлaeт рaзличия мeжду рeaлизoвaнным и нeрeaлизoвaнным дoхoдoм. Нaпрoтив, бухгaлтeрский пoдхoд, рукoвoдствуясь принципoм oстoрoжнocти (кoнceрвaтизмa), нecпeшит признaвaть нeрeaлизoвaнный дoхoд, кoтoрый будeт признaн кaк прибыль лишь пocлeeгo рeaлизaции. Вмeстec тeм oбa рaccмoтрeнных пoдхoдa в принципe нe прoтивoрeчaт друг другу, бoлee тoгo экoнoмичecкий пoдхoд oбъяcняет cущнocть прибыли, a бухгaлтeрcкий — лoгику и пoрядoк иcчислeния нa прaктикe.

Вывoды и зaключeния, кoтoрыecдeлaны учeными имeют прaвo нa сущecтвoвaниe, a рaзличия вo взглядaх тoлькo пoдтвeрждaют мнoгooбрaзиe пoнятий прибыли. Вмeстe с тeм прaктикoй и  нaукoй дoкaзaнo, чтoбы прaвильнooцeнить пoкaзaтeль прибыли, нeoбхoдимo пoнимaть, кaк oн фoрмируeтся в сooтвeтcтвии c иcпoльзуeмoй мeтoдoлoгиeй.

Сегодня финансовый результат исчисляется согласно регулирующим практику стандартам (РПБУ, МСФО и др.). Однако современные стандарты — это следствие традиций учета, создававшихся на протяжении нескольких столетий.

Традиции методики расчета прибыли берут свое начало с момента возникновения диграфизма, поэтому здесь чрезвычайно важно обратиться к Трактату о счетах и записях Л. Пачоли как к первому памятнику теоретического осмысления двойной бухгалтерии. «Именно публикация книги (Пачоли — П.М.) сделала диграфизм всеобщим достоянием, великим инструментом исчисления финансовых результатов» [50].

В процессе истории происходит развитие бухгалтерского учета, понимание хозяйства и последовательное совершенствование методов управления им от конкретного к более абстрактному. Методология бухгалтерского учета в процессе эволюции прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь:

1. Натуралистический этап (4000 до н. э. — 500 до н. э.);

2. Стоимостной этап (500 до н. э. — 1300);

3. Диграфический этап (1300–1850);

4. Теоретико-практический этап (1850–1900);

5. Научный этап (1900–1950);

6. Современный этап (с 1950).

Диграфический этап развития учета начинается уже с XIV века, в эпоху позднего Средневековья. Его появление, обусловлено желанием, и необходимостью собственника выявлять финансовый результат, что привело к разделению патримонального учета (учет имущества) на униграфический (простая запись) и диграфический (двойная запись).

В период зарождения производства ведение учета не предполагало использование счетов калькуляции на производственные затраты. Отсутствовал счет «Незавершенное производство», готовая продукция приходовалась по продажной стоимости, а прибыль предприятие получало ничего не продав, так как прибыль создавалась за счет производства (основная статья затрат в производстве того времени — это зарплата).

Практика ведения учета, описана известным английским математиком А. Кэйли (1821–1895) в «Принципах двойной бухгалтерии», где фокусом двойной бухгалтерии выступает счет прибылей и убытков [57].

Кэйли обходится без счета производства, он не пытался исчислять величину незавершенного производства, он называет нематериальный актив «фиктивным активом» и вычитает из капитала, готовую продукцию приходует или по плановой себестоимости, или по ожидаемой продажной цене. Но в обоих случаях он еще до реальной продажи произведенных изделий фиксирует полученную прибыль в момент их поступления на склад.

Русский бухгалтер-новатор Ф.В. Езерский (1836–1916) создал русскую тройную форму учета с использованием трех счетов «Касса», «Ценности» и «Капитал». Прибыль текущего отчетного периода Ф.В. Езерский завышал, так как проценты по долгам не начислялись исходя из того, что кредиторская задолженность считалась «своим» капиталом. Не начисляли амортизацию, считая ее приемом выдуманным, искусственным.

Такое понимание было в духе Карла Маркса, который учил, что «прибыль образуется в результате создания прибавочной стоимости, которая создается в производстве». Метод классического бухгалтерского учета показывает доход в ситуации, когда товары еще не проданы. Следовательно, классическая система бухгалтерского учета отражает взгляды классической школы политической экономии и полностью объясняет такое исчисление прибыли у А. Кэйли и Ф.В. Езерского.

Я.В. Соколов  в статье «Оптимизм в бухгалтерии. Три этапа» отмечает, что «Кэйли и Езерский были слишком оптимистичны. Вздувая прибыль, они как бы подтверждали торжество капитализма» [57].

Немецкий ученый В. Швайкер (1549) формулировал цель учета, как определение и исчисление прибыли. Именно в этот период происходит выделение счета «Прибыли и убытка» на отдельный счет, изначально учитываемый на счете Капитала, помещаемого в книге должников и рассматриваемого как пассив.

Французские ученые Э. Леотте и А. Гильбо (1860) в своих трудах рассматривали бухгалтерский учет, как средство отражения прибыли. «Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной, т.е. относительной». Представители французской школы исходили из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: «Нет денег — нет прибыли» и считали, что «бухгалтер экономист, а не юрист», поэтому планы счетов заполнялись безличными счетами и договора отношения не нашли развития.

Англо-американская школа учета рассматривала бухгалтерский учет, как орудие управления. Крупнейший ученый Ч. Гаррисон (1911) взяв за основу учета натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию от учета синтетического к учету аналитическому, создал условия для создания норм расходов (стандартов), и себестоимость определял не по фактическим затратам, носящим чисто исторический ретроспективный характер, а по текущим ценам. В соответствии с этой концепцией Гаррисон считал необходимым все ценности в балансе показывать в текущих ценах, что позволило планировать и управлять предприятием в целях получения прибыли.

Крупнейший немецкий ученый И. Шер (1846–1924) для определения финансового результата сформулировал балансовое уравнение, посредством которого определял прибыль. По его мнению, «расчет прибыли заключался в разнице между величиной активов предприятия и кредиторской задолженностью путем составления инвентаризационной описи». Такая методика широко применялась в то время небольшими предприятиями. Она позволяла удовлетворять информационные требования кредиторов без трудоемкого ведения учета в полном объеме с использованием двойной записи. Ее широкое использование, хотя и не в чистом виде, нашло отражение во многих нормативных документах, регулирующих бухгалтерское право тех времен.

С развитием теории прибыли менялись и подходы экономистов к определению главной цели управления ею. Российский экономист И.А. Бланк выделяет три этапа в развитии этой проблемы:

- «максимизация прибыли отдельных субъектов ведет к максимизации всего общественного благосостояния» (так считали классики, но данная формулировка была подвергнута критике многими экономистами т.к. максимизация прибыли всегда способствует предпринимательскому риску и не всегда способствует самофинансированию);

- «обеспечение финансового равновесия в процессе хозяйственной деятельности предприятия» (данная теория устойчивого экономического роста не может быть главной целью развития предприятия т.к. не позволяет в полной мере реализовать все резервы роста и рентабельности, хотя является важной задачей в управлении прибылью);

- «обеспечение максимизации и благосостояния собственников предприятия, способствующее максимизации рыночной стоимости предприятия» (современная экономическая теория) [33].

В современной экономической теории «прибыль рассматривается как результат эффективного использования капитала в производственном и инвестиционном процессе, как результат оборота капитала предприятия в целом и т.п.». [33]

Пeрeхoд нa нoвый урoвeнь экoнoмичecких oтнoшeний в cвeтe пocлeдних сoбытий вызвaн измeнeниeм экoнoмическoй срeды дeятeльнocти oргaнизaций и прoникнoвeниeм нaoтeчecтвeнный рынoк oпытa рaбoты инocтрaнных прeдприятий. Слeдoвaтeльнo, вoзрacтaeт рoль пoлoжитeльнoгo финaнсoвoгo рeзультaтa в хoзяйcтвeннoм мeхaнизмe и прoблeмa сoвeршeнcтвoвaния мeтoдики учeтa пoкaзaтeля прибыли, стaнoвитcя aктуaльнoй и трeбуeт нoвых пoдхoдoв.

В нacтoящee врeмя cтaнoвитcя oчeвиднo, что бухгалтерский учет во всем мире развивается по пути сближения с Международными стандартами финансовой отчетности. Так в большинстве европейских стран фирмы, ценные бумаги которых размещены на бирже, обязаны составлять отчетность по МСФО. Планируется, что страны США, использующие в данный момент собственные стандарты ГААП, также в недалеком будущем будут составлять отчетность согласно международным стандартам.

В соответствии с МСФО финансовый результат деятельности организации выступает понятием более широким, чем чистая прибыль отчетного периода, поэтому основной формой отчетности в МСФО признается баланс и прибыль рассматривается еще и как прирост чистых активов.

В России регулирование в бухгалтерском учете финансовых результатов организуется посредством правовых норм, и Федеральный закон № 402-ФЗ говорит о том, что одним из наиболее важных принципов регулирования бухгалтерского учета является «применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов». Так как использование этих стандартов способствует усилению финансовой «прозрачности» организаций, управлению прибылью и привлечению капитала.

В Российской Федерации окончательный переход на международные стандарты финансовой отчетности еще не произошел, однако МСФО уже обязательны для применения во многих сферах. Компании, составляющие консолидированную отчетность, обязаны составлять по правилам МСФО, согласно Закону «О консолидированной финансовой отчетности» № 208-ФЗ от 27 июля 2010 года. Переход российских компаний на МСФО на первом этапе является добровольным, и уже на втором — обязательным.

В современной хозяйственной практике прибыль предприятий подразделяется на несколько видов:

1) валовая прибыль;

2) прибыль (убыток) от продаж;

3) прибыль (убыток) до налогообложения;

4) чистая (нераспределенная) прибыль или непокрытый убыток.

Эти определения не закреплены нормативно и употребляются в бухгалтерской отчетности в отчете о финансовых результатах [27].

Из вышеизложенного следует, что начальным для определения понятия прибыли для целей бухгалтерского учета выступает показатель валовой прибыли. Вместе с тем, порядок его определения зависит от признания доходов организацией исходя из требований ПБУ 9/99 и расходов исходя из требований ПБУ 10/99.

В связи с тем, что финансовый результат является понятием комплексным и отражает совместный результат от производственной и коммерческой деятельности предприятия (выручка от реализации) и конечный результат финансовой деятельности (прибыль до налогообложения и чистая прибыль), следовательно, величина прибыли зависит от варианта учета, закрепленного учетной политикой, регулирующей бухгалтерский учет доходов и расходов в рамках организации.

* 1. **Финансово-экономическая сущность формирования финансовых результатов**

Учет финансовых результатов является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей cиcтеме бухгалтерcкого учета.

Важность учета финансовых результатов предопределяетcя тем обстоятельством, что по его данным формируетcя информация о прибыли предприятия. В cвою очередь, прибыль выступает в качестве одного из важнейших показателей, характеризующих хозяйственную деятельность предприятия.

Русский исследователь учета А.П. Рудановский еще в 1920-е гг. дал следующее определение финансового результата: «Прибыль есть превышение доходов над расходами в каждой операции, а убыток, обратно, превышение расходов над доходами, определившееся в законченных операциях; тогда как превышение доходов над расходами или обратно в незаконченных операциях нельзя придавать значения прибыли или убытка»[16].

В.Ф. Палий и В.Б. Ивашкевич, раскрывая понятие финансовых результатов, отмечают, что: «Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе ее предпринимательcкой деятельности за отчетный период». Н.П. Кондраков дает финансовому результату следующее определение: «финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации» [38].

Как отмечает Ануфриев В.Е. «Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению капитала организации» [24].

Под финансовым результатом хозяйственной деятельности предприятия Бабаев Ю.А. определяет показатель прибыли и убытка, который формируется в течение календарного года [25]. Вещунова Н.Л. уточняет, что «финансовый результат представляет собой разницу при cравнении сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации – прибыль, а превышение расходов над доходами, означает уменьшение имущества – убыток»[34] .

Финансовый результат в экономической науке понимается либо как прибыль, либо как убыток организации, возникшие за отчетный период.

Деятельность любого хозяйствующего субъекта определяетcя конечным финансовым результатом. Финансовым результатом деятельности организации являетcя прибыль, которая обеспечивает потребности самого предприятия и государства в целом, или убыток [29].

А.Д. Ларионов и А.И. Нечитайло подчеркивают, что «Формирование финансовых результатов порождает конечный финансовый результат отчетного периода – чистую прибыль/убыток, показатель, включаемый в состав собственного капитала организации» [44].

Пунктом 43 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов организаций определено, что «Финансовым результатом деятельности организации являетcя прибыль или убыток» [7]. Однако, выявление финансового результата от выполненных работ текущего отчетного периода в организациях возможно лишь в конце года, так как только в это время можно определить ее фактическую себестоимость.

Одной из причин высоких затрат и низких результатов производственной деятельности организаций является отсутствие налаженной системы учета доходов, расходов и финансовых результатов.

Анализ представленных выше определений финансовых результатов позволяет отметить, что финансовый результат производственной деятельности организации - это формируемый показатель прибыли или убытка за отчетный период, оказывающий влияние на величину собственного капитала организации.

Учитывая многогранность понятия финансового результата, можно отметить, что он требует более глубокого познания каждого аспекта.Чтобы глубоко и тщательно изучить вопросы, связанные с учетом финансовых результатов обратимся к истокам. Как отмечал Я.В. Соколов: «Наши современники, ищущие новых идей, ярких мыслей, смелых концепций, с неизбежностью должны обратиться к истокам, к началу своей науки».

Научное обоснование природы и сущности прибыли как экономической категории, сохранившей свое значение в настоящее время, раскрыл К. Маркс. Особенность теории прибыли К. Маркса состоит в том, что «этот вид дохода, как любого дохода предпринимателя, является внешней, т.е. превращенной, возникающей в процессе эксплуатации наемного рабочего, прибавочной стоимости. На поверхности отношений прибыль выступает как продукт обмена потребительных стоимостей в сфере обращения. На самом же деле она является результатом применения в процессе производства специфического товара «рабочая сила», способного производить стоимость большую, чем затраты на ее воспроизводство». Стоимость товара«распадается» на постоянный капитал - С, переменный капитал - V и прибавочную стоимость - T. Целью современного производства является максимальное увеличение прибавочной стоимости, превращенная форма которой становится прибылью [26].

В теоретическом наследии творчества английских классиков экономической теории важное место занимает учение о чистом продукте, называемого современными учеными-экономистами национальным доходом. По их мнению, «источниками чистого продукта являются: земля и приложенный к ней труд людей, занятых в сельскохозяйственном производстве» [31].

Понятие «прибыль» - предмет дискуссий многих авторов в экономической литературе.В экономической литературе рассматривались самые различные аспекты финансовых результатов. Основополагающий вклад в развитие категориального аппарата с эволюцией понятий о «доходе» и «прибыли» внесли К. Маркс, А. Маршалл, Д. Риккардо, П. Самуэльсон, Ж. Б. Сей, А. Смит, Й. Шумпетер.

В разработку вопросов теории и методологии учета и анализа финансовых результатов в условиях рынка большой вклад внесли: В.Е.Ануфриев, A.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.А. Бреславцева, Л.Т. Гиляровская, Д.А. Ендовицкий, А.А. Ефремова, В.Б. Ивашкевич, В.В.Ковалев, Н.П. Кондраков, М.И. Кутер, Е.А. Мизиковский, С.А. Николаева, В.Д. Новодворский, B.Ф. Палий, В.В. Патров, В.И. Подольский, Ф.Б. Риполь- Сарагоси, Я.В. Соколов, Л.В. Сотникова, В.И. Ткач, А.Н. Хорин, А.Д. Шеремет, Л.3. Шнейдман, и другие.

Среди зарубежных ученых, непосредственно занимающихся проблемой исчисления финансовых результатов в системе учета, следует отметить таких, как X. Андерсен, М.Ф. Ван Бреда, Э.Ф. Вуд, М.Р. Мэтьюс, Б. Нидлз, М.X. Перера, Дж. Рис, Ж. Ришар, Э.С. Хендриксен, Ч.Т. Хорнгрен, Э.Шмаленбах, Р. Энтони и других ученых.

Проблемам учета и анализа финансовых результатов применительно к аграрному производству посвятили свои работы Р.А. Алборов, Н.Г. Белов, П.М. Бугров, А.П. Варава, К.М. Гарифуллин, В.Г. Гетьман, Г.И. Гринман, А.Д. Ларионов, М.3. Пизенгольц, В.К. Радостовец, И.М. Сурков, А.И. Ушаков, Л. И. Хоружий, В. Г. Широбоков, А. М. Юсуфов и другие отечественные ученые.

В соответствии с определениями, данными в разное время, прибыль — это разница между издержками труда,стоимостью товара и капитала в производстве (А. Смит, Д. Риккардо, Д.С.Милль). Малый энциклопедический словарь Боркгауза и Эфрона характеризует прибыль как «вид дохода от капитала, включающий вознаграждение за труд предпринимателя, страховую премию за риск, процент за пользование и чистый барыш». То есть, существует много определений финансового результата деятельности, в частности прибыли (табл. 1.2.1).

**Таблица 1.2.1 – Различные воззрения в отношении определения экономической сущности финансовых результатов**

|  |  |
| --- | --- |
| Ученые- экономисты | Определение сущности финансовых результатов |
| 1 | 2 |
| Меркантилисты (XVI—XVII вв.): Т.Мен, Д.Локк, Р.Кантильон | Прибыль возникает во внешней торговле в результате того, что люди продают товары по более высоким ценам, чем они их купили |

Продолжение таблицы 1.2.1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Физиократы(XVIIIв.):Ф.Кенэ, А.Тюрго, В.Мирабо, В.Дюпон де Немур,Г.Летрон) | Связывали прибыль с производительностью только земледельческого труда, считая, что при эквивалентном обмене в обществе прибавочный продукт в торговле возникнуть не может  |
| А.Смит (1723-1790гг.) | Прибыль рассматривается как разница между прибылью предпринимателя и оплатой труда наемных рабочих. Предпринимательская прибыль – компенсация собственника за риск |
| Д.Риккардо (1771- 1823гг) | Сформулировал закон, согласно которому величина заработной платы и прибыль находятся в обратном отношении друг к другу |
| К.Маркс (1818- 1883 гг.) | Та часть стоимости товара, которая представляет только стоимость потребленных средств возмещает капитал. Другая часть стоимости товара образует доход и может быть израсходована в виде заработной платы, прибыли, ренты и процента. Прибыль капиталистов создается трудом рабочих в сфере производства за счет того, что капиталист оплачивает не весь труд рабочего, а только его часть и неоплаченный продукт – это прибыль капиталиста. По Марксу: « Прибыль рождается только благодаря труду рабочего, без капитала, поэтому прибыль является эксплуататорской. Это возможно потому, что капиталист – собственник средств производства». |
| П.Э.Самуэльсон (р.1915г) | В качестве источников прибыли понимает «безусловный» доход от факторов производства, вознаграждение за предпринимательскую деятельность и введение технических усовершенствований, а также расхождение между ожидаемым и фактическим доходом в связи с неопределенностью (риском), монопольный доход и т.п. Прибыль предприятия является не только категорией производства, но и показателем распределения и перераспределения доходов. |
| А.В.Чаянов (1888-1937 гг.) | Единственно реальной величиной дохода и доходности являются только результаты хозяйственной деятельности по всему хозяйству в целом. Предложил разграничение двух типов рентабельности аграрных мероприятий: экономическая рентабельность выражалась в росте доходов отдельного хозяйства, социальная – в реализации интересов всего народного хозяйства. |
| Международные стандарты финансовой отчетности (InternationalAccountingStandart) (90-е гг.) | Финансовый результат (прибыль (income) или убыток (loss) за отчетный период) определяется как разность между доходами (Revenues) и расходами (Expenses) |
| Федеральный Закон «О бухгалтерском учете» (от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ) | Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций и оценки статей бухгалтерского баланса. Следовательно, прибыль формируется как за счет выручки от продаж, так и нерегулярных доходов |

Прибыль представляет собой один из важнейших финансовых результатов деятельности любой организации, определяемый как разность между суммой доходов и убытков, полученных от разных хозяйственных операций.

Прибыль - это обобщающий показатель, наличие которого свидетельствует об эффективности производства и о благополучном финансовом положении. Рост прибыли создает финансовую основу для осуществления расширенного воспроизводства и удовлетворения социальных и материальных потребностей учредителей и работников.

В.Е. Ануфриев[24] и Т.Б. Бердникова [32] утверждают о том, что существует необходимость различия бухгалтерской и экономической прибыли. Они рассматривают экономическую прибыль от продажи продукции (работ, услуг) как разницу между общим доходом организации и альтернативными (вмененными) издержками на все ресурсы, израсходованные на производство. Если вмененные издержки превышают общий доход, то предприятие получает финансовый результат в виде убытка. Бухгалтерская прибыль, по их мнению, превышает экономическую на величину неявных издержек, оцененных как упущенные возможности.

Экономисты в отличие от бухгалтеров, используют термин «прибыль» для обозначения разности между совокупным доходом организации и её расходами, включая явные и неявные.

По итогам отчетного периода прибыль (убыток) предприятия формируется в результате получения доходов и осуществления расходов. Доходы и расходы предприятия выступают в качестве факторов формирования прибыли, поэтому достоверность финансовых результатов деятельности организации зависит от правильности учета его доходов и расходов[31].

Экономической базой формирования финансовых результатов являются доходы и расходы организации. Изучив литературу по данной теме, мне хотелось бы рационализировать изученный материал в следующем порядке: для начала необходимо рассмотреть понятия доходов и расходов, которые даны в нормативных документах: Положениях по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 и "Расходы организации" ПБУ 10/99, а также согласно Международным стандартам финансовой отчетности. Далее мной было отмечено, что ученые – бухгалтера и ученые-экономисты дают разные объяснения данным понятиям. Необходимо рассмотреть каждую точку зрения.

Итак, в соответствии с ПБУ 9/99 [9] « Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;

- задатка;

- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;

- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доход признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

• организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное другим образом;

• сумма выручки может быть определена;

• имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

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

• расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

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

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);

- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);

- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Доходы и расходы в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) рассматриваются как категории, являющиеся подчиненными категориям активов и обязательств. Это связано с тем, что доходы и расходы привязываются к определенному отчетному периоду, формируя финансовый результат данного периода (прибыль или убыток), и тем самым выступают факторами прироста (или сокращения) капитала. Последний в свою очередь определяется как результат вычитания из активов организации всех ее обязательств. Такая трактовка явно демонстрирует приоритет баланса (отчета о финансовом положении) в системе отчетных компонентов над отчетом о прибылях и убытках и отчетом об изменениях капитала.

Под доходами организации понимается «увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или прироста активов или сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников капитала". Расходы - это "уменьшение экономических выгод за отчетный период в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, что выражается в сокращении капитала, не связанном с выплатами участникам капитала". Так сказано в пункте 70 Принципов составления и представления финансовой отчетности.

Необходимо рассмотреть трактовку понятий «Доходы» и «Расходы», которые приводятся в книгах по бухгалтерскому учету. Ю.А. Бабаев признает доходами организации увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации [25].

В Большом бухгалтерском словаре А. Азрилияна говорится, что «доходы– счет бухгалтерского учета, предназначенный для учета доходов от деятельности учреждений и предприятий, производящих и реализующих продукцию, работу, услуги»[19].

В книге А.Ф. Ионовой, Н.Н. Селезневой [55] доходами организации признается «расширение экономических возможностей предприятия в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества и (или) своевременные погашения обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации».

В книгах же ученых-экономистов дается несколько иное толкование понятиям «доходы» и «расходы». В экономической теории под доходом зачастую понимается выручка, полученная организацией от основной деятельности за определенный период времени. А.Г.Грязнова дает следующее определение: «доходы предприятия – это денежные средства, полученные им в результате экономической деятельности за определенный период (день, неделю, месяц, год)».[35] Г.В.Савицкая также называет доходом «суммарные поступления, получаемые хозяйствующим субъектом в течение определенного периода времени».[54]

«Расходы» в экономической трактовке – это любое выбытие средств (активов) из распоряжения предприятия. Согласно Х.Л.Ганту «расходы – это продуктивные затраты, они совершены ради получения прибыли. Обычно это затраты в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению долговых обязательств. Они связаны с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов».

Подводя итог вышесказанному, хотелось бы отметить, что взгляды специалистов на проблему определения экономической сущности понятия финансовый результат разнообразны. По моему мнению, каждый автор, анализируя данную проблему, прав. Следует напомнить, что в современных условиях перехода России к рыночным отношениям проблема определения сущности различных показателей, относящихся к финансовым результатам деятельности предприятия, весьма актуальна. Ведь зачастую даже в нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет и налогообложение, даются различные трактовки одного и того же понятия.

* 1. **Классификация доходов и расходов организации**

Согласно действующему законодательству (п. 4 ПБУ 9/99 «Доходы организации» и п. 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации»), доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются следующим образом:

1) доходы и расходы от обычных видов деятельности;

2) прочие доходы и расходы.

Доходы подразделяются на:

Доходы от обычных видов деятельности – выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связанно с этой деятельностью (арендная плата).

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью (лицензионные платежи (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности).

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью.

Доходы, получаемые организацией от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам [9].

Прочими доходами являются:

* поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации
* поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
* прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
* поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
* проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
* штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
* активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
* поступления в возмещение причиненных организации убытков;
* прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
* суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
* курсовые разницы;
* сумма дооценки активов;
* прочие доходы.

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п. [9]

Как указывает Безруких П.С. [29], «в учредительных документах предприятия должно указываться, какие виды деятельности (в соответствии с Общероссийским Классификатором Видов Экономической Деятельности - ОКВЭД) входят в обобщенное понятие предмета его деятельности. Совокупность хозяйственных операций и действий, относящихся к ним, считается обычной деятельностью данного предприятия. Иные выполняемые функции, не входящие в нее, называются прочими видами деятельности».

В соответствии с п. 4 ПБУ 10/99 расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на [10]:

* расходы по обычным видам деятельности;
* прочие расходы.

Согласно п. 4 ПБУ 10/99 расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

Согласно п. 5 ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

В организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью.

Расходы, осуществление которых связано с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и от участия в уставных капиталах других организаций, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

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

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

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

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Прочими расходами в соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;

- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

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

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

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

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

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

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).[10]

Расходами по обычным видам деятельности для сельскохозяйственных предприятий являются расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции и ее продажей. Подобными расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности также относится возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

В системе налогового учета, согласно Налоговому кодексу Российской Федерации, ст. 41, доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить (рис.1.3.1).

Доходы

Доходы, не

подлежащие

налогообложению

Доходы

от

реализации

Внереализационныедоходы

**Рисунок 1.3.1 - Схема доходов организации в системе налогового учета**

Величина доходов определяется исходя из цен сделки, а в случае получения доходов в натуральной форме они определяются по действующим рыночным ценам на момент операции.

Доходы, не учитываемые при определении налоговой базы (не подлежащие налогообложению), отражены в ст. 251 НК РФ. Например, к ним можно отнести доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, а также работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

- полученных в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

- или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов (вкладов) в уставный капитал организации и т.д. [30]

Доходом от реализации признается выручка: от реализации товаров (выполнения работ и оказания услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных; от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется всеми поступлениями, связанными с расчетами за реализованные товары (выполненные работы, оказанные услуги) или имущественные права, в денежной и (или) натуральной формах.

В состав внереализационных доходов могут входить доходы:

- от долевого участия в других организациях;

- в виде курсовой разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

- в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и т.п.;

- от сдачи имущества в аренду (субаренду), если такие доходы не определяются налогоплательщиком в качестве выручки от реализации;

- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита;

- другие доходы, определенные ст. 250 НК РФ.

В различных нормативно-правовых актах, а также других источниках (статьях, публикациях, учебной литературе) зачастую не проводится четкой грани между такими понятиями, как издержки, расходы и затраты.А смешение этих понятий может иметь крайне неприятные последствия.

Р.А. Алборов и С.М. Концевая выделяют еще один вид расходов и доходов – такие как потенциальные. В настоящее время в России пока уделяется недостаточное внимание учету инфляционных процессов. Учет в России базируется в основном на принципе «оценки имущества по исторической стоимости», то есть себестоимости (или «неизменной первоначальной оценке»). В Российской Федерации, где в кризисный период инфляция оказывает на экономику существенное влияние, в учете необходимо использовать специальные методические приемы. Представляется, что инфляционные доходы и расходы в бухгалтерском учете надо отражать как потенциальные доходы и расходы. Для этого предлагается ввести в номенклатуру системы счетов новый синтетический счет 92 «Потенциальные доходы и расходы». По кредиту этого счета следует учитывать потенциальные доходы от оценки и переоценки активов, а по дебету – потенциальные расходы (убытки) от оценки и переоценки активов [22].

Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях дано следующее определение издержек:

«Издержки – совокупность все затрат экономических ресурсов в денежной форме в процессе кругооборота хозяйственных средств». Кроме того, в данном документе представлена классификация издержек:

• Издержки производства - издержки, включающие в себя стоимостное (денежное) выражение потребленных ресурсов в производственном цикле кругооборота средств.

• Издержки обращения - издержки, связанные с приобретением (покупкой) материально-производственных ресурсов и сбытом (продажей) готовой продукции и их продвижением в сфере обращения.

• Экономические издержки - суммарные издержки, включающие, кроме калькулируемых (бухгалтерских), и альтернативные (вмененные) издержки.

• Альтернативные (вмененные) издержки - упущенная выгода от альтернативного использования на связанный в оборотных средствах капитал организации.

• Бухгалтерские издержки - денежное выражение затрат по использованию производственных факторов, в результате которых осуществляется производство (индивидуальные производственные издержки) и продажа (реализация) продукции (издержки обращения).

Юсупова А.В. и Хоружий Л.И. в своей статье обращают наше внимание на то, что:

• «Во-первых, издержки возникают в результате приобретения ресурсов. Так что если, например, в компанию поступили ресурсы в виде вагона арматуры, выигранной генеральным директором в карты во время традиционного пятничного преферанса, то стоимость этих ресурсов издержками не будет. Равно как и стоимость автомобиля, поступившего в компанию в виде вклада учредителя в уставной капитал, к издержкам не относится»;

• «Во-вторых, издержки возникают в результате приобретения ресурсов за денежные средства (или их эквиваленты). Так что если мы, например, рассчитались за приобретенные ресурсы векселем, а не денежными средствами, все равно у нас возникают издержки». [60]

Далее рассмотрим понятие «затраты». Затраты – это стоимостная оценка использованных компанией производственных ресурсов.

Необходимо прокомментировать данное определение, чтобы подчеркнуть следующие ключевые характеристики затрат:

• «Затраты отражают использование производственных ресурсов — материалов, труда персонала, оборудования, собственных и покупных услуг и т.д.»

• «Затраты отражают использование производственных ресурсов, т.е. применение ресурсов по их целевому назначению».

Данная характеристика затрат имеет два важных последствия.

• Во-первых, целевым назначением произведенных затрат, т.е. использования ресурсов, является получение какого-то результата. Поэтому само по себе возникновение затрат не является негативным фактом, поскольку взамен мы рассчитываем получить определенный результат. Другое дело — удалось ли нам этот результат получить, и какова будет «цена» этого результата.

• Во-вторых, под понятие «затраты» не попадают ситуации, когда производственные ресурсы были утеряны, например, в результате пожара или наводнения. Такие потери будут расходами, но не будут затратами.

Подведем небольшой итог ко всему вышесказанному. Затраты — это использование ресурсов. А расходы — это когда ресурсы покидают компанию.

Затраты могут сразу, в периоде их возникновения, превратиться в расходы. (Если ресурсы, использование которых и вызвало затраты, не привело к образованию других ресурсов.)

Затраты могут стать расходами в следующих периодах, если ресурсы, использование которых и вызвало затраты, превратились в другие ресурсы.

Термин «издержки» может употребляться в более широком смысле, чем понятие «затраты», как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне. Однако данный термин в большинстве случаев используют для изложения и анализа информации о деятельности конкретного хозяйствующего субъекта, где его смысловое значение может быть приравнено к затратам.

Таким образом, нами были рассмотрены основные различия между расходами, затратами и издержками.

* 1. **Методика контроля финансовых результатов**

Контроль формирования финансовых результатов деятельности предприятия направлен на проверку правильности определения финансового результата, а именно – его чистой прибыли. Результаты осуществления контроля финансовых результатов необходимы для владельцев предприятий, которые требуют наличия объективной и достоверной информации о деятельности, что является ценным при определении и осуществлении дальнейшей стратегии развития хозяйствующих субъектов.

Именно поэтому вопрос о необходимости контроля формирования финансовых результатов является актуальным и нуждается в более углубленном исследовании.

Проблематике контроля формирования финансовых результатов деятельности посвящены работы отечественных ученых, в частности: М.В. Кужельного, М.В. Дубинина, Б.И. Валуева, Е.В. Калюги, М.Т. Белухи, В.А. Шевчука, Л.Ф. Зверенчука, Я.И. Гуральника, В.Ф. Журко и др.

Но вопрос контроля формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных предприятиях исследован недостаточно.

Павлюк В.В. указывает на то, «что 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» [49]. Контроль финансовых результатов предприятия можно условно разделить на два основных направления: внешний и внутренний контроль.

Эффективность контроля финансовых результатов в предприятиях значительным образом зависит от организации и осуществления на предприятиях процедур внутреннего контроля. Внутренний контроль – это сформированный и введенный руководством организации непрерывно действующий процесс для получения обоснованных и достаточных, относительно достижения, целей предприятия в таких сферах: результативность и эффективность деятельности; достоверность финансовой отчетности, соответствие законам и действующим порядкам. [35]

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. [55]

Не менее важным процессом, который касается контроля формирования финансовых результатов, является внешний контроль.

Внешний контроль заключается в проверке финансовой деятельности того или иного субъекта соответствующими уполномоченными органами контроля. Гуцаленко Л.В. раскрывает цель этого контроля: «проверка соответствия финансовой деятельности действующему финансовому законодательству. Центральное место во внешнем контроле за финансовыми результатами предприятия занимают налоговые органы государства, которые систематически осуществляют внешний контроль за финансовыми результатами деятельности предприятия в качестве базы налогообложения прибыли. Также внешний контроль может осуществляться по инициативе кредиторов предприятия (банков, крупных поставщиков). Такой контроль, как правило, сводится к проведению на предприятии внешних аудиторских проверок или сбора различных данных о его деятельности». [36]

Всего контрольный процесс должен включать три стадии: организационную, исследовательскую и итоговую. Организационная стадия контроля должна предусматривать: предварительное изучение особенностей предпринимательской деятельности; исследования состояния бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов; разработку программы контроля финансовых результатов, определение методических приемов контроля.

На исследовательской стадии контроля финансовых результатов должны применяться общенаучные, органолептические, расчетно-аналитические и документальные приемы контроля, избранные на организационной стадии и обеспечивающие достоверность и правильность отображения информации в первичных документах, учетных регистрах и отчетности.

Итоговая стадия контроля должна включать выявление нарушений первичного, текущего и итогового учета финансовых результатов, получение и оценку объяснений виновных лиц, группировки и обобщения проявленных недостатков в соответствующем документе (аудиторском заключении или акте проверки). В дальнейшем результаты проведенного контроля (следствие контрольных процедур) должны обсуждаться с должностными лицами предприятия, предусматривающими разработку предложений относительно их устранения.

Внутренний и внешний контроль формирования финансовых результатов позволяет выявить ошибки и недостатки, которые в своей деятельности допускает сельскохозяйственное предприятие, что, в свою очередь, приводит к уменьшению прибыли.

Детальная проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств организации.

Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

При проверке правильности формирования финансовых результатов проверяются следующие составляющие:

1. Доходы и расходы от основного вида деятельности.
2. Доходы и расходы от прочих видов деятельности.

Одним из значимых, перспективных и эффективных видов экономического контроля финансово хозяйственной деятельности организаций в условиях рынка является независимый контроль - аудит.

Перед началом проведения аудита аудиторская организация должна в полной мере ознакомиться с деятельностью экономического субъекта.

Ревизору необходимо изучить деятельность организации и среду, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля, в объеме, достаточном для выявления и оценки рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, явившегося следствием ошибок, а также достаточном для планирования и выполнения дальнейших процедур контроля.

Приобретение знаний о деятельности контролируемого лица, является непрерывным динамичным процессом сбора, обновления и анализа информации. Контроль, осуществляемый с целью приобретения знаний о деятельности проверяемого лица, относятся к процедурам оценки рисков, потому что определенная информация, полученная путем выполнения таких процедур, может быть использована контролером в качестве доказательств при оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности. Ревизор имеет право также запланировать выполнение процедур проверки по существу или тестов средств контроля параллельно с процедурами оценки рисков, если посчитает такой подход эффективным.

Ревизор должен выполнять следующие процедуры оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью контролируемого лица и со средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля:

* запросы в адрес руководства или других сотрудников контролируемого лица;
* аналитические процедуры;
* наблюдение и инспектирование.

Несмотря на то, что большая часть информации, которую получают путем запросов, может быть получена от руководства и тех, кто отвечает за составление бухгалтерской отчетности, запросы, направленные сотрудникам в частности производственному персоналу, внутренним аудиторам и другим сотрудникам с различными административными функциями, могут быть полезными в обеспечении ревизора различными точками зрения при выявлении рисков существенного искажения информации.

Для того чтобы адекватно интерпретировать смысл информации, необходимо продумать вопрос о том, какие именно документы следует получить и насколько они необходимы для пополнения его знаний о деятельности проверяемого экономического субъекта.

Основными методами получения знаний о деятельности экономического субъекта являются:

1. изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого экономического субъекта (например, национальная экономическая политика, система налогообложения и таможенного контроля, установление лимитов и квот);
2. анализ региональных особенностей, влияющих на деятельность экономического субъекта (например, географическое положение, экономические и налоговые условия региона);
3. учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономического субъекта;
4. знакомство с организацией и технологией производства;
5. сбор информации о персонале экономического субъекта, ассортименте выпускаемой продукции, применяемых методах ведения бухгалтерского учета (форма, учетная политика, степень автоматизации);
6. сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;
7. сбор информации об организационной и производственной структурах; проводимой маркетинговой политике; основных поставщиках и покупателях;
8. учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
9. сбор информации о юридических и финансовых обязательствах экономического субъекта (имеет важное значение на этапе планирования при определении уровня существенности и расчета внутрихозяйственного риска);
10. знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

Также ревизор может получить знания о деятельности проверяемой организации из следующих источников:

* + официальные публикации в юридических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;
	+ статистические данные, официальные отчеты экономических субъектов, банковские отчеты;
	+ нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;
	+ учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте; рабочий план счетов и проводок; схема организационной и производственной структур;
	+ осмотр цехов, складов и служб проверяемого экономического субъекта, а также опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;
	+ идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс; хозяйственных операций, методов учета и налогообложения в них;
	+ результаты работы с привлеченными специалистами - экспертами;
	+ материалы налоговых проверок и судебных процессов.

Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой (бухгалтерской) отчетности.

При выполнении аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков ревизор приблизительно оценивает показатели ожидаемых результатов деятельности и вероятные соотношения. В случае если сопоставление этих показателей ожидаемых результатов деятельности с учтенными суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе учтенных сумм, приводит к необычным или неожиданным соотношениям, то необходимо учитывать эти результаты при выявлении рисков существенного искажения информации.

Работы при проведении контроля бухгалтерской отчетности можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный; основной; заключительный. На каждом этапе должны быть выполнены определенные процедуры проверки.

1. Ознакомительный этап*.* На этом этапе проводится проверка окончательных записей по итогам отчетного года и проверяется, как закрывается результат от обычных видов деятельности.

На данном этапе необходимо установить, были ли проведены организацией определенные учетные работы, которые предшествуют составлению бухгалтерской отчетности.

Перед составлением годового отчета в каждой организации проводятся инвентаризация основных видов ценностей и обязательств, списание выявленных отклонений по назначению и корректировке затрат со списанием калькуляционных разниц и закрытием ряда операционных счетов.

2. Основной этап.Ревизор обобщает всю полученную информацию и оценивает влияние выявленных отклонений. Проверяется правильность формирования и использования различных фондов и резервов созданных в организации, сопутствующих учредительных документов и положений.

На основном этапе проверки бухгалтерской отчетности необходимо изучить состав и содержание бухгалтерской отчетности. В настоящее время организации представляют в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

В состав годовой бухгалтерской отчетности входят: бухгалтерский баланс (форма 1) и отчет о прибылях и убытках / финансовых результатах (форма 2) и приложения к ним. При изучении состава и содержания форм бухгалтерской отчетности организации выясняются:

* их соответствие требованиям нормативных документов:
* наличие всех установленных форм;
* полнота их заполнения;
* присутствие необходимых реквизитов.

Кроме того, осуществляется арифметический контроль показателей и проверяется их взаимозависимость.

При анализе достоверности показателей ревизору следует изучить результаты инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки и нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Целесообразно проконтролировать соответствие данных по всем счетам главной книги показателям бухгалтерской отчетности.

Проверяя правильность оценки статей отчетности, ревизор должен удостовериться в соблюдении следующих принципиальных положений при ее составлении:

* отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств должно производиться в рублях;
* оценка имущества и обязательств должна осуществляться путем суммирования произведенных расходов;
* зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается (кроме случаев, специально оговоренных в нормативных документах);
* отражение в бухгалтерском балансе числовых показателей должно осуществляться в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин;
* методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов; при наличии отклонений их следует раскрыть в пояснительной записке с указанием причин и результата, который эти отклонения оказали на формируемые показатели отчетности.

3. Заключительный этап. На этом этапе формируется отчет и вместе с другими рабочими документами предоставляется заказчику проверки. Озвучиваются ошибки, допущенные при ведении учета.

Ниже приводится схема организации и проведения контроля финансовых результатов (рис.1.4.1).

МЕТОДИКА КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1. Определить цели и задачи контроля финансовых результатов

4. Разработать план, программу

3. Определить источники информации, используемые при проверке

2. Определить список нормативных документов, которыми необходимо руководствоваться при аудите

Этапы контроля

ОЗНОКОМИТЕЛЬНЫЙ

ОСНОВНОЙ

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЙ

 Проверка окончатель- Ревизор обобщает

ных записей по итогам всю полученную формируется

 отчетного года информацию и отчет и

 оценивает влияние др. рабочие

 выявленных документы

 отклонений

 осуществляется

 арифметический

 контроль озвучиваются

 показателей ошибки,

 и проверяется их допущенные

 взаимозависимость при ведении

 учета

**Рис. 1.4.1 - Схема контроля финансовых результатов**

**2 ОБОСНОВАНИЕ НЕОБХОДИМОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ РАЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ УЧЕТНО – АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИРЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «Актив»**

**2.1 Анализ современного состояния и тенденции развития финансовых результатов в ООО «Актив»**

ООО «Актив» организация создана в конце 2011 г. основной вид деятельности – это производство общестроительных работ. Организация находится в г. Ижевске по адресу ул. УДМУРТСКАЯ, 302, кв. 221.

ООО «Актив» осуществляет комплекс работ по техническому сопровождению строительства объектов с проведением испытаний и контролем качества строительных материалов, грунтов, изделий и конструкций.

ООО «Актив» оснащено всем необходимым сертифицированным оборудованием и приборами нового поколения, прошедшими плановые поверки и калибровки. Это позволяет осуществлять проведение испытаний в полном объеме в соответствии с разрешенным перечнем объектов и контролируемых в них параметров.

Все работы проводятся опытным и квалифицированным персоналом, согласно действующим нормативным документам в области строительства, ГОСТам, ТУ и т.п. После проведения необходимых испытаний Заказчик получает отчет установленного образца.

Учредителей в данной организации двое. Численность работников организации составляет три человека: генеральный директор, зам генерального директора, главный бухгалтер. Выполнение работ организация осуществляет с помощью привлечения рабочих сил сторонних организаций, оборудование для выполнения работ и услуг организация арендует. ООО «Актив» находиться на упрощенной системе налогообложения. Бухгалтерский учет ведется на основании общепринятого Плана счетов, установленного бухгалтерской программой 1С Предприятие.

В процессе изучения вопроса об учете финансовых результатов был проведен анализ деятельностиорганизации на основании данных бухгалтерской – финансовой отчетности ООО «Актив».

Основой для проведения анализа стали следующие данные:

1. Бухгалтерский баланс;
2. Отчет о финансовых результатах.

Количество рассматриваемых при проведении анализа периодов – 3.

Данные по первому рассматриваемому периоду приведены на 31.12.2012 года. Данные по последнему рассматриваемому периоду приведены на 31.12.2014 года.

В качестве базового интервала для анализа выбран период с данными на 31.12.2012 года. В качестве отчетного периода для анализа выбран 31.12.2014 года.

В таблице 2.1.1 приведено изменение отчета о финансовых результатов в отчетном периоде по сравнению с базовым периодом.

**Таблица 2.1.1 - Изменение отчета о финансовых результатах в отчетном периоде по сравнению с базовым периодом.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Отчет о финансовых результатах (Изменения) |  |  |  | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|  | 31.12.2012 г. | 31.12.2014 г. | В абс. выражении | Темп прироста | Удельного веса |
| Выручка | 1525 | 11665 | 10140 | 664,9% |  |
| Себестоимость продаж | (1482) | (1593) | 6111 | 412,3% | 32,1% |
| Валовая прибыль (убыток) | 43 | 4072 | 4029 | 9369,8% | 32,1% |
| Коммерческие расходы | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Управленческие расходы | (595) | (2037) | 1442 | 242,4% | -21,6% |
| Прибыль (убыток) от продаж | -552 | 2035 | 2587 | 468,7% | -53,6% |
| Прочие доходы и расходы |  |  |  |  |  |
| Проценты к получению | 2,00 | 119 | 117 | 5850% | -0,9% |
| Проценты к уплате | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Доходы от участия в других организациях | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Прочие доходы | 0 | 32 | 32 | 0% | -0,3% |
| Прочие расходы | (13) | (19) | 6 | 46,2% | -0,7% |

Продолжение таблицы 2.1.1

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Прибыль (убыток) до налогооблажения | -563 | 2167 | 2730 | 484,9% | -55,5% |
| Изменение отложенных налоговых обязательств | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Изменение отложенных налоговых активов | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Текущий налог на прибыль | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Чистая прибыль (убыток) отчетного периода | -593 | 2039 | 2632 | 443,8% | -56,4% |
| Справочно |  |  |  |  |  |
| Совокупный финансовый результат периода | -593 | 2039 | 2632 | 443,8% | -56,4% |
| Базовая прибыль (убыток) на акцию | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |
| Разводненная прибыль (убыток) на акцию | 0 | 0 | 0 | 0% | 0% |

**Таблица 2.1.2 - Изменение показателей финансово - хозяйственной деятельности в отчетном периоде по сравнению с базовым периодом**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Оценка показателей ФХД - Изменения |  |  | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Наименование показателя | 31.12.2012 г. | 31.12.2014 г. | В абс. выражении | Темп прироста |
| Объем продаж | 1525 | 11665 | 10140 | 664,9% |
| Прибыль от продаж | -552 | 2035 | 2587 | 468,7% |
| Амортизация | 0 | 0 | 0 | 0% |
| EBITDA | -552 | 2035 | 2587 | 468,7% |
| Чистая прибыль | -593 | 2039 | 2632 | 443,8% |
| Рентабельность продаж, % | 36,2% | 17,4% | 53,6% | 148,2% |
| Чистые активы | -583 | 11477 | 12060 | 2068,6% |
| Оборачиваемость чистых активов, % | -261,58% | 101,64% | 363,2% | 138,9% |
| Рентабельность чистых активов, % | 94,68% | 17,73% | -77% | -81,3% |
| Собственный капитал | -583 | 11477 | 12060 | 2068,6% |
| Рентабельность собственного капитала, % | 101,72% | 19,5% | -82,2% | -80,8% |
| Кредиты и займы | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Финансовый рычаг | -1,9 | 0,1 | 2 | 104,5% |

Продолжение таблицы 2.1.2

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Реинвестированная прибыль | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Коэффициент реинвестирования | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Экономический рост предприятия | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Сумма процентов за кредиты | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Средневзвешенная стоимость капитала | 0% | 0% | 0% | 0% |

Из таблицы 2.1.1 видно, что выручка от реализации ООО «Актив» по сравнению с базовым периодом значительно увеличилась (с 1525,0 тыс. руб. на 31.12.2012 г. до 11665,0 тыс. руб. на 31.12.2014 г.). За анализируемый период изменение объема продаж составило 10140,0 тыс. руб. Тем прироста составил 664,9%.

Валовая прибыль на 31.12.2012 г. составляла 43,0 тыс. руб. За анализируемый период она возросла на 4029,0 тыс. руб., что следует рассматривать как положительный момент и на 31.12.2014 г. составила 4072,0 тыс. руб.

Прибыль от продаж на 31.12.2012 г. составляла -552,0 тыс. руб. За анализируемый период она, также как и валовая прибыль, возросла на 2587,0 тыс. руб., и на 31.12.2014 г. прибыль от продаж составила 2035,0 тыс. руб.

Следует отметить высокий уровень коммерческих и управленческих расходов в структуре отчета о финансовых результатах организации. На начало анализируемого периода их доля составляла 40,1%, от себестоимости реализованной продукции, а на конец периода - 26,8% от себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Показателем повышения эффективности деятельности предприятия можно назвать более высокий рост выручки по отношению к росту себестоимости, который составил 664,9% по сравнению с ростом себестоимости (412,3%).

Положительным моментом является плюсовое сальдо по прочим доходам и расходам - на 31.12.2012 г. сальдо по прочим доходам и расходам установилось на уровне -11,0 тыс. руб., к тому же наблюдается положительная тенденция – за период с конца 31.12.2012 г. по конец 31.12.2014 г. сальдо по ним увеличилось на 143,0 тыс. руб.

Как видно из таблицы 2.1.2, чистая прибыль за анализируемый период выросла на 2632,0 тыс. руб., и наконец 31.12.2014 г. установилась на уровне 2039,0 тыс. руб. (темп прироста составил 443,8%).

Рассматривая динамику доходов и расходов ООО «Актив» можно сказать, что в целом за анализируемый период ее можно назвать положительной.

Анализ изменения показателей финансовой устойчивости ООО «Актив» в абсолютном выражении за весь рассматриваемый период представлен в таблице 2.1.3.

**Таблица 2.1.3 - Анализ финансовой устойчивости по абсолютным показателям**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Анализ фин. устойчивости по абс. показателям  |  | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Показатели | 31.12.2012 | 31.12.2013 | 31.12.2014 | В абс. выражении | Темп прироста |
| Источники собственных средств | -583 | 9437 | 11477 | 12060 | 2068% |
| Внеоборотные активы | 0 | 2289 | 185 | 185 | 0% |
| Источники собственных оборотных средств для формирования запасов и затрат | -583 | 7148 | 11292 | 11875 | 2036,9% |
| Долгосрочные кредиты и займы | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Источники собственных средств, скорректированные на величину долгосрочных заемных средств | -583 | 7148 | 11292 | 11875 | 2036,9% |

Продолжение таблицы 2.1.3

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Краткосрочные кредитные и заемные средства | 0 | 101 | 0 | 0 | 0% |
| Общая величина источников средств с учетом долгосрочных и краткосрочных заемных средств | -583 | 7249 | 11292 | 11875 | 2036,9% |
| Величина запасов и затрат, обращающихся в активе баланса | 100 | 63 | 6 | -94 | -94% |
| Излишек источников собственных оборотных средств | -683 | 7085 | 11286 | 11969 | 1752,4% |
| Излишек источников собственных средств и долгосрочных заемных источников | -683 | 7085 | 11286 | 11969 | 1752,4% |
| Излишек общей величины всех источников для формирования запасов и затрат | -683 | 7085 | 11286 | 11969 | 1752,4% |
| Финансовая устойчивость предприятия |  |  |  |  |  |
|  | Кризисно неустойчивое состояние предприятия | Абсолютная финансовая устойчивость | Абсолютная финансовая устойчивость |  |  |

Проводя анализ финансовой устойчивости предприятия по абсолютным показателям, основываясь на трехкомплексном показателе финансовой устойчивости, в динамике заметно улучшение финансовой устойчивости предприятия.

Под ликвидностью подразумевается способность активов к быстрой и легкой мобилизации. Основные моменты банковской ликвидности находили свое отражение в экономической литературе, начиная со второй половины ХХ в., в связи с убыточной деятельностью государственных банков, а также с процессов образования коммерческих банков. Например, о важности соблюдения соответствия между сроками активных и пассивных операций с позиций ликвидности экономисты писали еще в конце ХIХ в.

Ликвидность - легкость реализации, продажи, превращения материальных или иных ценностей в денежные средства для покрытия текущих финансовых обязательств.

Ликвидность - способность активов превращаться в деньги быстро и легко, сохраняя фиксированной свою номинальную стоимость.

Анализ ликвидности предприятия – анализ возможности для предприятия покрыть все его финансовые обязательства.

Коэффициент ликвидности - показатель способности компании вовремя выполнять свои краткосрочные финансовые обязательства.

**Таблица 2.1.4 - Анализ ликвидности баланса по относительным показателям за анализируемый период**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Анализ финн. Устойчивости по относительным показателям |  | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Наименование коэффициента | 31.12.2012 | 31.12.2013 | 31.12.2014 | В абс. выражении | Темп прироста |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | 0,19 | 0,5 | 2,65 | 2,46 | 1286,8% |
| Коэффициент промежуточной (быстрой) ликвидности | 0,4 | 5,77 | 12,14 | 11,75 | 2965,1% |
| Коэффициент текущей ликвидности | 0,48 | 5,82 | 12,15 | 11,66 | 2407% |
| Коэффициент покрытия оборотных средств собственными источниками формирования | -1,06 | 0,83 | 0,92 | 1,98 | 186,3% |
| Коэффициент восстановления (утраты) платежеспособности |  | 3,57 | 7,53 |  |  |

На начало анализируемого периода - на конец 31.12.2012 г. года значение показателя абсолютной ликвидности составило 0,19. На конец 31.12.2014 г. года значение показателя возросло, что можно рассматривать как положительную тенденцию и составило 2,65. На конец периода показатель находится выше нормативного значения (0,2), что говорит о том, что предприятие в полной мере обеспечено средствами для своевременного погашения наиболее срочных обязательств за счет наиболее ликвидных активов. Следует заметить, что на конец анализируемого периода значение показателя находится выше нормативного уровня (0,5), что, конечно же, не угрожает финансовой устойчивости предприятия, однако может говорить об избытке собственных средств предприятия и необходимости направления их на развитие.

Коэффициент промежуточной (быстрой) ликвидности показывает, какая часть краткосрочной задолженности может быть погашена за счет наиболее ликвидных и быстро реализуемых активов. Нормативное значение показателя - 0,6-0,8, означающее, что текущие обязательства должны покрываться на 60-80% за счет быстрореализуемых активов. На начало анализируемого периода - на конец 31.12.2012 г. года значение показателя быстрой (промежуточной) ликвидности составило 0,40. На конец 31.12.2014 г. года значение показателя возросло, что можно рассматривать как положительную тенденцию и составило 12,14.

На начало анализируемого периода - на конец 31.12.2012 г. года значение показателя текущей ликвидности составило 0,48. На конец 31.12.2014 г. года значение показателя возросло, что можно рассматривать как положительную тенденцию и составило 12,15. На конец периода показатель находится выше нормативного значения (2,0), что говорит о том, что предприятие в полной мере обеспечено собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств.

**Таблица 2.1.5 - Анализ платежеспособности на базе расчета чистых активов за анализируемый период**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Платежеспособность на базе расчета чистых активов |  | Изменения |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Активы, принимающие участие в расчете | 31.12.2012 | 31.12.2013 | 31.12.2014 | В абс. выражении | Темп прироста |
| Нематериальные активы | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Основные средства | 0 | 2289 | 185 | 185 | 0% |
| Результаты исследований и разработок | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Доходные вложения в материальные ценности | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения | 102 | 0 | 2533 | 2431 | 2383,3% |
| Прочие внеоборотные активы | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Запасы | 100 | 63 | 6 | -94 | -94% |
| НДС по приобретенным ценностям | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Дебиторская задолженность | 232 | 7824 | 9616 | 9384 | 4044,8% |
| Денежные средства | 114 | 745 | 150 | 36 | 31,6% |
| Прочие оборотные активы | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| **Итого активов (1-11)** | **548** | 10921 | **12490** | **11942** | **2179,2%** |
| **Пассивы, принимающие участие в расчете** |  |  |  |  |  |
| Долгосрочные обязательства позаймами кредитам | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Прочие долгосрочные обязательства | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Краткосрочные обязательства по займам и кредитам | 0 | 101 | 0 | 0 | 0% |
| Кредиторская задолженность | 1131 | 1383 | 1013 | -118 | -10,4% |
| Резервы предстоящих расходов и платежей | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| Прочие краткосрочные пассивы | 0 | 0 | 0 | 0 | 0% |
| **Итого пассивов (13-18)** | **1131** | 1484 | **1013** | **-118** | **-10,4%** |
| **Стоимость чистых активов (12-19)** | **-583** | 9437 | **12060** | **2068,6%** |  |

За анализируемый период величина чистых активов, составлявшая на конец 31.12.2012 г. года -583,0 тыс.руб. возросла на 12060,0 тыс.руб. (темп прироста составил 2068,6%), и на конец 31.12.2014 г. года их величина составила 11477,0 тыс.руб.

Показатель утраты платежеспособности говорит о том, сможет ли в ближайшие шесть месяцев предприятие утратить свою платежеспособность при существующей динамике изменения показателя текущей ликвидности. На конец периода значение показателя установилось на уровне 7,53, что говорит о том, что предприятие не утратит свою платежеспособность, так как показатель больше единицы.

**2.2 Современное состояния учета финансовых результатов в ООО «Актив»**

Одним из основных принципов рыночной экономики является прибыльность работы предприятия. Прибыль характеризует эффективность хозяйственно - экономической деятельности предприятия и является источником финансирования его дальнейшего развития. Установленную часть прибыли предприятие отчисляет в бюджет на федеральные и территориальные нужды, что во многом определяет возможность развития экономики государства и регионов.

Финансовый результат деятельности организации - это чистая прибыль или чистый убыток. Конечный финансовый результат слагается из:

- прибыли или убытка от продаж;

- сальдо операционных доходов и расходов;

- сальдо внереализационных доходов и расходов;

- чрезвычайных доходов и расходов.

Первый вид прибыли – валовая прибыль. Это разность между нетто – выручкой от продажи товаров и себестоимостью проданных товаров. Если валовую прибыль уменьшить на сумму коммерческих и управленческих расходов, появляется второй вид прибыли под названием прибыль от продаж.

К коммерческим расходам относятся, в частности, расходы на рекламу продукции, на транспортировку продукции доместа назначения, на погрузочно-разгрузочные работы, на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи, расходы на тару иупаковку продукции, комиссионные вознаграждения, уплаченные торговым и снабженческо-сбытовым организациям, заработная плата продавцов готовой продукции и другие расходы.

Управленческие, или общехозяйственные расходы представляют собой косвенные расходы, которые непосредственно не связанны с производственным процессом – это, такие расходы как, расходы на оплату труда административного персонала, расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы на содержание имущества общехозяйственного назначения, расходы по оплате аудиторских услуг, амортизационные отчисления наполное восстановление основных средств управленческого и общехозяйственного назначения и расходы по их ремонту. Приведенный перечень коммерческих и управленческих затрат показывает, что их отличие от затрат, включаемых в себестоимость состоит главным образом в целенаправленном их осуществлении: коммерческие затраты –это необходимое условие продажи товаров, управленческие затраты –это условие создания продукции в целом.

Следующий вид прибыли носит название прибыль до налогообложения. Начальной точкой является прибыль от продаж. К ней прибавляются операционные и внереализационные доходы, и из нее вычитаются операционные и внереализационные расходы. Результат и дает величину прибыли до налогообложения.

В отличие от прибыли до налогообложения прибыль от продаж можно рассматривать с небольшой погрешностью как финансовый результат, относящийся к отчетному периоду и зависящий от деятельности организации.

Следующий вид прибыли - это прибыль от обычной деятельности. Она рассчитывается как разность между прибылью до налогообложения и обязательными платежами из нее. Под обязательными платежами понимаются не только налог на прибыль, который подлежит перечислению вбюджет, но и сумма платежей в бюджет за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации, подлежащей уплате в виде штрафов, а также налогов и сборов, источником уплаты которых является прибыль, остающаяся в распоряжении организации.

Таким образом, прибыль от обычной деятельности – это та часть прибыли, которая остается у организации после уплаты всех обязательных платежей. В случае если у даннойорганизации нет чрезвычайных доходов и расходов, то эта оставшаяся часть прибыли является чистой прибылью.

Чрезвычайные доходы – это поступления, возникшие в результате непредвиденных обстоятельств хозяйственной деятельности, таких как: стоимость материальных ценностей, которые оприходованны после списания непригодного к восстановлению имущества организации, поврежденного в результате чрезвычайных обстоятельств, страховое возмещение убытков, понесенных организацией в результате чрезвычайных обстоятельств.

В составе чрезвычайных расходов отражаются затраты, возникшие в результате непредвиденных обстоятельств (пожара,стихийного бедствия, аварии, национализации) хозяйственной деятельности, в частности, остаточная стоимость утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств основных средств, материалов, товаров,готовой продукции, иного имущества, расходы, которые понесет организация в связи с ликвидацией последствий чрезвычайных обстоятельств.

Чистая прибыль получается врезультате исправления прибыли от обычной деятельности на итог чрезвычайных доходов и расходов. Она предназначена для использования на цели, определяемые предприятием.

Различные стороны производственной и финансовой деятельности организации получают законченную денежную оценку всистеме показателей финансовых результатов. Наиболее важные показатели финансовых результатов деятельности предприятия представлены в отчете о прибылях и убытках.

Прибыль представляет собой конечный финансовый результат, характеризующий производственно- экономическую деятельность всей организации, то есть составляет основу экономического развития организации.

За счет нее выполняется часть обязательств перед бюджетом, банками и другими предприятиями. Таким образом, прибыль становится важнейшей для оценки производственной и финансовой деятельности организации. Она характеризует характер его деловой активности и финансовое благополучие.

За счет отчислений от прибыли в бюджет формируется основная часть финансовых ресурсов государства, региональных и местных органов власти, и от их увеличения в значительной мере зависят темпы экономического развития страны, отдельных регионов, увеличения общественного богатства и, в конечном итоге, повышения жизненного уровня населения. Прибыль представляет собой разность между суммой доходов и убытков, полученных от разных хозяйственных операций. Именно поэтому она характеризует конечный финансовый результат деятельности организации.

Основным показателем прибыли, используемой для оценки производственно- экономической деятельности выступает: балансовая прибыль, валовая прибыль,прибыль от реализации выпускаемой продукции, налогооблагаемая прибыль, прибыль, остающаяся в распоряжении организации или чистая прибыль.

Финансовыйрезультат отчетного периода отражен в бухгалтерском балансе как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), то есть итоговый финансовый результат рассчитывается за отчетный период, за вычетомпричитающихсяналогов и других обязательныхплатежей. Прибыль или убыток, выявленые в отчетном году, включаются вфинансовые результаты организации отчетного года.

Доходы, полученные организацией в отчетном периоде, но относящиеся°к следующим периодам, выделены в бухгалтерском балансе отдельной строкой иносят название - доходы будущих периодов.

В состав бухгалтерской отчетности входит отчет о финансовых результатах (форма № 2). Именно этот отчет дает пользователям сведения о финансовом состоянии организации и результат еедеятельности в отчетном периоде и помогает увидеть все доходыи расходы, полученные организацией в прошедшем году. Эти данные широко применяются для анализа и оценки финансовых результатов деятельности организации. В отчете о финансовых результатах отражен последовательный порядок формирования конечного финансового результата деятельностиорганизации в отчетном году – чистой прибыли.

Данная форма включает все необходимые данные о финансовых результатах деятельности организации в общем и суммы, их состовляющих компонентов. Сведения о поступлениях, затратах организации и финансовых результатах в отчете представлены возрастающим итогом с начала года до отчетной даты.

Аналитический и синтетический учет финансовых результатов от основной деятельности в ООО «Актив» осуществляется в следующей последовательности: рассчитывается выручка от продажи работ за месяц, определяются затраты, которые приходятся на реализованные работы, рассчитывается финансовый результат от основной производственной деятельности.

Для того чтобы более наглядно изучить учет финансовых результатов ООО «Актив» в таблице 2.2.1 частично показан журнал хозяйственных операций.

**Таблица 2.2.1 –Журнал хозяйственных операций в ООО «Актив» за период с 01.12.2012 по 31.12.2012 гг.**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Дата | Содержание хозяйственной операции | Сумма, руб. | Корреспонденция счетов | Основание хозяйственной операции |
| Дебет | Кредит |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | 05.12.2012 | Отражена выручка от заказчика | 354700 | 62 | 90.01.1 | Акт выполненных работ |
| 2 | 05.12.2012 | Списаны с расчетного счета услуги банка | 1231 | 91.02 | 51 | Выписка банка из расчетного счета |
| 3 | 14.12. 2012 | Начислен налог за использование окр. среды | 166,74 | 99.01.2 | 68.10 | Расчет бухгалтерии |
| 5 | 14.12. 2012 | Начислен налог по УСН | 245 | 99.01.2 | 68.12 | Расчет бухгалтерии |

Продолжение таблицы 2.2.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 6 | 23.12. 2012 | Начислены проценты по выданному займу | 764,38 | 58.03 | 91.01 | Договор займа |
| 7 | 31.12.2012 | Сформирована себестоимость продаж | 162278,35 | 90.02.1 | 20.01 | Бухгалтерская справка |
| 8 | 31.12.2012 | Списание общехозяйственных расходов | 219363,05 | 90.02.2 | 26 | Бухгалтерская справка |
| 9 | 31.12.2012 | Закрыт субсчет «Продажи» по итогам года | 354700 | 90.01.1 | 90.09 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 10 | 31.12.2012 | Закрыт субсчет «Себестоимость продажи» по итогам года | 162278,35 | 90.09 | 90.02.1 | Бухгалтерская справка-расчет |
| 11 | 31.12.2012 | Закрыт субсчет «Управленческие расходы» по итогам года | 219363,05 | 90.09 | 90.02.2 | Бухгалтерская справка |
| 12 | 31.12.2012 | Закрыт субсчет «Прочие расходы» по итогам года | 1231 | 91.09 | 91.02 | Бухгалтерская справка |
| 13 | 31.12.2012 | Отраженубыток от обычных видов деятельности отчетного месяца | 26941 | 99 | 90.09 | Бухгалтерская справка |
| 14 | 31.12.2012 | Отражен убыток от прочей деятельности отчетного года | 1231 | 99 | 91.09 | Бухгалтерская справка |

ООО «Актив» получает основную часть прибыли от оказания услуг. Прибыль определяют как разницу между выручкой от оказания услуг и сопутствующими затратами. Финансовый результат от предоставления услуг отражается на счете 90 "Продажи". Доходами от обычного вида деятельности считают выручку от услуг, предоставленных по договорам.

Расходом принято считать:

— аренда оборудования;

— энергия, топливо, материалы;

— запасные части к производственному оборудованию и машинам;

— заработная плата работников;

— отчисления из заработной платы.

К счету 90 "Продажи" открыты субсчета:

90-1 "Выручка"

90-2 "Себестоимость продаж"

90-9 "Прибыль/ убыток от продаж".

При этом на субсчете 90-1 "Выручка" учитывают поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 "Себестоимость продаж" учитывают себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 "Выручка" признана выручка.

Субсчет 90-9 "Прибыль/ убыток от продаж" предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц. Запись по субсчетам 90-1, 90-2 производится накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчету 90-2 и кредитового оборота по субсчету 90-9 определяют результат от оказания услуг за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 "Выручка", 90-2 "Себестоимость продаж" производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчетам 90-2 "Себестоимость продаж" и кредитового оборота по субсчету 90-1 "Выручка" определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно списывают заключительными оборотами с субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, синтетический счет 90 "Продажи" сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 "Продажи" ,кроме субсчета 90-9 "Прибыль/убыток от продаж", закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 "Прибыль/убыток от продаж".

Аналитический учет по счету 90 "Продажи" ведется по каждому виду выполняемых работ, оказываемых услуг и другое, а при необходимости и по другим направлениям.

Рассмотрим вышесказанное примером из хозяйственных операций:

1) 03.10.2012 г. на основании договора на оказание услуг с ЗАО «Центргазпромстрой» отражена выручка в сумме 512707,35 руб. - сделана проводка Дт 62.01 КТ 90.1.1;

2) 05.10.2012 г. перечислен аванс на расчетный счет ООО «Актив» от ЗАО «Центргазпромстрой» в сумме 67634,70 – сделана проводка Дт 51 Кт 62.02;

3) 05.10.2012 г. оприходованы материалы поступившие по авансовому отчету на сумму 1550,00 руб – проводка Дт 10 Кт 71.01;

4) 07.10.2012 г. поступление товаров и услуг относящиеся к основному производству на сумму 1180,00 руб. – проводка Дт 20.01 Кт 60.01

5) 30.10.2012 г. списание материалов в производство – проводка Дт 20.01 Кт 10.01, 10.03;

6) 30.10.2012 г.формирование себестоимости – проводка Дт 90.02 Кт 20.01.

Счет 90 "Продажи" в конце каждого месяца сальдо иметь не должен. Субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», в течение года могут иметь сальдо, и их величина будет нарастать, начиная с января отчетного года. При этом субсчет 90-1 "Выручка" в течение года может иметь сальдо только по кредиту, а субсчета 90-2 "Себестоимость продаж"– только по дебету. Субсчет 90-9 "Прибыль/убыток" может иметь сальдо как по дебету (прибыль), так и по кредиту (убыток).

Для обобщения информации о доходах и расходах отчетного периода ООО «Актив» использует счет 91 "Прочие доходы и расходы".

По кредиту счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение отчетного периода находят отражение:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам;

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов;

- проценты, полученные или подлежащие получению за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению;

- поступления в возмещение причиненных организации;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;

- прочие доходы.

По дебету счета 91 "Прочие доходы и расходы" в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование, временное владение и пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, атакже расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции;

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

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

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

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

- курсовые разницы;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах;

- прочие расходы.

К счету 91 "Прочие доходы и расходы" открыты субсчета:

91-1 "Прочие доходы";

91-2 "Прочие расходы";

91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов".

На субсчете 91-1 "Прочие доходы" учитывают поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91-2 "Прочие расходы" учитывают прочие расходы.

Субсчет 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 "Прочие доходы" и 91-2 "Прочие расходы" производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 "Прочие расходы" и кредитового оборота по субсчету 91-1 "Прочие доходы" определяют сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 91-9 "Сальдо прочих доходов и расходов" на счет 99 "Прибыли и убытки". Таким образом, на отчетную дату синтетический счет 91 "Прочие доходы и расходы" сальдо не имеет.

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

Аналитический учет по счету 91 "Прочие доходы и расходы" ведется по каждому виду прочих доходов и расходов.

Порядок учета операций с использованием вышеперечисленных субсчетов аналогичен тому порядку, который принят для учета операций на счете 90 "Продажи”.

Далее рассмотрим процесс отражения финансовых результатов от основной производственной деятельности в бухгалтерской отчетности ООО «Актив» - Форма № 2 «Отчет о финансовых результатах» – это наиболее полная и значимая отчетная форма о финансовых результатах, она составляется на основании данных синтетического и аналитического учета, которые представлены в различных регистрах.

 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 расходы входит себестоимость продаж, а также коммерческие и управленческие расходы.

 В себестоимость продаж ООО «Актив» включены все прямые расходы, признающиеся при оказании работ, по которым определена выручка, и которые непосредственно направлены на получение дохода.

 Коммерческих расходов в ООО «Актив» нет, а к управленческим расходам относятся расходы по управлению организацией и расходы общего характера, которые не связаны с производством отдельных видов продукции, работ, услуг. По этой строке ООО «Актив» показывает расходы, списанные в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы».

 Также в первом разделе выделены промежуточные итоги, которые характеризуют обычную деятельность организации, такие как валовая прибыль и прибыль (убыток) от продаж.

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства) ООО «Актив» использует счет 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей". При этом потери ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий, относят на счет 99 "Прибыли и убытки" как убытки отчетного года (некомпенсированные потери от стихийных бедствий).

По дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражают:

- по недостающим или полностью испорченным товарно-материальным ценностям - их фактическую себестоимость;

- по недостающим или полностью испорченным основным средствам - их остаточную стоимость (первоначальную стоимость за минусом суммы начисленной амортизации);

- по частично испорченным материальным ценностям - сумму определившихся потерь и т.п.

По недостачам и порче ценностей записи производят по дебету счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" с кредита счетов учета названных ценностей.

По кредиту счета 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей" отражается списание:

- недостач ценностей, потерь от порчи - в дебет счета 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (субсчет "Расчеты по возмещению материального ущерба");

- недостач ценностей и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников - на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", иих стоимостью, отраженной на счете 94 "Недостачи и потери от порчи ценностей", учитывается на счете 98 "Доходы будущих периодов". По мере взыскания с виновного лица причитающейся суммы указанная разница списывается в дебет счета 98 "Доходы будущих периодов" и кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Для обобщения информации о состоянии идвижении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажуООО «Актив» используется счет 96 "Резервы предстоящих расходов". На этом счете отражаются суммы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации;

- производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;

- на ремонт основных средств;

- на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Резервирование тех или иных сумм отражают по кредиту счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относят в дебет счета 96 "Резервы предстоящих расходов" в корреспонденциисо счетами:

70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" - на суммы оплаты труда работникам за время отпуска;

20 "Основное производство" - на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации, и другого.

Аналитический учет по счету 96 "Резервы предстоящих расходов" ведется по отдельным резервам.

Для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам ООО «Актив» использует счет 97 "Расходы будущих периодов".На этом счете отражаются расходы, связанные с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером, освоением новых производств, установок и агрегатов.

Расходы, учтенные на счете 97 "Расходы будущих периодов", списывают в дебет счетов 20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы".

Аналитический учет по счету 97 "Расходы будущих периодов" ведется по видам расходов.

Для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодамиспользуется счет 98 "Доходы будущих периодов".

К счету 98 "Доходы будущих периодов" открыты субсчета:

98-1 "Доходы, полученные в счет будущих периодов";

98-2 "Безвозмездные поступления".

Счет 99 "Прибыли и убытки" используется при формировании конечного финансового результата деятельности ООО «Актив» в отчетном году.

Конечный финансовый результат – это чистая прибыль или чистый убыток,складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 "Прибыли и убытки" отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 "Прибыли и убытки" в течение отчетного года отражают:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности - в корреспонденции со счетом 90 "Продажи";

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц - в корреспонденции со счетом 91 "Прочие доходы и расходы";

- суммы начисленныхналогов - в корреспонденции со счетом 68 "Расчеты по налогам и сборам".

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 "Прибыли и убытки" закрывают. При этом заключительной записью декабря сумму чистой прибыли (убытка) отчетного года списывают со счета 99 "Прибыли и убытки" в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

Сумма чистой прибыли отчетного года заключительными оборотами декабря списывается в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки". Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

Комплексзадачучетафинансовых результатов предусматриваетобработкуинформации позначительнойгруппе балансовых счетов. Учетпоотдельнымизнихимеет свoи oсoбeннoсти пo фoрмaм прeдстaвлeния пeрвичнoй инфoрмaции, спoсoбaм oбрaбoтки и фoрмe исхoдящих инфoрмaциoнных мaссивoв.

Автоматизация учета расчетов позволяет повысить степень точности, аналитичности, своевременность получения сведений о состоянии расчетов с поставщиками и заказчиками, согласованность записей на счетах. Оперативная обработка данных позволяет своевременно взыскивать дебиторскую и погашать кредиторскую задолженность, соблюдая сроки исковой давности.

Бухгалтерский учет в OOO «Актив» на сегодняшний момент ведется с использованием средств вычислительной техники на базе электронной версии «1С: Предприятие». Это универсальная бухгалтерская программа.

Элeктрoннaя вeрсия «1С: Предприятие» oриeнтирoвaнa нaoбычнoгo бухгaлтeрa, oблaдaющeгo aзaми кoмпьютeрнoй грaмoтнoсти. Прoгрaммa нaстрaивaeтся нa oсoбeннoсти бухгaлтeрскoгo учeтa нa организации, нa постоянные измeнeния в зaкoнoдaтeльствe и фoрмaх oтчeтнoсти. Пoдoбныe измeнeния мoгут oсущeствляться сaмим пoльзoвaтeлeм.

В прoгрaммe «1С: Предприятие» в принципe вoзмoжнo испoльзoвaниe aнaлитичeских субсчeтoв, нo вeдeниe aнaлитичeскoгo учeтa здeсь oснoвывaeтся нa укaзaнии спeциaльных кoммeнтaриeв к прoвoдкaм и oпeрaциям. В кaчeствe тaких кoммeнтaриeв испoльзуются ссылки нaoбъeкты aнaлитичeскoгo учeтa: кoнкрeтныe дoгoвoры, тoвaры, мaтeриaлы. Эти aнaлитичeскиe признaки aвтoры прoгрaммы нaзывaют «субкoнтo». Пoд видoм субкoнтo пoдрaзумeвaeтся сoвoкупнoсть одинаковых oбъeктoв aнaлитичeскoгo учeтa.

Для oднoгo счeтa мoжeт быть зaдaнo вeдeниeaнaлитичeскoгo учeтa пo нeскoльким видaм субкoнтo. Тaк, нaпримeр, для счeтa 90 «Продажи» OOO «Актив» oпрeдeлeнo вeдeниeaнaлитичeскoгo учeтa пo двум видaм субкoнтo: «Дoгoвoры» и «Кoнтрaгeнты». Этo oзнaчaeт, чтo кaждый рaз при сoстaвлeнии прoвoдки или oпeрaции с учaстиeм счeтa 90, нужнo будeт укaзaть кoнкрeтный дoгoвoр и кoнтрaгeнтa.

При зaдaнии aнaлитичeских признaкoв к кoнкрeтным прoвoдкaм мoжнo пoльзoвaться имeющимися спрaвoчникaми: «Oснoвныe срeдствa», «Тoвaры», «Мaтeриaлы», «Дoгoвoры», «Кoнтрaгeнты» и другие. Oбъeкты, пeрeчислeнныe в этих спрaвoчникaх, мoгут быть oбъeдинeны в группы и пoдгруппы.

Прoгрaммa «1С: Предприятие» пoзвoляeт хoрoшo рeaлизoвaть тeхнoлoгию рaбoты «oт пeрвичнoгo дoкумeнтa», спoсoбнa рaбoтaть в кoмплeксe с другими прoдуктaми фирмы «1С». Прeимущeствoм прoгрaммы «1С: Предприятие» являeтся хoрoшaя сбaлaнсирoвaннoсть. Другим прeимущeствoм являeтся бoльшaя сeть oргaнизaций, спoсoбных oсущeствлять сeрьeзныe исправления в прoгрaммe.

Анализируя состояние учета ООО «Актив», можно сделать вывод, о том, что, как и в любом хозяйствующем субъекте в данной организации возникают вопросы в сфере налогового и бухгалтерского учета по формированию доходов и расходов организации, и правильного формирования финансовых результатов, а также в организации нет системы документооборота, что приводит к усложнению ведения бухгалтерского учета.

**2.3Приоритетные направления развития контроля финансовых результатов в ООО «Актив»**

Среди особенностей ведения бухгалтерского учета в ООО «Актив» стоит выделить следующие моменты.

Приоритетным направлением развития контроля ООО «Актив» является регулярно проводимая инвентаризация обязательств. Инвентаризация осуществляется на основании приказа директора общества, результаты инвентаризации оформляются в акте инвентаризации.

Инвентаризация – метод бухгалтерского учёта, который позволяет обеспечить соответствие данных бухгалтерского учёта об обязательствах иимуществе их фактическому состоянию.

При полноте проверки имущества предприятия инвентаризация бывает частичной иполной. При полной инвентаризации проверкой охватывают все средства без исключения, в основном такая проверка проводится перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. При частичной инвентаризации охватывается один вид средств или обязательств.

Инвентаризация в ООО «Актив» бывает плановая, внеплановая и повторная. Плановая проводится в утвержденные сроки, внезапная по распоряжению руководителя, вышестоящих органов и по требованию органов налоговой службы. Также может быть проведена повторная инвентаризация вслучае сомнений в качестве проведенной инвентаризации.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация.

Таким образом, предприятия ООО «Актив» проведя инвентаризацию, устанавливает правильность данных текущего учёта и выявляет ошибки, допущенные в учете, учитывает неучтенные хозяйственные операции, контролирует сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Также одним из приоритетных способов контроля в ООО «Актив»является проверка первичных документов, оформленных в установленном порядке, которые в свою очередь заносятся в регистры бухгалтерского учета(рис. 2.4.1)

Регистры учета финансового результата

Журнально- ордерная форма

Автоматизировано ориентированныеформы

Аналитического учета

Синтетического учета

Оборотно-сальдовая ведомость

Форма №2 «Отчет о прибылях и убытках»

Ведомость N 16, №12

1.Журнал-ордер №1,2,10/1,11,13

2.Главная книга

Карточка счета по субконто

1.Карточка счета 09,77,90,91,94,96,97, 98,99

2.Главная книга

**Рисунок 2.3.1 - Регистры учета финансового результата**

Аналитичес-кого учета

Синтетического учета

Для целей контроля

Таким образом, при проведении контроля, следует выборочно проверить: качество первичной учетной документации с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций; правильность ведения накопительных и сводных регистров.

При контроле финансовых результатов от обычных видов деятельности к основным направлениям относятся:

- контроль формирования валовой прибыли;

- контроль формирования прибыли (убытка) от продаж.

В процессе контроля финансовых результатов от обычных видов деятельности решается комплекс взаимосвязанных задач:

- анализируется учетная политика организации (предприятия) в части признания выручки, а также способов установления готовности работ, услуг, продукции, товаров, выручка от продажи которых определяется по степени их готовности. Также при разработке учетной политики в области продаж организации должны учитывать такие моменты, как переход права собственности, порядок (схему) расчетов за товары, признание продажи для целей налогообложения;

- изучаются договоры на выполнение работ и оказание услуг;

- проверяется правильность документального оформления операций по выполнению работ;

- изучается и оценивается организация бухгалтерского учетапо выполненным работам;

- проверяется правильность отражения финансовых результатов от выполненных работ в бухгалтерской отчетности.

На первоначальном этапе контроля следует просмотретьучетную политику организации в части признания выручки от продаж, а также способов установления готовности работ (услуг).

Согласно п. 12 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

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

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Основными первичными документами ООО «Актив» являются: договор на оказание услуг, выполнения работ, счет, акт об оказании услуг сторонней организацией, акт о приемке выполненных работ, выписка банка, платежное поручение.

В процессе контроля главным бухгалтером проверяется правильность составления первичных документов. Так, например, договор на оказание услуг должен содержать в себе следующие конкретные данные осторонах сделки, условия оплаты, перечень выполняемых работ, согласно спецификазции, сроки выполнения работ, порядок расторжения договора, порядок уплаты штрафных санкций.

В aктe о приемке выполненных работ укaзывaeтся нoмeр дoкумeнтa, дaтa сoстaвлeния, нaимeнoвaниeoргaнизaции-зaкaзчикa, нaимeнoвaниeoргaнизaции-пoдрядчикa, oбъeкт стрoитeльствa, дoгoвoрнaя (смeтнaя) стoимoсть в сooтвeтствии с дoгoвoрoм пoдрядa, нaимeнoвaниe рaбoт, нoмeр eдиничнoй рaсцeнки, eдиницa измeрeния рaбoт, рaсцeнкa зaeдиницу выпoлнeнных рaбoт, кoличeствo выпoлнeнных рaбoт, стoимoсть выпoлнeнных рaбoт. Aкт пoдписывaeтся упoлнoмoчeнными прeдстaвитeлями стoрoн, имeющими прaвo пoдписи (прoизвoдитeлeм рaбoт и зaкaзчикoм).

Пo дaнным проведенного контроляпроверка показала, что oслaблeн кoнтрoль зa прaвильнoстью сoстaвлeния дoгoвoрoв с заказчиками. A имeннo, нeэффeктивнa с юридической точки зрения. В некоторых договорах отсутствовала инфoрмaция o суммe выполненных работ, либо отсутствовала спецификазия об обемах предполагаемых работ, что в большинстве случаев привoдит к риску нeплaтeжeй, и мoжeт кoсвeннo пoслужить пoвoдoм для нeнaдлeжaщeгo испoлнeния oбязaтeльств заказчиками. Тaкжe в нeкoтoрых дoгoвoрaх нe зaпoлнeны oбязaтeльныe рeквизиты стoрoн и oтсутствуeт пeчaть заказчика, a принятиe тaких дoкумeнтoв к учeту являeтся нaрушeниeм трeбoвaний Зaкoнoдaтeльствa РФ.

При кoнтрoлe главным бухгалтером пeрвичнoгo учeтa нaибoльшee внимaниe былo удeлeнo прoвeркe пoдтвeрждeния oпeрaций пo рeaлизaции:актам выполненных работ, вeдeния журнaлa рeгистрaции актов и oтрaжeния дaнных дoкумeнтoв в книгe прoдaж.

При прoвeркe нaличия и прaвильнoсти oфoрмлeния пeрвичных дoкумeнтoв пo рaсчeтaм зa выполненные рaбoты, услуги былo выявлeнo, чтo к учeту принимaлись пeрвичныe дoкумeнты с нeукaзaнными oбязaтeльными рeквизитaми, a тaкжe бeз пoдписи глaвнoгo бухгaлтeрa.

Кoнтрoль пeрвичных дoкумeнтoв в чaсти прoвeрки нaличия и прaвильнoсти oфoрмлeния пeрвичных дoкумeнтoв пoкaзaл, чтo в oргaнизaции нaрушeн пoрядoк oфoрмлeния договоров и актов выполненных работ, чтo гoвoрит o низкoм кaчeствe рaбoты сoтрудникoв, oтвeтствeнных зa сoстaвлeниe пeрвичных дoкумeнтoв.

Учет в ООО «Актив», должен обеспечивать оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации о количестве и стоимости выполненных работ, оказанных услугах, трудовых, материальных и денежных затратах на производство и оказание услуг.

В связи с этим, необходимо контролировать организацию аналитического учета финансовых результатов. Финансовый результат определяется как разность доходов по обычным видам деятельности, прочим операциям и соответствующих им расходов. Контролю подлежат бухгалтерские счета, на которых отражаются операции по формированию доходов - 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток); проверяются предпосылки, которые сделаны руководством в финансовой отчетности – 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 09 «Отложенные налоговые активы», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета в банках», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам банка», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам банка», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 75 «Расчеты с учредителями», 77 «Отложенные налоговые обязательства», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 98 «Доходы будущих периодов» и др.

В результате контрольных действий при проверке закрытия счетов необходимо установить:

- распределены ли расходы будущих периодов, сделана ли корректировка общехозяйственных расходов и закрыты ли счета 97 "Расходы будущих периодов" (по затратам, относимым на издержки текущего года), 26 "Общeхозяйствeнные расходы";

- исчислeна ли сeбeстоимость продукции основных отраслeй производства и списаны ли выявлeнные отклонeния. Сделана ли корректировка затрат и закрыты ли субсчета к счету 20 "Основное производство";

- списаны ли затраты по завершенным процессам и сделаны ли корректировочные записи на счетах вложений во внеоборотные активы и основные средства;

- определены ли финансовые результаты, сделаны ли корректировочные записи и закрыты ли счета 90 "Продажи", 91 "Прочие доходы и расходы";

- распределена ли прибыль и списан ли убыток на счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и закрыт ли счет 99 "Прибыли и убытки".

При проверке формирования финансовых результатов особое внимание со стороны главного бухгалтера нужно обратить на соблюдение установленных заданий по оказанию услуг и исключению различного рода внеплановых расходов и потерь. Для этого необходимо использовать оперативное устранение допущенных непроизводительных расходов и потерь или их предупреждение.

Основываясь на первичные документы главный бухгалтер должен сверять данные, отраженные в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах» по статье «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)», с данными такой прибыли.

По результатам проведенного контроля главный бухгалтер в ООО «Актив» делает обоснованные выводы и вносит предложения по устранению выявленных ошибок в учете финансовых результатов; рекомендует руководству ООО «Актив» внедрение более прогрессивных методов управленческого учета, которые бы способствовали улучшению информационных и управленческих аспектов бухгалтерского учета. Кроме того, главным бухгалтером предложено рaзрaбoтать дoкумeнты, рeгулирующие пoрядoк кoнтрoля прaвильнoсти oфoрмлeния, oбрaбoтки и свoeврeмeннoсти рeгистрaции пeрвичнoй дoкумeнтaции. В связи с этим, рукoвoдству oргaнизaции нeoбхoдимo издaть прикaз, в кoтoрoм будут укaзывaться чeткиe срoки сдaчи пeрвичных дoкумeнтoв в бухгaлтeрию. В прикaзe имeeт смысл прeдусмoтрeть дисциплинaрную или мaтeриaльную oтвeтствeннoсть сoтрудникoв, oтвeчaющих зa свoeврeмeннoсть сдaчи дoкумeнтoв в бухгaлтeрию.

Но как мы можем предположить, что в условиях развивающихся рыночных отношений вышеуказанных приоритетных способов контроля не достаточно, так как особую актуальность в настоящее приобретает разработка теоретических, организационно-методологических основ внутрифирменного контроля и совершенствование его инструментария в системе управления. В связи с этим, возникает возможность совершенствования внутреннего контроля организации.

Выпoлнeниe дaнных рeкoмeндaций пoзвoлит рукoвoдству oргaнизaции OOO «Актив» oптимизирoвaть ведение бухгалтерского учета,дaнныe рeкoмeндaции пoмoгут бухгaлтeрии снизить вeрoятнoсть дoпущeния oшибoк при вeдeнии учeтa рaсчeтoв. В связи сэтим, руковолитель получит возможность более быстро и более точно отследить отчет о проведенной работе и получить конечный финансовый результат.

**3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО- КОНТРОЛЬНОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «АКТИВ»**

**3.1 Совершенствование учета доходов, расходов, финансовых результатов в ООО «Актив»**

В настоящее время в ООО «Актив» проводится работа по совершенствованию системы учета с приглашенным внешним консультантом. Внешний консультант в своей работе использует маркетинговый подход, в котором взаимоотношения бухгалтерии и внутренних пользователей учетных данных рассматриваются как отношения производителя услуг с их потребителем.

Бухгалтерский учет, являясь частью системы управления ООО «Актив», обслуживает потребности пользователей в учетной информации. То есть, бухгалтерский учет не может обособиться от задач, стоящих перед организацией. Бухгалтерский учет сопровождает все процессы хозяйственной деятельности.

Таким образом, основной из мер по устранению недостатков должно лежать повышение контроля за ведением бухгалтерского учета со стороны главного бухгалтера и руководителя предприятия ООО «Актив».

Синтетический учет выполнения работ, оказания услуг в ООО «Актив» организован в соответствии с требованиями, установленными Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.

Таким образом, одним из основных путей совершенствования учета финансовых результатов – это разработка графика документооборота учета финансовых результатов.

Надежный и эффективный бухгалтерский учет финансовых результатов возможен в результате грамотной организации документооборота, который охватывает большой перечень разнообразных бланков, ведо­мостей и других документов.

┌─────────────────────────┐

 │ Первичныедокументы │

 └────────────┬────────────┘

 ┌────────┬─────────┬────────┼─────────┬────────┬─────────┐

 \│/ │ \│/ │ \│/ │ \│/

┌────────┴───────┐│┌────────┴───────┐│┌────────┴───────┐│┌────────┴───────┐

│ Накладная │││ Товарно- │││ │││ Актприемки- │

│ наотпуск │││ транспортная │││ Товарная │││ сдачи │

│ материалов │││ накладная │││ накладная │││ выполненных │

│ насторону │││ (ф. N 1-Т) │││ (ф. N ТОРГ-12) │││ работ │

│ (ф. N М-15) │││ │││ │││ │

└──────┬─────────┘│└────────┬───────┘│└────────┬───────┘│└─────────┬──────┘

 │ \│/ │ \│/ │ \│/ │

 │ ┌────────┴────────┐│┌───────┴────────┐│┌───────┴────────┐ │

 │ │ │││ Приходный │││ Бухгалтерская │ │

│ │ Счет-фактура │││ кассовыйордер │││ справка-расчет │ │

 │ │ │││ (ф. N КО-1) │││ │ │

 │ └────────┬────────┘│└───────┬────────┘│└───────┬────────┘ │

 └─────────┬┴─────────┴────────┴─────────┴────────┴┬─────────┘

 \│/ \│/

┌────────────────┴────────────────┐ ┌────────────────┴────────────────┐

│Регистрыаналитическогоучета: │ │ Регистрсинтетическогоучета: │

│- ведомость N 16 "Движение ├ ─ ─ ┤ журнал-ордер N 11 "Учет отгрузки│

│готовых изделий, их отгрузка │ │ и реализации" │

│и реализация"; │ └────────────────┬────────────────┘

│- товарный отчет (ф. N ТОРГ-29) │ \│/

└─────────────────────────────────┘ ┌────────────────┴────────────────┐

 │ Главная книга (ф. N Ж-18) │

 └────────────────┬────────────────┘

 \│/

 ┌────────────────┴────────────────┐

 │ Бухгалтерская отчетность: │

 │ отчет о прибылях и убытках │

 └─────────────────────────────────┘

**Рисунок 3.1.1– Схема документооборота по учету финансовых результатов**

График документооборота составляется в виде схемы или таблицы, в которой указываются ответственные за оформление, исполнение, обработку и проверку каждого документа, а также устанавливаются срок исполнения понему и порядок передачи в архив.

Отсутствие графика документооборота не влечет за собой административной или финансовой ответственности, но усложняет работу сотрудников бухгалтерии.

Еще одной основной проблемой бухгалтерского и налогового учета является то, что хозяйствующим субъектам, в том числе и анализируемой нами организации ООО «Актив» приходится вести два вида учета, а это требует дополнительных затрат труда,финансовых и материальных ресурсов.

В результате проведенного исследования выявлены общие черты бухгалтерского финансового и налогового учета:

 – обязательность ведения: бухгалтерский учет определен Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, налоговый – Налоговым кодексом Российской Федерации;

 – денежное выражение;

 – объект учета – организация в целом (более точно определение дано в налоговом учете);

– периодичность составления и предоставления отчетности;

– обязательное документальное подтверждение всех фактов хозяйственной жизни;

– единые цели ведения бухгалтерского финансового и налогового учета (формирование полной и достоверной информации для внутренних и внешних пользователей) и др.

Однако методики ведения бухгалтерского иналогового учета существенно различаются. В некоторых случаях в налоговом и бухгалтерском учете выручка от реализации товаров формируется по-разному. Так, некоторые доходы по правилам бухгалтерского учета увеличивают выручку, а по правилам налогового учета – нет. По правилам налогового учета в состав выручки от реализации не включены: процентыпо коммерческим кредитам,суммовые разницы, проценты по векселям. В Налоговом кодексе Российской Федерации указано: расходами - это любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Кроме этого, в НК РФ указано, что расходы должны быть документально подтвержденными и экономически оправданными.

Под обоснованными расходами понимают экономически оправданные затраты, выраженные в денежной форме. Налоговый кодекс РФ не расшифровал в полной мере этот принцип и поэтому налоговые органы без обоснования могут отказаться признать расходы как экономически оправданные. Под экономической оправданностью, на взгляд В.М. Лукьяненко, следует понимать «расходы, необходимые организации для получения запланированных доходов и достижении поставленной цели экономического развития организации». Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Следовательно, в соответствии с Федеральным законом о бухгалтерском учете № 402 - ФЗ организации вправе применять унифицированные формы первичных документов для оформления ежедневных операций в целях как бухгалтерского, так и налогового учета. Если по какой-либо операции не предусмотренатиповая форма первичного документа, то организации, в том числе ООО «Актив» могут использовать документы, составленные в свободной форме. При этом они должны содержать обязательные реквизиты. Расходы, в зависимости от условий осуществления и направлений деятельности и их характера, подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы, как указано в налоговом учете. Если некоторые затраты с одинаковыми основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он может отнести такие расходы. Расходы организаций, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные, оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие расходы. Различны в бухгалтерском и налоговом учете трактовки определения первоначальной стоимости активов, прямых и косвенных затрат, используемые в обоих видах учета. В целях налогового учета расходы, которые связанны с реализацией, подразделяются на прямые и косвенные. В этом случае организация обязана составлять и вести отдельные аналитические регистры по учету затрат, в которых затраты будут формироваться на основании документов, подтверждающих их фактическую обоснованность. По итогам периода предлагаем ООО «Актив» составлять отдельный регистр – налоговая база, в которой будет рассчитываться сумма прибыли или убытка за период. В целях налогового учета нарастающим итогомформировать налоговую базу за налоговый период. В налоговую базу включаются суммы полученных доходов, определенных в соответствии с НК РФ. Доходы организации уменьшают на сумму прямых расходов, приходящихся на оказанные услуги. Косвенные расходы подлежат полному списанию единовременноза период, без учета факта получения доходов. Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, которые были осуществленны в отчетном периоде, относятся к расходам текущего отчетного периодавполном объеме. В следствии чего, налоговое законодательство не предусматривает необходимость распределения признаваемых в целях налогообложения косвенных расходов между видами деятельности. Вся сумма признанных в отчетном периоде косвенных расходов подлежит учету в составе расходов, которые будут учтены при определении размера налоговой базы этого отчетного периода. Ограничения по признанию косвенных расходов установлены НК РФ, где сказано, «что в состав косвенных расходов не включаются расходы, связанные с организацией деятельности, по которой доходы в отчетном периоде не получены». До принятия закона РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» существовало жесткое разграничение между прямыми и косвенными расходами. После принятия этого закона РФ жесткие рамки определения прямых расходов исчезли. Согласно новой редакции НК РФ, вышеперечисленные расходы могут быть отнесены к прямым. Каждый налогоплательщик получил право самостоятельно определять, какие расходы считать косвенными, а какие - прямыми. Список прямых расходов при этом может быть, как расширен, так исокращен.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» затраты на командировки полностью включаются в состав расходов по обычным видам деятельности. В процессе расчета налога на прибыль не нужно нормировать суточные. Командировочные расходы списываются в том размере, который предусмотрен внутренней документацией организации: трудовым договором, положением о командировках и прочими. На суточные проводить начисление взносов также не нужно. Это обусловлено тем, что данные выплаты выступают в качестве гарантии, предусмотренной законодательством РФ. Поэтому суточные выплаты в размере, предусмотренном документами организации, полностью освобождаются от взносов. На суточные расходы, размер которых больше установленных норм,это правило не распространяется. В подобном случае взносы начисляются. А вот с налогом на доходы физичееских лиц ситуация обстоит следующим образом. Этим налогом не облагаются суточные по командировочным расходам в пределах:

 – 700,00 р. за один день нахождения в командировке в РФ;

– 2500,00 р. за день нахождения в зарубежной командировке.

Затраты на оплату услуг связи в бухгалтерском учете ООО «Актив» отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности, а в налоговом – в составе прочих расходов. Обоснованность таких расходов всегда ставится под сомнение налоговыми инспекторами. Они считают, что организация обязана иметь документы, подтверждающие затраты на телефонные разговоры идоказать, что эти переговоры не носили личного характера. Должностные инструкции для сотрудников и приказ руководителя о порядке использования сотовых телефонов необязательны, но они могут послужить дополнительным подтверждением производственного характера расходов на услуги связи. Расходы по оплате услуг охранных агентств, включаются в состав прочих расходов и уменьшаютэтим самым налогооблагаемую прибыль. Для принятия этих расходов для целей налогообложения у ООО «Актив» должны быть подтверждающие документы: договор с охранным агентством, акт о выполненных работах, подписанный руководителем охранного предприятия. В договоре с охранным предприятием должны обязательно быть указаны фактический адрес охраняемой территории и ее точные размеры.

В бухгалтерском учете ООО «Актив» проценты по кредитам и займам отражаются в составе прочих расходов. В некоторых случаях по правилам бухгалтерского учета установлен особый порядок отражения процентов, а именно, при использовании кредита на приобретение инвестиционных активов: основных средств, нематериальных активов или имущественных комплексов; материально-производственных запасов или иных ценностей.

В связи с этим, наличие множества разногласий между налоговым и бухгалтерским учетом создает огромные проблемы в учете финансовых результатов организаций, в том числе ООО «Актив». Для их решения можно создать в структуре финансово-бухгалтерской службы хозяйствующих субъектов специальное подразделение, кторое будет осуществлять ведение налогового учета, либо назначить ответственным за этот участок работы отдельного специалиста. Так как реализация этого варианта обязательно приведет к дополнительным расходам, наличие двух видов учета в одной организации нерационально. Другой выход из сложившейся ситуации – максимальное сближение бухгалтерского учета сналоговым. В этом случае будет необходима такая основа, которая позволит наиболее рационально, с минимальными временными и финансовыми затратами вести оба вида учета, с помощью новых методов. На наш взгляд,при этом необходимо, исключить из Налогового кодекса Российской Федерации статьи о налоговом учете, в результате чего противоречия между бухгалтерским и налоговым учетом будут устранены.

Одним из аспектов реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации на среднесрочную перспективу является формирование рыночной модели сближения принципов бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов. Анализ различий между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов позволяет сделать выводы о необходимости их разграничения. Каждое нововведение налогового законодательства должно оценивать не только микроэкономические, но и макроэкономические последствия. Проблема заключается в порядке отражения доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Разделение принципов учета доходов и расходов для целей бухгалтерского учета и учета в целях налогообложения в организациях приводит к увеличению объема работ и снижению рациональности учетных процедур. Таким образом, для совершенствования бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов для каждой организации необходимо устранить противоречия, связанные с учетом доходов и расходов.

**3.2Совершенствование внутреннего контроля финансовых результатов в ООО «Актив»**

В условиях развивающихся рыночных отношений особую актуальность приобретает разработка организационно-методологических, теоретических основ контроля внутри организации и совершенствование инструментов в системе его управления. Внутренний контроль за формированием затрат служит оптимальных управленческих решений и целям повышения эффективности производства. На всех этапах управления затратами следует осуществлять внутренний контроль.

На организацию контроля оказывает влияние ряд факторов: внешние условия работы хозяйствующего субъекта, структурная организация субъекта,отношение руководства к организации внутреннего контроля, стратегические цели и задачи, степень автоматизации, компетентность кадрового состава.От того, как эффективно организован внутренний контроль, зависит результативность деятельности  предприятия.

Совершенствование системы внутреннего контроля в организациях позволит:

- осуществить формирование эффективной системы внутреннего контроля;

- обеспечить достоверность отчетных данных для принятия управленческих решений;

- улучшить финансовое состояние и повысить конкурентоспособность организаций.

Каждая организация должна осваивать новые реальные методы управления, подстраивающиеся к неустойчивости рынка, его неопределенности, стихийности, учитывающие нестабильность цен, сбыта, закупок, предусматривающие многовариантность управленческих решений, а также возможность банкротства, его последствия для организации.

Практика изменения экономики диктует необходимость внедрения новых форм организации контроля, ужесточение контроля за хозяйственно - экономической деятельностью организаций и достоверностью учетных данных и отчетности, так как бухгалтерская отчетность — это основной источник информации о финансовом и имущественном положении организации.

Внутренний контроль - одна из функций управления, которая представляет собой систему проверки функционирования организации ипостоянного наблюдения в целях оценки обоснованности и эффективности принятых управленческих решений, выявления неблагоприятных ситуаций и отклонений, своевременного информирования руководства для принятия управленческих решений по управлению, снижению,устранениюрисков деятельности. Внутренний контроль служит постоянной обратной связью, с помощью которой руководитель получает информацию необходимую о действительном состоянии управляемого объекта и реализации управленческих решений. Через систему внутреннего контроля реализуются цели деятельности организации, а так жевнутренний контроль выступает как страхование деятельности руководителей организации. Одно из основных преимуществ внутреннего контроля заключается в том, что он обеспечивает финансовый контроль деятельности организации при сохранении коммерческой тайны и соблюдения законных интересов всех субъектов производства. От развития и организации внутреннего контроля во многом зависит современная постановка бухгалтерского учета, оперативное решение многих управленческих, налоговых, правовых и других проблем, в конечном итоге устойчивое финансовое состояние организаций. Система внутреннего контроля организуется руководством организации. Это первое и основное отличие внутреннего контроля от прочих видов контроля.

Организация непосредственно сама обязана организовать и качественно развивать систему контроля изнутри. От качественного и своевременного внутреннего контроля зависят сохранность активов, эффективность и качество финансово- экономической деятельности, и как следствие этого, уменьшение риска банкротства,кредитоспособность.

Организация системы внутреннего контроля поможет ООО «Актив»:

* обеспечить выполнение хозяйственных задач при действенном и эффективном управлении организацией;
* обеспечить соблюдение законодательных и нормативных требований;
* обеспечить сохранность активов;
* предотвратить ошибки и нарушения, выявить их и сократить их число;
* обеспечить актуальность, достоверность, целостность и корректность бухгалтерского учета;
* обеспечить подготовку своевременной и достоверной финансовой отчетности.

Внутренний контроль –процесс,осуществляемый субъектами системы внутреннегоконтроля и управления рисками, направленный на обеспечение разумной уверенности достижения следующих целей общества:

* эффективность финансово-хозяйственной деятельности;
* надежность финансовой и нефинансовой отчетности;

 - соблюдение применимого законодательства и локальных нормативных документов.

Основная цель ООО «Актив» – превратить ресурсы: материалы, труд и накладные расходы в конечный продукт. Целью контроля в данном случае будет являться проверка правильности учета и обоснованности формирования доходов и расходов оказанных услуг, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации выполненных работ, оказания услуг.

 Однако прежде чем приступить к выполнению указанной цели контроля финансовых результатов, необходимо произвести предварительный обзор с целью оценки слабых и сильных сторон информационной базы системы управления процессом производства и финансовых результатов в следующей последовательности.

Совершенствование внутреннего контроля позволит контролерам максимально выявить имеющиеся недостатки.

С целью всестороннего и полного контроля составляется план учета финансовых результатов. Для этого выполняется перечень процедур:

- Контроль финансовых результатов от обычных видов деятельности

- Контроль правильности учета прочих доходов и расходов

- Контроль правильности налогообложения прибыли

- Контроль нераспределенной прибыли

- Контроль доходов будущих периодов.

На основании плана проверки составляется программа контроля. Программа представляет собой развернутый общий план с детальным перечнем содержания процедур, необходимых для практической реализации плана. Она является подробной инструкцией для контролера и в то же время служит для руководителей инструментом контроля качества работы (табл. 2.4.1).

**Таблица 3.2.1 - План -Программа внутреннего контроля финансовых результатов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №п/п | Объекты проверки | Источники информации |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Контроль тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета | Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера №1,2,10,11,13,15,ведомости №12-16, Главная Книга |
| 2 | Контроль оформления первичных документов | Первичная учетная документация |
| 3 | Контроль правильности отражения в учете доходов  | Журналы-ордера №1,2,10,11,13, ведомость №16, Главная Книга |
| 4 | Контроль правильности отражения в учете расходов | Журналы-ордера №10,11, ведомости №12,13,14,15, Главная Книга |
| 5 | Контроль правильности определения прибыли (убытка) от обычной деятельности | Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера №1,2,10,11,13,15,ведомости №12-16 |
| 6 | Контроль правильности формирования прибыли (убытка) от продаж | Бухгалтерская отчетность,регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера №1, 2,10,11,13,15, ведомости №12-16 |
| 7 | Контроль правильности определения прибыли (убытка) до налогообложения | Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера №1,10,11,13,15, ведомости №12-16 |

Продолжение таблицы 3.2.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 8 | Контроль правильности определения и отражения в учете чистой прибыли (нераспределенной прибыли/убытка) отчетного периода) | Бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета – журналы-ордера №1,10,11,13,15, ведомости №12-16 |
| 9 | Контроль обоснованности образования и правильности отражения в учете резервов по сомнительным долгам на счете 63 | Положения учетной политики организации в части образования резервов по сомнительным долгам, регистры бухгалтерского учета, Главная Книга |
| 10 | Контроль обоснованности образования и правильности отражения в учете резервов под обесценение финансовых вложений на счете 59 | Положения учетной политики организации в части образования резервов под обесценение финансовых вложений, регистры бухгалтерского учета, Главная Книга |
| 11 | Контроль правильности отражения в учете доходов будущих периодов на счете 98 | Главная Книга, регистры бухгалтерского учета |
| 12 | Контроль правильности произведенных отчислений в резервные фонды в соответствии с учредительными документами и учетной политикой | Учредительные документы и учетная политика организации |

Для оценки системы внутреннего контроля ООО «Актив», а также бухгалтерского учета финансовых результатов могут использоваться устные опросы руководящих кадров организации,специалистов, произ­водственных работников и проведение тестирования. Для сбора общих данных и оценки системы учета финансовых результатов нужно составить отдельный специальный вопросник по форме, представленной в таблице 3.2.2.

**Таблица 3.2.2 -Вопросник для оценки системы учета финансовых результатов**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Вопрос | Ответ |
| да | нет |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Существует ли организационный план и перечень сотрудников отделов? | + |  |
| 2 | Существует ли в организации отдел внутренней ревизии? |  | + |
| 3 | Имеется ли описание и четкое распределение обязанностей каждого сотрудника в форме инструкции и указаний? |  | + |
| 4 | Существует ли список лиц, имеющих право подписи денежных и расчетных документов, финансовых и кредитных обязательств, а также счетов-фактур? | + |  |
| 5 | Разработан ли план проведения специальных внутренних проверок? |  | + |

Продолжение таблицы 3.2.2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 6 | Используются ли в бухгалтерском учете компьютерные программы? | + |  |
| 7 | Проводится ли проверка правильности оформления документов (накладных, счетов-фактур)? | + |  |
| 8 | Сравниваются ли данные аналитического и синтетического учета? | + |  |
| 9 | Есть ли уверенность в том, что все проводки сделаны исключительно на основании первичных документов?  |  | + |
| 10 | Проводятся ли организацией акты-сверки с другими организациями и сверки с подотчетными лицами? | + |  |
| 11 | Происходит ли исправление ошибочных проводок?  | + |  |
| 12 | Информированы ли сотрудники о порядке передачи и приемки дел во время их замены (отпуск, болезнь и т.д.)? | + |  |
| 13 | Проводится ли проверка правильности отнесения расходов на затраты? |  | + |
| 14 | Возможно ли отгрузка продукции при существующем большом риске неоплаты? | + |  |
| 15 | Возможно ли неверное начисление задолженностей? | + |  |
| 16 | Соблюдаются ли организацией принципы определения цены товаров, работ, услуг для целей налогообложения в соответствии со ст.40 НК РФ? | + |  |
| 17 | Возможна ли неверная запись уплаты налогов? | + |  |
| 18 | Разделяется ли ведение бухгалтерского и налогового учетов? | + |  |
| 19 | В полном ли объеме за отчетный период учтены все хозяйственные операции по образованию себестоимости, доходов и расходов, учету финансовых результатов? |  | + |
| 20 | Проводится ли независимое сопоставление журналов-ордеров и перенесение итогов в Главную книгу?  | + |  |

Применяя такой аналитический обзор, тестирование и опрос, контролер сможет в достаточной степени оценить систему внутреннего контроля и решить, снизить или увеличить риск контроля, внести или нет изменения в программу контроля, увеличить или снизить количество предстоящих к про­ведению процедур контроля.

При проверке достоверности показателей отчетности ООО «Актив» необходимо выполнить специальные аналитические процедуры, т.е. использовать метод цепных подстановок, корреляционно-регрессионный метод, индексный метод, метод группировок и другие экономико-статистические методы анализа для выявления количественных взаимосвязей и закономерностей между основными факторами производства и определения количественного значения отдельных факторов в формировании финансового результата. Аналитические процедуры целесообразно проводить до начала контроля выборочно по отдельным основным объектам производства. Это позволит сделать обоснованные выводы и предложения по использованию выявленных резервов роста производства продукции, оказанию услуг и снижению ее себестоимости.

Кроме того, в ходе анализа технико-экономических факторов могут быть выявлены существенные отклонения результатов анализа от нормализованных показателей, значительный перерасход или недоиспользование ресурсов, что одновременно позволит судить об уровне эффективности системы управления процессами оказания услуг.

Далее следует провести выборочный анализ структуры расходов на оказание услуг ООО «Актив». Желательно такой анализ сделать в динамике (за несколько отчетных периодов), что позволяет выявить тенденции изменения структуры статей затрат (показателей себестоимости) с целью разработки предложений по повышению эффективности использования ресурсов организации. При выявлении значительных отклонений в структуре расходов выбранной для анализа продукции необходимо получить от ответственных лиц организации письменные объяснения причин этих отклонений.

Целесообразно также для оценки уровня системы управления за оказанием услугООО «Актив» и рациональным использованием в этих процессах материально-трудовых ресурсов провести сравнительный анализ фактических показателей стоимости услуг с плановыми показателями. При выявлении значительных отклонений необходимо выяснить причины, что в какой-то мере даст возможность оценить систему внутреннего управления.

Внедрение данной модели внутреннего контроля финансовых результатов позволит более рационально осуществить проверку с меньшими затратами и большим экономическим эффектом.

**3.3Рационализация учетно – контрольного обеспечения на базе современных информационных технологий в ООО «Актив»**

В рассматриваемой нами организации ООО «Актив» бухгалтерский учет ведется с помощью программы «1С: Предприятие». Да, несомненно, это универсальная бухгалтерская программа, она на столько гибкая, что может быть настроена на ведение бухгалтерского учета любой организации.

  С приобретением данной программы сотрудники стали обрабатывать большие объемы информации за свое рабочее время, что можно использовать или для уменьшения затрат на персонал или для быстрого развития производства при неизменности количества сотрудников, занятых обработкой информации.

  В процессе расчета экономической эффективности необходимо учитывать одно свойство автоматизации. Заключается оно в следующем: чем больше средств и времени потрачено на автоматизацию тем выше экономический эффект от внедрения. Объясняется это довольно просто: если качественно подойти к выбору программного продукта, качественно проработать все процессы управления производством на этапе проектирования и внедрения, все описать и отладить, то в последующем будет потрачено гораздо меньше средств на эксплуатацию программы.

  Важно отметить, что в случае если одним программным средством автоматизируются различные подразделения и сотрудники, то уменьшаются затраты на организацию документооборота между ними. Далее подробнее рассмотрим документооборот.

 С 1 января 2015 года ввелись в действие новые Методические рекомендации по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций (расчетов).

Методические рекомендации определяютпоследовательность электронного документооборота с использованием соответствующей требованиям электронной подписи при представлении налоговых деклараций (расчетов) и иных документов по ТКС, перечень функций и периодичность их выполнения для каждого участника информационного.

Сегодня можно выделить следующие решения от ведущих компаний-разработчиков, работающих в сфере автоматизации работы с документами:

Босс-Референт, ГранДок, Дело, ЕВФРАТ-Документооборот, CompanyMedia, Directum, DIS-системы, DocsVision, LanDocs, Optima-Workflow.

Система электоронного документооборота (СЭД) - это в первую очередь система, позволяющая решать все типовые задачи электронного документооборота для работы с документами — регистрация и ввод документов, поиск документов, маршрутизация, создание отчётов, ведение архива, установление правами доступа в системе. Поэтому при выборе СЭД просто необходимо убедиться в том, что система действительно обеспечивает выполнение таких задач.

Чтобы получить представление о возможностях систем, позволяющих организовать электронный документооборот, представлен рисунок 3.3.1 с необходимым набором функционала. Как показано на рисунке, все представленные системы стараются идти в ногу со временем и поэтому обладают почти всеми необходимыми функциональными возможностями. Наилучшим образом с типовыми задачами электронного документооборота справляются системы Дело, ЕВФРАТ-Документооборот, DocsVision и LanDocs.



**Рисунок 3.3.1 - Основные возможности систем электронного документооборота**

Условные обозначения систем в рисунках:Босс-Референт (Б-Р), ГранДок (ГД), Дело (Д), ЕВФРАТ-Документооборот (Е-Д), CompanyMedia (CM), Directum (D), DIS-системы (DIS), DocsVision (DV), LanDocs (LD), Optima-Workflow(O-W).

Пояснения к рисункам:“+“ - возможность имеется, “-“ - возможности нет,“+/-“ - опционально или внешним ПО, “-/+“ - неполная функциональность возможности.

Следующим моментом, на который стоит обратить внимание при выборе той или иной системы, являются услуги, предоставляемые компаниями-разработчиками, и технические требования к системе. Для полноценной работы с системой в первую очередь необходимо пройти обучение. Разработчик должен предоставить постоянно действующую оперативную техническую поддержку. Услуги по установке и настройке системы, предлагаемые разработчиками, являются необязательными и могут понадобиться только в том случае, если собственные IT-специалисты не в силах самостоятельно осуществить адаптацию системы и ввод ее в эксплуатацию. Знание технических требований к системе позволяет заранее оценить расходы на приобретение дополнительного программного обеспечения и нового оборудования.

Суммарные затраты на приобретение системы складываются из стоимости лицензий программного продукта, базы данных, услуг, дополнительных модулей системы и стороннего программного обеспечения. По общей стоимости серверной и пользовательских лицензий, а также стоимости СУБД/платформы, наиболее приемлемыми являются системы ГранДок, ЕВФРАТ-Документооборот и DocsVision. Стоимость базы данных и программных платформ варьируется от 900$ (MS SQL Server 2005) до 4000$ (Lotus Notes Domino). Исключением является система ЕВФРАТ-Документооборот, имеющая встроенную СУБД Ника (0$) (рис. 3.3.2). Сравнение полных затрат на внедрение систем практически неосуществимо в силу различного подхода компаний-разработчиков к предоставлению услуг. В примечаниях к таблицам можно найти информацию об используемых системами базах данных и платформах, а также о модулях, стоимость которых учтена для систем LanDocs и CompanyMedia.



**Рисунок 3.3.2 - Стоимость сервера и лизенций**

Приобретая систему, не следует забывать о «подводных камнях» ее внедрения и промышленной эксплуатации. Может оказаться, что все достоинства функционала приобретенной системы сойдут на «нет», когда дело дойдёт до внедрения и использования системы. Например, если приобретаемая система не содержит инструментария необходимого для настройки под потребности организации собственными силами, то процесс внедрения будет требовать участия разработчика, что существенно повлияет на повышение стоимости внедрения. Адаптировать систему под нужды своей организации доступными средствами без участия разработчика и без дополнительных затрат смогут обладатели систем ЕВФРАТ-Документооборот и DocsVision. Заказчикам других систем  предлагается набор стандартных настроек, которые могут быть доработаны разработчиками или их партнерами, что приведет к увеличению затрат на внедрение (рис. 3.3.3).



**Рисунок 3.3.3 - Доступный инструментарий для настройки системы**

Стоимость и сроки внедрения являются одними из факторов, влияющих на распространенность системы. В каждом конкретном внедрении они зависят от возможностей выбранной системы и структуры компании-заказчика (масштаб, специфика деятельности и т. д.), приобретающей систему. По имеющимся оценкам (рис. 3.3.4), на сегодняшний день наибольшее количество внедрений имеют системы ЕВФРАТ-Документооборот, Дело и CompanyMedia. Система Дело популярна в государственных учреждениях благодаря тому, что она ориентирована на автоматизацию процедур традиционного делопроизводства. Распространенность системы ЕВФРАТ-Документооборот объясняется универсальностью ее использования и гибкой ценовой политикой. Большое количество внедрений CompanyMedia обеспечивает модульность системы и реализация на платформе Lotus Notes/Domino.



**Рисунок 3.3.4 - Опыт внедрения систем**

Предполагая, что внедрение прошло успешно, следует рассмотреть, что же ещё существенно для автоматизации электронного документооборота. Помимо необходимого набора возможностей (рис. 3.3.1) наличие в системе дополнительного функционала (рис. 3.3.5) может значительно упростить работу с системой всем сотрудникам организации (например, настройка уведомлений и напоминаний). В некоторых случаях этот функционал просто необходим (например, WEB-доступ). Потребности заказчика в автоматизации процессов обработки документов со временем могут меняться (например, в случае изменения организационной структуры предприятия), что может привести к необходимости в развитии системы. Например, возникает ситуация, когда заказчик, успешно эксплуатирующий систему в головном офисе организации, впоследствии принимает решение о внедрении ее в филиалы.  Как видно из рисунка 3.3.5, наиболее полноценный дополнительный функционал за счет гибких настроек пользовательского интерфейса предоставляют системы Босс-Референт и Optima-Workflow. По остальным параметрам уверенные позиции занимают системы Directum, DocsVision и ЕВФРАТ-Документооборот.



**Рисунок 3.3.5 - Дополнительные возможности работы с системой**

Важными характеристиками СЭД являются её безопасность, надёжность и производительность (рис. 3.3.6). Из рисунка 3.3.6 следует, что  системы Directum, DocsVision, Optima-Workflow и ЕВФРАТ-Документооборот позволяют обеспечить необходимый уровень надёжности и безопасности электронного документооборота. В свою очередь производительности рассматриваемых в обзоре решений достаточно, чтобы автоматизировать как небольшие, так и крупные структуры, так как производительность в большинстве случаях зависит от возможностей серверного аппаратного обеспечения. В случае создания распределенной системы электронного документооборота (отдельные серверы базы данных для каждого подразделения) количество одновременно работающих пользователей может измеряться тысячами. Хочется отметить, что системы Босс-Референт и CompanyMedia, реализованные на платформе Lotus Notes/Domino, предлагают наиболее развитые средства администрирования при распределенной работе за счет возможностей платформы.



**Рисунок 3.3.6 - Надёжность, безопасность систем**

При выборе системы электронного документооборота следует учесть множество факторов, и окончательное решение предпочтительно принимать на основе комплексного анализа возможностей СЭД в зависимости от требований и специфики заказчика. В таблицах обзора всесторонне рассмотрены наиболее важные аспекты выбора, внедрения и последующего использования СЭД, учитывающие помимо обязательных функциональных возможностей, стоимости и опыта их использования, возможности их адаптации, модификации и развития, необходимость которых не так очевидна на начальном этапе внедрения. Критерии, по которым были рассмотрены системы — достаточно универсальны и соответствуют задачам автоматизации документооборота как в коммерческих, так и в государственных учреждениях.

Если говорить о выборе СЭД для организации с предполагаемым количеством одновременно работающих пользователей около 50, то наиболее оптимальным решением видится система ЕВФРАТ-Документооборот, разработка компании Cognitive Technologies. При умеренной стоимости система, с одной стороны, содержит весь необходимый функционал для автоматизации работы с документами, а с другой стороны, предлагает широкие возможности настройки и модификации при внедрении разработчиком, партнерами и непосредственно заказчиками. Интересным предложением также является система DocsVision, которая  также включает в себя весь необходимый функционал для автоматизации документооборота и тесно интегрирована с продуктами компании Microsoft. Система предоставляет гибкие возможности при адаптации к требованиям заказчика. В настоящее время внедрение этой системы осуществляется через партнерскую сеть компании DocsVision, что говорит о достаточной независимости системы от разработчика. Кроме этого по отдельным критериям хорошо показали себя системы Дело, Directum и Optima-Workflow.

Таким образом, использование аналитических выкладок, предложенных в обзоре, поможет организациям, заинтересованным в автоматизации документооборота, сделать наиболее приемлемый выбор решения и тем самым избежать целого ряда “скрытых” на начальном этапе внедрения проблем, связанных с использованием систем электронного документооборота.

 Крупнейшим агрохолдингом Удмуртской Республики является ООО «Комос Групп», который использует одну из лучших систем электронного документооборота – Directum. Хотелось бы рассмотреть подробнее эту систему и предложить руководству предприятия ООО «Актив» использовать ЭДО Directum. Так же рассмотрим преимущества использования этой системы в части учета финансовых результатов.

 Построение качественных и долгосрочных отношений с поставщиками и заказчиками — одно важных направлений развития любой организации. В связи с чем, разрабатываются стратегии по управлению взаимоотношениями с контрагентами.

 Все компаний работают с договорами, а их общее количество составляет от 10 до 25% всех документов — это договоры, приложения, допсоглашения, протоколы, счета на оплату, акты и так далее.

Автоматизация работы с договорными документами очень важна. Она снижает риски по задержкам выполнения условий и оплат, разгружает ключевых сотрудников, обеспечивает финансовую стабильность. Поэтому компания Directum предлагает специализированное бизнес-решения. Для учата расчетов с поставщиками и заказчиками будут актуальны следующие решения:

1)«Directum: Управление договорами», закрывающее все этапы от подготовки и согласования документов до контроля возврата оригиналов и исполнения всех обязательств.

Внедрение «Управления договорами» гарантирует:

* ускорение создания договоров на основе шаблонов и согласование в рамках типовых маршрутов;
* централизованную регистрацию, своевременную отправку контрагентам и контроль возврата;
* хранение всех договорных документов в соответствии с правами доступа на период исполнения обязательств и архивное хранение в дальнейшем;
* контроль исполнения всех обязательств в отведенные сроки;
* оперативный поиск договоров по заданным реквизитам и тексту;
* формирование комплектов документов по каждому договору и навигация по ним;
* подготовка отчетности в различных разрезах.

Для многих организаций остро стоит проблема работы с платежными документами. Большие объемы, отсутствие контроля и четких регламентов работы могут привести к потерям документов, несвоевременной оплате счетов, а также к ненадлежащему выполнению обязательств. Все эти факторы негативно влияют на организацию в целом и ее взаимоотношения с контрагентами; как следствие — снижается эффективность, возрастают издержки.

2) "Directum: Согласование счетов на оплату" направлено на повышение эффективности решения бизнес-задач, связанных с вводом, регистрацией, согласованием и уведомлением об оплате счетов.

Основная задача при внедрении бизнес-решения — не просто автоматизировать процесс согласования входящих счетов, а, используя опыт и лучшие практики, определить наиболее оптимальный вариант работы для конкретной организации, регламентировать бизнес-процессы и провести внедрение технического решения.

Бизнес-решение "Directum: Согласование счетов на оплату" обеспечивает решение следующих бизнес-задач:

* Формализация процесса визирования счетов на оплату и электронных счетов-фактур, обеспечение четкого состава визирующих.
* Ввод и регистрация счетов: массовая обработка входящих счетов путем потокового сканирования и распознавания, сортировка и первичная обработка счетов (распределение по ответственным и передача им).
* Проверка и согласование счетов на оплату: обработка счетов ответственными (проверка назначения расходов, проверка оформления и соответствия платежным обязательствам), формирование реестров счетов и их согласование, быстрый поиск документов-оснований или других связанных документов для проверки основания счета, согласование счетов в соответствии с регламентом, с использованием жесткой маршрутизации, утверждение счетов руководителем, что гарантирует дальнейшую неизменность и достоверность подписанного экземпляра.
* Подготовка проведения оплаты и уведомление ответственных об оплате: оповещение заинтересованных лиц об утверждении оплаты по счету или отказе, проведение и контроль оплаты по счету бухгалтером или финансистом (сверка реквизитов и формулировок на соответствие акту и договору, сверка суммы счета с бюджетом, передача данных в учетную систему, контроль проведения оплаты (или выдача наличных).
* Формирование архива счетов и организация безопасного и удобного доступа к нему: выполнение поисков счетов в различных разрезах (по договору, по организации, по датам), формирование периодической отчетности по счетам, повышение безопасности работы с платежными документами за счет разграничения прав доступа, работы в электронном виде.

Бизнес-решение "Directum: Согласование счетов на оплату" делает все этапы работы с входящими счетами прозрачными, управляемыми и контролируемыми.

Большая часть входящих счетов на оплату и счетов-фактур перед оплатой проходит стадию визирования руководством. Без автоматизации процесс визирования сопровождается трудоемкими операциями по сбору счетов, ручной подготовке реестров платежей, подлежащих оплате, контроля визирования и оплаты ответственным за него сотрудником. В таких ситуациях счета теряются, что приводит к просрочке оплаты и штрафам по просроченным обязательствам. Кроме этого, в результате длительных сроков согласования и потерь документов возникает недовольство как внутренних служб компании, ответственных за данные документы, так и внешних поставщиков.

Для ускорения визирования счетов на оплату создается механизм движения электронных счетов-фактур и счетов на оплату (реестров счетов) с возможностью подписания электронной цифровой подписью.

 Directum поддерживает полный жизненный цикл документов. Благодаря удобно организованному электронному архиву мы можем хранить документы всех типов в единой базе. Быстро найти нужный документ поможет поиск по реквизитам. Электронная подпись выступит гарантом авторства и неизменности документа после его подписания, а функция разграничения прав доступа и ведение истории работы с документом обеспечат его конфиденциальность. Каждый документ в системе может иметь неограниченное количество версий, что позволяет отследить внесенные изменения и избежать работы с устаревшей информацией. Функция связывания позволит быстро обращаться к документам одной тематики. Все вышеперечисленное позволит автоматизировать учет по формированию финансовго результата организации.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Учет финансовых результатов является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета.Важность учета финансовых результатов предопределяется тем обстоятельством, что по его данным формируется информация о прибыли предприятия. В свою очередь, прибыль (убытки) представляют собой конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации, характеризуют ее эффективность, целесообразность и являются одним из основных объектов внимания пользователей бухгалтерской отчетности. Поэтому контроль за правильностью формирования финансовых результатов и их отражения в бухгалтерском учете и отчетности – одна из важнейших задач управления.

Целью данной диссертационной работы является изучение учетно-аналитического обеспечения управления доходами, расходами, финансовыми результатами в организациях.

Объектом исследования послужилаорганизация Удмуртской Республики, оказывающая услуги по производству общестроительных работ. Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы функционирования учета доходов, расходов и финансовых результатов в организациях.

По мере перехода России к рыночным отношениям и сближения отечественной системы бухгалтерского учета с международными стандартами финансовой отчетности в учете финансовых результатов происходят существенные изменения, однако в настоящее время они так и не нашли окончательного решения. В частности недостаточно теоретических, методологических и методических разработок по учету финансовых результатов в условиях рыночных отношений.

С развитием рыночных отношений, когда стали предъявляться новые требования со стороны внешних пользователей к процессу формирования финансовых результатов о деятельности хозяйствующих субъектов, возникла проблема повышения прозрачности финансовой отчетности. Эти вопросы также остаются практически не исследованными.

Основной задачей бухгалтерского учета доходов и расходов, финансовых результатов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности. Эта задача считается одной из самых трудных в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

Проблема формирования и контроля финансовых результатов деятельности организаций рассматривалась в трудах таких отечественных и зарубежных ученых, как Алборов Р.А., Бабаев Ю.А., Новодворский В.Д., Савицкая Г.В, Шеремет А.Д., Трубилин И.Т., Хорин А.Н., Бабо А., Бланк И.А., Ришар Ж. и многих других.

Накоплен значительный опыт бухгалтерского учета финансовых результатов организаций. Вместе с тем, каждая организация имеет особенности, обусловленные сезонностью и характером производства, технологическими процессами, видами продукции, структурой управления, что предполагает отличия в документальном оформлении фактов хозяйственной жизни, ведении синтетического и аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов. Принятие управленческих решений в любой организации основывается на интуиции управленческого персонала без должного использования учетной информации.

С целью определения и обоснования направлений совершенствования учета финансовых результатов в организациях были проанализированы теоретические основы сущности учета финансовых результатов, расходов, издержек, затрат, правильное понимание которых необходимо для разработки организационно – методических положений его ведения. В результате исследования был проведен анализ литературных источников в сфере учета финансовых результатов, вследствие чего были представлены различные определения понятий.

В целях формирования реального финансового результата в организации рассмотрены классификационные признаки по группировке доходов и расходов.

Так как исследование учета финансовых результатов проводилось в области общестроительных работ, то необходимым этапом был анализ современного состояния данной отрасли. К сожалению нам выдалась возможность сравнить деятельность нескольких похожих организаций, но по анализу деятельности рассматриваемой нами организации можно сделать следующие выводы.

Подводя итог в анализе ООО «Актив», следует отметить, что за анализируемый период ключевыми стали следующие моменты:

1. Рассматривая динамику доходов и расходов ООО «Актив» можно сказать, что в целом за анализируемый период ее можно назвать положительной. Однако следует обратить внимание на следующие моменты: (увеличение коммерческих и управленческих расходов,уменьшение сальдо по прочим доходам и расходам).

2. За анализируемый период значения большинства показателей рентабельности увеличились, что следует скорее рассматривать как положительную тенденцию.

3. Анализ типа финансовой устойчивости предприятия в динамике, показывает улучшение финансовой устойчивости предприятия.

4. Показатель утраты платежеспособности говорит о том, сможет ли в ближайшие шесть месяцев предприятие утратить свою платежеспособность при существующей динамике изменения показателя текущей ликвидности. На конец периода значение показателя установилось на уровне 7,53, что говорит о том, что предприятие не утратит свою платежеспособность, так как показатель больше единицы.

5. На начало анализируемого периода у предприятия не хватает средств для финансирования собственных запасов и затрат, а на конец периода у предприятия достаточно собственных средств для формирования запасов и затрат.

6. За анализируемый период величина чистых активов, составлявшая на конец 31.12.2012 г. года -583,0 тыс.руб. возросла на 12060,0 тыс.руб. (темп прироста составил 2068,6%), и на конец 31.12.2014 г. года их величина составила 11477,0 тыс.руб.

В работе выдвинуто предложение использовать услуги аудиторских служб в качестве консультационных, так как перечень услуг аудиторов растет с каждым годом.

В области контроля финансовых результатов проведена рационализация системы внутреннего контроля. Выдвинута общая схема методики контроля процессов производства и определения финансовых результатов. Разработаны план, программа и тест-вопросник для конкретного предприятия. Применяя такой аналитический обзор, тестирование и опрос, ревизор сможет с достаточной уве­ренностью оценить систему внутреннего контроля и решать, снизить или увеличить риск контроля, внести или нет изменения в программу контроля, увеличить или снизить количество предстоящих к про­ведению процедур контроля.

Также предложено внедрить в организации новых программных продуктов, работающих в сфере автоматизации работы с документами.

Внедрение указанных научных результатов, полученных в ходе исследования, в практику учета финансовых результатов в организациях позволит повысить качество формируемой информации, более рационально осуществить проверку с меньшими затратами и большим экономическим эффектом, что приведет к принятию наиболее эффективных управленческих решений.

**БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК**

1. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ(ред. от 13.07.2015)(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2015).
2. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 26.01.1996 N 14-ФЗ(ред. от 29.06.2015)(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.07.2015).
3. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 23.11.2015).
4. Федеральный закон от 30.12.2008 N 307-ФЗ
(ред. от 01.12.2014)"Об аудиторской деятельности"(с изм. и доп., вступ. в силу с 01.08.2015).
5. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ
(ред. от 04.11.2014) "О бухгалтерском учете".
6. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)".
7. Приложение к Приказу Минсельхоза России от 31 января 2003 г. N 28 /Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.
8. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению**".**
9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99".
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"
11. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)".
12. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности (одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 года).
13. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н. (с изм. и доп., вступ. в силу с 24 декабря 2010 г.).
14. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 года № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
15. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (с изм. и доп., вступ. в силу с 6 апреля 2015 г.).
16. Аббасов Г.А. Организация экономического анализа по данным управленческого учета. / Г.А. Аббасов // Экономический анализ: теория и практика. 2007.-N 4 - С. 45-41.
17. Авадзе В.С. История экономических учений. Учебник для вузов. / под ред. проф. В.С. Авадзе, проф. А.С. Квасова.-.М.: ЮНИТИ-ДАНА,2002, с.391- с.83.
18. История экономических учений/Под ред. В. Автономова, О.Ананьина, Н. Макашевой: Учеб. пособие. — М: ИНФРА-М, 2002. — с. 177.
19. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А.Н.Азрилияна. - М.: Институт новой экономики, 2003. - 574 с.
20. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика)/ Р.А.Алборов.-М.: Издательство «Дело и Сервис»,2005.-224с.
21. Алборов Р.А. Практический аудит (курс лекций) / Р.А. Алборов , С.М. Концевая – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2010. – 304 с.
22. Алборов Р.А.. Принципы и основы бухгалтерского учета / Р.А. Алборов, -2 изд., перераб. и доп..– М.: Изд –во «КНОРУС», 2006. – 344с.
23. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК/ Р.А. Алборов, -3 изд., перераб. и доп.– М.: Изд –во «Дело и Сервис», 2003. – 464с.
24. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации // Бухгалтерский учет.-2001. №10 -с.17-25.
25. Бухгалтерский финансовый учет / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. – М.: Вузовский учебник, 2007. – 525 с.
26. Баканов М.И. Теория экономического анализа: Учебник/ М.И. Баканов, А.Д. Шеремет – 4-е изд. перер. и допол. – М: Финансы и статистика, 2006. – 536с.
27. Экономика предприятий (организаций): Учебник / О.В. Баскакова, Л.Ф. Сейко. — М.:Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2013 -372с.
28. Бауэр О.О. Трактат Луки Пачоли // Журнал счетоводов.- 1913.- с. 2.
29. П.С. Безруких, В.Г. Ивашкевич и др.:/Бухгалтерский учет: Учебник/ Под ред. П.С. Безруких. – 2-е изд.: перераб. и доп. – М.: «Бухгалтерский учет», 2002г.
30. Беликова Т.Н. Бухгалтерский и налоговый учет и отчетность. – М.: Питер Пресс, 2008. – 304 с.
31. Белов А.А. Бухгалтерский учет. Теория и практика: учебник/ А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: ЭКМО, 2006. – 624с.
32. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово - хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. - М.: ИНФРА - М, 2004. - 215 с.
33. Бланк И.А. Управление прибылью. 3-е изд./ Бланк И.А. — М.: Ника-Центр, 2007,с. 768.
34. Вещунова Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет. - М.: Проспект, 2008. - 848с
35. Грязнова А.Г. Финансы. Под ред. Грязновой А.Г., Маркиной Е.В. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: 2012. — 496 с.
36. Гуцаленко Л. В. Государственный финансовый контроль: учебное пособие / Л В Гуцаленко, В А Дерий, М М Коцупатрый - М.: Центр учебной литературы, 2009 - 424 с.
37. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: учебное пособие. - М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2008.
38. Ивашкевич В.Б., Палий В.Ф. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для вузов.- М.: Экономистъ, 2004.-618с.
39. Изотова, Л. К. Аудит обязательный и по собственному желанию./ Л. К. Изотова // Расчет — 2006 — № 2–74–75 с.
40. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.: “ИНФРА-М”, 2008. – 382с.
41. Ковалев В.В. Финансовый менеджемент:теория и практика. 2-ое изд. перераб. и доп. / Ковалев В.В. -.М.: ТК Велби, Издателство Проспект, 2007, с. 475.
42. Козлова Е.П. - Бухгалтерский учет в организациях, 2003 -3-е изд -752с.
43. Козина Л. В. Теоретическая и практическая интерпретация учета финансовых результатов в современных условиях / Л. В. Козина // Молодой ученый. — 2014. — №8. — С. 497-504.
44. Ларионов А. Д., Нечитайло А. И. Бухгалтерский учет: Учебник. – М.: Проспект, 2011. – 368 с.
45. Литвиненко М.И. Исчисление прибыли согласно GAAP//Главбух. – 2003. - № 4. – С.13-15.
46. В.М. Лукьяненко. Совершенствование учета финансовых результатов/ В сборнике: Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита.
47. Макконел К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика, 14-е издание. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 972 с.
48. Надеждина С.Д. Бухгалтерский учет финансовых результатов и налогообложение прибыли организаций / С.Д. Надеждина, В.М. Лукьяненко. – Новосибирск: СибУПК, 2009. – 216 с.
49. Павлюк В.В. Контроль и ревизия. Донецк: НОРД-ПРЕСС, 2006. 146с.
50. Пачоли Л. Трактат о счетах изаписях /Пачоли Л.; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2001
51. Подольский В.И., Поляк Г.Б., Савин А.А. и др./Аудит: Учебник для вузов/; Под ред. проф. Подольского В.И. – 2-е изд., перераб. и доп., - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 665 с.
52. Полисюк Г.Б. и др.Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: Учебное пособие/Полисюк Г.Б., Кузьмина Ю.Д., Суханова Г.И.; М. – «Экзамен», 2001 г. – 352 с.
53. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь.- 5-е издание, перераб. и доп. — М.: ИНФА-М, 2006.- 495с.
54. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА–М, 2005. – 425 с.
55. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. Управление финансами. Учеб. пособие для вузов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 639 с.
56. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — Режим доступа: <http://books.efaculty.kiev.ua>
57. Соколов Я.В. Оптимизм в бухгалтерии. Три этапа. — Режим доступа: http://buh.ru/document.
58. Шегурова В. П. Совершенствование аудита финансовых результатов на примере ОАО «Завод маслодельный «Атяшевский» [Текст] / В. П. Шегурова, А. Ю. Кузнецова, А. Н. Наумкина // Молодой ученый. — 2013. — №5. — С. 421-424.
59. Шеремет А.Д. Комплексный анализ хозяйственной деятельности./М.:ИНФРА-М, 2010, с.67
60. Юсупова А.В., Хоружий Л.И. Различия понятий «Издержки», «Расходы», «Затраты», их отражение в Российских и международных стандартах бухгалтерского учета/ Юсупова А.В., Хоружий Л.И.// VМеждународная студенческая электронная научная конференция«Студенческий научный форум», 2013.