МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:

зав. кафедрой , д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Р.А. Алборов

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**на тему:** «Организация учета и внутреннего контроля финансовых результатов (на материалах ООО «Радонеж» г. Ижевска Удмуртской Республики)»

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник С.А. Ненашкин

Научный руководитель

к.э.н., доцент Г.Я. Остаев

Рецензент

к.э.н., доцент В.А. Соколов

Ижевск 2017

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ

УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Утверждаю:

зав. кафедрой \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

подпись

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_20\_\_\_г.

ЗАДАНИЕ

на подготовку выпускной квалификационной (диссертационной) работы

студенту-магистру Ненашкину Сергею Алексеевичу

1. Тема выпускной квалификационной (диссертационной) работы Организация учета и внутреннего контроля финансовых результатов (на материалах ООО «Радонеж», г. Ижевска, Удмуртской Республики

утверждена приказом по академии от «\_\_\_»\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_г. № \_\_\_\_\_\_\_

2. Срок сдачи студентом-магистром законченной работы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

3. Исходные данные к выпускной квалификационной (диссертационной) работе первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность, учетная политика, учредительные документы.

4. Содержание выпускной квалификационной (диссертационной) работы (перечень подлежащих разработке вопросов)

Введение

1) Теоретические и методические положения учета доходов, расходов и финансовых результатов.

2) Анализ состояния экономики необходимость рационализации учета и контроля финансовых результатов организации.

3) Совершенствование бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов ООО «Радонеж».

Выводы и предложения.

Список использованной литературы.

Приложения.

Руководитель \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ к.э.н., доцент Г.Я. Остаев

Задание принял к исполнению (дата)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Студент-магистрант\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2 курс С.А. Ненашкин

СОДЕРЖАНИЕ

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

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ………………………………..6

1.1 Сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов………………………………………………………………………...…6

1.2 Классификация доходов, расходов и финансовых результатов…………….20

1.3 Принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов…………………………………………...…30

2 АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ И НЕОБХОДИМОСТЬ РАЦОНАЛИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ…………………………………………….34

2.1 Анализ современного состояния экономики и финансовых результатов ООО «Радонеж»………………………………………………………………………..…34

2.2 Предпосылки и направления рационализации учета и контроля финансовых результатов организации……………………………………………………….….48

2.3 Организационные аспекты контроля за финансовыми результатами ООО «Радонеж»………………………………………………………………………..…51

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «РАДОНЕЖ»…………………………60

3.1 Оценка современного учета и внутреннего контроля финансовых результатов в организации ……………………………………………………..…60

3.2 Совершенствование контроля финансовых результатов организации……..64

3.3 Совершенствование бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов организации ……………………………………………………….…70

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ………………………………………………..…..74

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ………………………………..78

**ВВЕДЕНИЕ**

**Актуальность темы исследования.** Показатели финансовых результатов и о финансовом положении организации представляют собой важнейшую составную часть управления ее финансово-хозяйственной деятельностью. Финансовое состояние организации во многом определяется ее финансовыми результатами – прибылью или убытком. Прибыль относится к числу ключевых понятий рыночной экономики и является одним из основных источников внутреннего финансирования, индикатором успешности деятельности организации. Информация о прибыли представляет наибольший интерес для пользователей и используется ими для принятия любых управленческих решений. В конкурентной среде рыночных отношений одним из важнейших инструментов управления финансовыми результатами деятельности производственных организаций становятся учет и внутренний контроль, функционирование которых имеет целью сохранение и эффективное использование активов и капитала организации, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Особую роль данные о финансовых результатах играют для управления деятельностью предприятия.

Все это послужило основанием выбора данной темы выпускной квалификационной работы, определения ее целей, задач и направлений научного исследования.

Цели и задачи исследования. Цель работы заключается в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций учета и внутреннего контроля финансовых результатов асфальтобетонного завода.

В соответствии с поставленной целью определены основные задачи выпускной квалификационной работы:

* изучить теоретические аспекты учета доходов, расходов и внутреннего контроля финансовых результатов асфальтобетонного завода;
* проверка экономического состояния и определить направления рационализации учета и контроля финансовых результатов;
* оценить современное состояние учета и внутреннего контроля финансовых результатов;
* разработать рекомендации по совершенствованию учета и внутреннего контроля финансовых результатов;

**Предмет исследования.** Предметом исследования являются актуальные проблемы бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов деятельности организации.

**Объект исследования.** Объектом исследования было выбрано ООО «Радонеж», основным видом деятельности которого является производство асфальта.

Основные результаты исследования, имеющие признаки научной новизны и выносимые на защиту:

* классификация доходов, расходов и финансовых результатов;
* вопросы совершенствования бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов;
* рекомендации по совершенствованию доходов, расходов и конечных финансовых результатов;

Теоретической, методической и информационной основой работы являются законодательные и нормативные акты, труды российских и зарубежных ученых по теории и практики бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов.

В процессе выполнения настоящей работы были использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, моделирование и др.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Радонеж» за последние 5 лет.

1. **ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**
   1. Сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов

В условиях рынка, когда все хозяйствующие субъекта реальной экономики являются самофинансирующими, а на рынке товарного капитала ведется конкурентная борьба, самым надежным источником как простого, так и расширенного воспроизводства остается прибыль организаций. Поэтому важное значение имеет не только рациональное использование средств производства, но и обоснованное формирование данного показателя в каждом предприятии, его видов деятельности и производств. Проблема прибыли является одной из наиболее спорных проблем в экономической теории. Дискутируются вопросы о сущности, об источниках прибыли и ее роли в экономике.

Слово «прибыль» в «Толковом словаре» В. Даль трактуется как «рост»,

«увеличение», «приращение», то есть «прибавка» к первоначально затраченной сумме капитала. Обнаруживается эта прибавка тогда, когда товары не только произведены, но и проданы. Поэтому прибыль напрямую связывают с успехом в коммерческой деятельности [81;83;84;85;86].

Классики экономической теории А. Смит и Д. Риккардо оценивали прибыль как вычет из продукта труда рабочего [87]. К. Маркс рассматривал прибыль как вторичную, производную и трансформированную форму прибавочной стоимости, порожденной только наемным трудом [88].

Современные западные экономисты определяют сущность прибыли также не идентично: прибыль - это доход от всех факторов производства, то есть рента, процент и заработная плата; прибыль - это вознаграждение за предпринимательскую деятельность и использование технических усовершенствований; прибыль - это плата за риск и неопределенность.

Современные представления о прибыли разрабатываются в русле трех

основных направлений: кейнсианского, институционально – социологического и неоклассического. Кейнсианцы выдвигают концепции совокупной прибыли на уровне макроэкономики. В институционально - социологических теорий прибыль трактуется с позицией социальных, внешнеэкономических факторов: забота о благе всех членов общества и т.п. В неоклассических теориях, наиболее полных, исследование прибыли ведется на уровне отдельной фирмы, действующей в условиях совершенной и несовершенной конкуренции и выдвигающей в качестве основной цели максимизацию прибыли. Основатели классической экономической теории считают прибыль категорией микроэкономики, нообъясняют ее сущность по разному.

Так, согласно экономической теории, основанная на трудовой теории Адама Смита и Давида Риккардо (классической экономической теории), источником прибыли признается только один фактор производства - труд. Трудом определяется стоимость товаров, составной частью которой является прибавочная стоимость, создаваемая живым трудом. Прибавочная стоимость формирует конкретные формы прибыли: прибыль промышленных организаций (где создается прибавочная стоимость), процент (источник банковской прибыли), рента (прибыль собственников земли и других природных ресурсов). Таким образом, источником прибыли согласно этой теории является стоимость неоплаченного прибавочного труда рабочего, производящего товар [88]. Основоположники марксисткой теории в качестве факторов производства признают не только труд, но и средства и предметы труда, участвующие в процессе производства товара.

Западные экономические теории в состав факторов производства включают капитал (средства производства), труд, природный фактор (земля), предпринимательские способности организатора производства. И считают, что все они имеют одинаковое отношение к созданию новой стоимости, которая в соответствии с факторами производства распадается на доходы: заработная плата (плата за труд), процент (плата за капитал), прибыль (плата за предпринимательские способности), рента (плата за природный фактор). Как видно, здесь труд никакого отношения к прибыли не имеет [89].

Однако остается непонятным, как эти факторы а процессе производства порождают прибыль, как увеличивается экономическая выгода. По данной теории прибыль воспринимается как само собой понятная категория, как бесспорная истина. В подтверждение приведем несколько примерев из западной экономической литературы. А. Самуэльсон утверждал, что прибыль- это то, что у вас осталось от продажи товаров или услуг (апельсинов, яблок, хлеба) после возмещения других факторов издержек [90]. Исходя из этого, прибыль как бы автоматически совпадает по величине с той суммой, на которую поток всех остальных доходов отличается по величине от результата, исчисленного по методу совокупности потоков товаров. В англо - русском словаре справочнике Э.Дж. Долан, В.И. Доменко, определяется что, прибыль это доходы минус издержки, а убытки - превышение издержек над доходами [91].

Таким образом, в отношении сущности и формирования прибыли марксистская теория дает более четкое определение, чем все остальные западные направления экономической теории. Марксистская теория по-своему пытается раскрыть тайну прибыли. Однако эта теория при объяснении сущности прибыли имеет ряд недостатков: во-первых, она дает объяснение понятия прибыли относительно капиталистического способа производства, где средства производства отделены от рабочих, и они должны продавать свою рабочую силу и приносить прибыль. Тогда, сомнительным является утверждение ‚ что в капиталистическом обществе можно безгранично увеличивать прибыль за счет усиления эксплуатации рабочих B пределах естественных границ; в-третьих, абсолютная абстрактность этой теории заключается B том, что она не позволяет использовать себя в практике экономической работы на макроэкономическомуровне управления; в-четвертых, прибыль рассматривается только как микроэкономическая категория и поэтому эта теория не раскрывает объективные процессы формирования прибыли в обществе.

Окончательно нерешенным в экономических теориях, по мнению некоторых аналитиков, остается вопрос о покупателе прибыли или вернее, кому и куда можно продавать продукцию, носящую прибыль [92].

По их мнению, прибыль организаций всех отраслей экономики (промышленность, сельское хозяйство, транспорт, и т.д.) B конечном итоге формируется от реализации прибавочного продукта в форме потребительских товаров для населения за пределы производственной сферы. По нашему мнению, прибыль создается в производственных отраслях, B том числе промышленности, выявляется и перераспределяется между участниками рынка через реализацию прибавочного продукта.

Отсюда можно сделать следующий вывод: прибыль - это категория не только микроэкономики, но и макроэкономики. Как микроэкономическая ‚ так и макроэкономическая категория прибыль представляет собой увеличение (прирост) экономической выгоды (полезности использования ресурсов) за определенный период времени в денежном выражении.

Прибыль как экономическая выгода (степень полезности использованных ресурсов в производстве продукции) может быть выражена следующей системой математических моделей:

П1 = W - (C + часть V + часть m);

П2 = W - (C + часть V + часть m) - НП,

где П1 - валовая прибыль;

П2 - чистая прибыль;

W - стоимость продукции (работ, услуг) в оценке по рыночной цене

С - затраты на потребление средств производства;

V (часть) - затраты на оплату стоимости живого труда;

m (часть) - отчисления на социальные нужды и другие элементы чистого дохода, включаемые B себестоимость произведенной продукции (работ, услуг);

HП - платежи по налогам и сборам.

Прибыль организаций, в конечном счете, формируется в процессе кругооборота средств. По экономической сущности прибыль выражает прирост экономической выгоды за определенный период времени в денежном выражении и представляет собой часть стоимости прибавочного продукта, произведенного на конкретном предприятии и реализованного в составе товарной продукции. Прибыль организации является увеличением экономической выгоды собственников в денежном выражении.

В современных условиях для принятия правильных решений государству, инвесторам и другим пользователям финансовой отчетности нужна объективная информация о финансовых результатах производственных организаций. Они должны формироваться на всех организациях отраслей экономики по единым стандартам. Эти правила должна быть научно обоснованными. Насколько они соответствуют объективным механизмам формирования прибыли - является предметом исследования, так как финансовые результаты оказывают непосредственное влияние на финансовую устойчивость производственных организаций.

Все это требует определенного уточнения классификации доходов и расходов, формирующих прибыль, так как в процессе кругооборота средств у организаций формируется прибыль не только от обычных видов деятельности, но и за счет прочих доходов и расходов.

Международные Принципы подготовки и составления финансовой отчетности прибыль рассматривают только с позиции предприятия (компании) как само собой понятный термин, как понятие, не требующее доказательства [93]: «Прибыль считается полученной только, если финансовая (денежная) сумма чистых активов B конце периода превышает финансовую (денежную) сумму чистых активов B начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев B течение периода» (п104а). «Прибыль - это остаточная величина, которая получается после вычета расходов (в том числе корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, где это необходимо) из дохода. Если расходы превышают доход, то разность составляет чистый убыток» (п105), «Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является прибылью» (п107).

В остальных МСФО, включая МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения B учетной политике» больше объяснений прибыли не встречается, хотя из этих трех объяснений только определение в п.105 согласуется с величиной прибыли, отражаемой в финансовой отчетности в Отчете о финансовых результатах. Чистые активы за период могут возрасти за счет учредителей или аналогично суммы сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода могут образоваться за счет собственников компании. В соответствии с международными стандартами изменения капитала за счет учредителей не включаются в состав доходов и расходов компаний и следовательно не отражаются в отчете о финансовых результатах. В соответствии с этой концепцией, на основании которой составлены B настоящее время отечественные Положения по бухгалтерскому учету: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций»; ПБУ 9/99 «Доходы организации»; ПБУ 10/99 «Расходы организации»[7;9;10]. B состав прибыли можно включать почти все суммы, увеличивающие собственные средства (за исключением увеличения капитала за счет учредителей): государственная помощь, безвозмездное получение средств (дарение), законное или незаконное присвоение чужих средств и т.д. Такой потребительский подход к прибыли нисколько не раскрывает ее экономическую сущность. Прибыль - это реальное увеличение экономической выгоды, достигаемое B результате труда работников реальной экономики. Как выяснили, объективно прибыль - это увеличенная сумма выгоды общества, выявляемая в бухгалтерском учете и отражаемая в финансовой отчетности организаций. Исходя из такого подхода к прибыли рассмотрим другие общеметодологические вoпросы совершенствования бухгалтерских стандартов для определения, контроля и анализа финансовых результатов организации с учетом особенностей в производстве.

Как известно, согласно «Принципам подготовки и составления финансовой отчетности» (п.105) по международным правилам прибыль определяется как разница между доходами и расходами организации. Эта разница составляет чистую прибыль (убыток) компании. Исходя из этого МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» в п.10 результаты деятельности компании классифицирует на: а) прибыль или убыток от обычной деятельности; 6) результаты чрезвычайных обстоятельств [93].

Эти принципиальные положения МСФО нашли отражение в следующих нормативных отечественных документах: ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Однако Положения ПБУ 9/99 и 10/99, а также отчет о финансовых результатах от обычной деятельности организаций (объединенных в МСФО 8 в одну группу) подразделяют на три группы: 1 «Доходы и расходы по обычным видам деятельности», II «Операционные доходы и расходы», III «Внереализованные доходы и расходы». Согласно же приказу Министерства финансов РФ от22 июля 2003 г. № 67 «О формах бухгалтерской отчетности организаций» результаты подразделены на две группы: доходы и расходы по обычным видам деятельности; прочие доходы и расходы. Для определения результатов в соответствии с этой группировкой в Плане счетов выделены два главных счета: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы». На счете 90 определяются результаты от реализации продукции, работ и услуг‚ относящих ся к первой группе доходов и расходов в финансовой отчетности. Доходы и расходы второй и третьей группы отчета о финансовых результатах учитываются на счете 91, объединенные как «Прочие доходы и расходы». На наш взгляд, это логично, поскольку структура счета 91 соответствует форме Отчета о финансовых результатах. Международные стандарты финансовой отчетности нацелены на определение прибыли методом «затраты - выпуск», т.е. путем вычитания расходов из доходов. Поэтому главным элементом отчета о финансовых результатах являются «доходы» и «расходы». В «Принципах подготовки и составления финансовой отчетности» они определяются следующим образом (п.70). «Доходы - это приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала»; «Расходы - это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с его распределением между участниками акционерного капитала».

Аналогично определены доходы и расходы в российских ПБУ 9/99 и 10/99 (п.2). Однако третий пункт ПБУ 9/99 и 10/99 эти определения уточняет и приводит их в противоречие с определениями в МСФО. Так, в третьем пункте ПБУ 9/99 сказано, что не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: сумма 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 комитета, принципала и т.п.: в порядке предварительной оплаты продукции, товаров (работ, услуг); задатка; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогополучателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику [9].

Аналогично в п.3 ПБУ 10/99 расходами организации не признается выбытие активов: в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.); вклады B уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи); перечисление средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью, расходов на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам B пользу комитета, принципала и т.п.; в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг; B виде авансов, задатка в счет оплаты материально- производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг; в погашение кредита, займа, полученных организацией [10]. В этом же пункте (последний абзац) ПБУ 10/99 выбытие активов рекомендует именовать оплатой. Но ведь не всегда выбытие активов связано с оплатой, например, передача основных средств и других активов другой организации безвозмездно. Принципы МСФО приводят определения доходов и расходов по отношению только к акционерным обществам, а ПБУ 9/99 и 10/99 - по отношению ко всем коммерческим организациям. Таким образом, хотя определения доходов и расходов в Принципах МСФО и в наших ПБУ одинаковы, но содержание их остается разным.

На наш взгляд, эти разногласия надо устранить и определять прибыль в финансовой отчетности одним методом: «Затраты - выпуск», путем вычитания расходов из доходов организации или по завершению кругооборота средств как разница между выручкой и себестоимостью реализованной продукции, работ, услуг. В МСФО 18 «Выручка» уточняется смысл дохода. По существу здесь понятие «Доход» заменяется понятием «Выручка». Так, в п. 7 МСФО 18 «Выручка - это валовое поступление экономических выгод в ходе обычной деятельности компании за период, приводящее к увеличению капитала, иному, чем зa счет взносов акционеров». По содержанию выручка здесь соответствует понятию дохода в Принципах их подразделяется на выручку: от продажи товаров (п. 14); от предоставляемых услуг (п. 20); от использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды (п. 29). Как видно, здесь классификация выручки (доходов) несколько отличается от их группировки в ПБУ 9/99, а самое главное в МСФО 18 не предусмотрены исключаемые из дохода статьи, как в третьем пункте ПБУ 9/99. Это еще раз подтверждает, что исключаемые статьи из доходов и расходов при определение финансовых результатов методом «Затраты - выпуск» не должны быть. Использование этих статей увеличивает только расчетную работу при составление Отчета о финансовых результатах. Возьмем, к примеру, исключаемые из дохода суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательств и платежей. Они на счете 90 «Продажи» фигурируют и на дебете, и на кредите, поэтому не оказывают никакого влияния на финансовые результаты от реализации товаров, и нет никакой надобности при составлении финансовой отчетности отнимать их из выручки и себестоимости продаж.

Согласно отечественным Положениям результаты от реализации продукции (работ, услуг), отражаемые в первом разделе «Отчета о финансовых результатах», определяются по завершению кругооборота авансированных средств по формулам:

Пп : Дд – Рд;

где Пп - прибыль от продаж;

Дд - доходы от обычных видов деятельности;

Рд - расходы от обычных видов деятельности.

На счете 90 «Продажи» финансовый результат определяется:

Пп=Вп -Сп-Нп,

где Вп - выручка от реализации продукции (работ, услуг), включая НДС и другие налоги начисляемые с выручки;

Сп - себестоимость проданной продукции (работ, услуг);

Нп - начисленный налог на добавленную стоимость и другие налоги и платежи, уплачиваемые с выручки от продажи.

На счете же 91 «Прочие доходы и расходы» финансовый результат определяется:

Пп = Дп – Рр;

где Дп - прочие доходы;

Pp - прочие расходы.

Таким образом, на счетах бухгалтерского учета результаты хозяйственно финансовой деятельности организаций определяются двумя разными методами, а в Отчете о финансовых результатах отражаются одним способом: в соответствии с требованиями МСФО, исходя из того, что прибыль - это остаточная величина, которая получается после вычета расхода из дохода. Если расходы превышают доходы, то разность составляет чистый убыток (Принципы, п.105). При этом методе в принципе (если не затрачивать обязательства) доходы означают увеличение активов, а расходы уменьшение активов. Для обозначения расходов часто используют термин «затраты», «издержки».

В международных стандартах финансовой отчетности не дается определение понятия «Затраты» и часто в отдельных МСФО «Расходы» заменяют термином «Затраты» и наоборот. Между тем эти понятия не взаимозаменяемые, их нельзя путать. Понятие «Затраты», на наш взгляд, нельзя использовать при определении прибыли по выше приведенным формулам. Там уместно применять только термин «Расходы». Смешивание их приводит к искажениям в объяснении сущности прибыли и убытка. Так, в ПБУ 10/99 под «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)»(п. 2).

Из этого определения следует, что не любое выбытие активов приводит к уменьшению экономических выгод, а только чистых (собственных) активов, притом не связанных с изъятием своей доли капитала учредителями. Отсюда погашение обязательства (возврат кредиторской задолженности) с расчетного счета не является для предприятия расходом, поскольку кредитору возвращаются его собственные средства. Кроме того, расходами организации признается возникновение обязательств (кредиторской задолженности), приводящее к уменьшению капитала (начисление процентов за использование заемных средств, пений, штрафов к уплате, налог и т.д.).

Как видно, в данном случае фактические расходы опережают кассовые расходы. В ПБУ 9/99 под «Доходами организации признается увеличение экономических выгод B результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» (п. 2). Как видно, под доходами понимаются не все случаи поступления активов, а только те, который вызывают увеличение чистых активов (капитала). Следовательно, если получить кредит B банке и зачислить деньги на расчетный счет, то такое увеличение актива не является доходом. Поступление вкладов учредителей также не является доходом. При определении доходов и расходов в расчет не должны принимать статьи: одновременно увеличивающие активы и обязательства (в доходах); одновременно увеличивающие другие обязательства (в расходах); одновременно увеличивающие одни активы и уменьшающие другие активы; одновременно увеличивающие одни обязательства и уменьшающие другие обязательства. Эти статьи (операции) не относятся ни к доходам, ни к расходам организации и не имеют отношения к определению прибыли методом: «Затраты - выпуск». Но об этом ничего не сказано ни в МСФО, ни в ПБУ 9/99 и 10/99. Этим методом, как уже было сказано выше, прибыль определяется путем вычитания расходов из доходов организации. Однако в Российской Федерации финансовые результаты от обычных видов деятельности определяются по другому, B принципе по завершению кругооборота средств. Эта методика заложена в ПБУ 9/99 и 10/99. Как видно из ПБУ 9/99 «Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг» (п. 5). «Выручка принимается к бухгалтерскому учету B сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в частности непокрытой поступлением)» (п. 6). Таким образом, «Выручка» согласно ПБУ 9/99 по существу не соответствуют понятию выручки МСФО 18 «Выручка».

ПБУ 10/99 в п. 5 утверждает, что «Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считают расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений».

Все это свидетельствует о том, что ПБУ 10/99 во втором разделе «Расходы по обычным видам деятельности» приводятся не правила учета расходов, а правила отражения затрат предприятия по обычным видам деятельности. Что-бы не было этой путаницы надо четко разграничивать понятия между «Расходами» и «Затратами» как в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), так и в положениях по бухгалтерскому учету в Российской Федерации. Ha нaш взгляд, расходы организации - это платежи (осуществленные или исчисленные к уплате) денежными средствами или другими активами, связанные с ее деятельностью и уменьшающие доходы (экономические выгоды) или собственные средства учредителей за период.

От расходов надо разграничить затраты. Расходы уменьшают результаты (доходы) кругооборота средств, а затраты не изменяют величину авансированных средств до конца кругооборота, а только видоизменяют их в процессе трансформирования их из одной формы в другую. Отсюда: затраты организации - это использование авансированных средств в процессе кругооборота от начала до конца, не вызывая изменения первоначальной величины.

Затраты имеют отношения к расходам в части себестоимости проданной продукции (работ, услуг) и связаны с конечными финансовыми результатами: прибылями и убытками. Поэтому в связи с новыми определениями «расходов» и «затрат» необходимо уточнить определения и других элементов финансовых результатов: «доходы», «выручка», «прибыль», «убыток».

Доходы - это поступление денежных средств и других активов организации B результате ее деятельности и списание невостребованной кредиторской задолженности, увеличивающие собственные средства учредителей за период.

Выручка - это часть доходов организации, представляющая поступление денежных средств и других ценностей от продажи продукции, товаров, работ, услуг. Услуг и других активов за период.

Прибыль - увеличение экономической выгоды организации в результате ее деятельности за период.

Убыток - потери экономической выгоды организации в результате ее деятельности за период.

Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности можно определить разными методами. Международные стандарты финансовой отчетности требуют определять результаты путем вычитания расходов из доходов B компании за период. ПБУ 4/99 и 10/99 предполагают найти прибыль (убыток) от обычных видов деятельности как разницу между выручкой и себестоимостью реализованной продукции, работ, услуг за период. В практике учета в Плане счетов эту функцию выполняет счет 90 «Продажи». Возможные варианты совершенствования отечественных стандартов по бухгалтерскому учету (ПБУ) и форм отчетности приближают показатели о финансовых результатах организаций к результатам, получаемым по международным стандартам, но не устраняют принципиальные общеметодологические различия между нами.

В производственных предприятиях переходить полностью на МСФО нецелесообразно. Дело в том, что во всем мире, во всех странах идет процесс инфляции (обесценивание денег по отношению к единице потребительских и производственных товаров в натуральной форме). В связи с этим в организациях из года в год идет удорожание приобретаемых средств производства и продукции собственного производства. Естественно при этом удорожается и незавершенное производство. Все это ведет к тому, что продукция, запасы, незавершенного производства предыдущего года в денежном выражении меньше, чем нынешнего года, а в следующем году они выше чем в этом году и т. д.

* 1. Классификация доходов, расходов и финансовых результатов

Для определения прибыли необходимо из доходов и расходов организации убрать все суммы, не относящиеся к сущности прибыли, т.е. не вызывающие реальное увеличение экономической выгоды за период. К ним относятся суммы, безвозмездно получаемые со стороны или передаваемые другим организациям (дарение, передача по распоряжению вышестоящих организаций и соответствующих органов власти и др); безвозвратное выделение средств rocударством (финансирование из бюджета, субсидии, субвенции, возмещение расходов, убытков и т.д.); изменение валютного курса (положительнoе или отрицательное); переоценка средств (дооценка или уценка имущества); экономия или перерасход средств по сравнению со сметой (лимитом)затрат.

Получающая безвозмездно средства сторона безусловно должна отразить их в учете как увеличение собственных активов, но не как прибыль, а как дополнительный капитал. Государственная помощь организациям согласно МСФО 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» и ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» признается в учете организации, получающей помощь (финансирование из бюджета, субсидии, субвенции, возмещение расходов, убытков и т.д), в качестве прибыли.

Все это искажает истинные финансовые результаты предприятий. В данном случае предприятие по существу может быть убыточное, и в то же время по финансовой отчетности оно прибыльное. Получается это потому, что бухгалтерским стандартам государственная помощь в учете признается за прибыль, хотя и теоретически и практически она прибылью не является.

С точки зрения теории дотации и компенсации из бюджета - это ничто иное как прибыль других отраслей экономики, распределяемая через бюджет. На наш взгляд, нет никакого смысла повторять одну и ту же сумму прибыли в разных отраслях экономики. Ее надо учитывать один раз по месту первоначального возникновения, а в дотационных отраслях отражать не как доходы, а как сумму финансирования из бюджета по направлениям использования (на покрытие убытков, пополнение собственных оборотных средств и т.д).

На наш взгляд, сумму разницы рубля (цена российских денег) по отношению к иностранным валютам следует отражать во всех случаях не через счет 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчета «Прочие доходы», «Прочие расходы»), а через счет 83 «Добавочный капитал».

В настоящее время суммы переоценки активов (дооценки или уценка имущества организации) согласно МСФО и ПБУ признаются в учете в качестве финансовых результатов и отражаются как доходы (дооценка) или расходы (уценка). В этом отношении в наших ПБУ сказано следующее: «Прочими доходами являются: сумма дооценки активов (за исключением внеобoротных активов)». п. 8 ПБУ 9/99 «Доходы организаций», «Прочими являются: сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов)»; п. 12 ПБУ 10/99 «Расходы организации», «Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересечения по документально подтвержденным рыночным ценам.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на финансовые результаты в качестве операционных расходов, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве дохода.

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет прибылей и убытков в качестве расходов. Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшении добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенного в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой до оценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате пере- оценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на финансовые результаты в качестве операционного расхода.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Как видно, по отношению оборотным активам согласно ПБУ 9 и к ПБУ 9 вопросы переоценки решаются просто и однозначно: суммы до оценки признаются в качестве доходов (прибыли), суммы уценки в качестве расходов. В отношении внеоборотных активов вопросы решаются очень сложно. ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 их практически не решает. Они решаются в п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств. Согласно этому пункту в принципе при переоценке основных средств уценка признается в качестве расхода (убытка), а дооценка в качестве добавочного капитала. В разряд дохода (прибыли) суммы дооценки переходят только при выбытии дооценочных средств. Здесь, на наш взгляд, отсутствует логика решения вопросов. Кроме того, вопросы усложнены тем, что суммы уценки (дооценки) до определенного предела отражаются на добавочном капитале, а затем на финансовых результатах.

Проведенный нами анализ формирования и учета финансовых результатов производственных организаций раскрывает многогранность исследуемого вопроса, позволяя в полной мере учесть их важнейшие характеристики при организации эффективной системы бухгалтерского учета и контроля (аудита). Вместе с тем, для организации рациональной системы учета и аудита финансовых результатов, совершенствование их системы стандартизации и методики аудита необходима разработка обоснованной классификации доходов и расходов, формирующих финансовые результаты производственных организаций (Рисунок 1.1).

Данная схема классификации наглядно показывает, какие доходы и расходы в производстве формируют непосредственно финансовые результаты (прибыль, убыток), какие являются потенциальными, то есть еще юридически не реализованные, и какие учитываются в составе добавочного капитала и целевого финансирования. Постановка учета доходов и расходов данной классификации позволяет осуществлять более глубокий анализ и должный контроль финансовых результатов производственной организации.

В соответствии с изменениями, внесенными в [ПБУ 9/99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208/a1da29ae7717ec811e07dba30af1a78d2f9e9628/#dst100026) [Приказом](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52712/148952d741cfbd1c73818bbc5e6b291a9c4cf299/#dst100011) Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н, доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает поступление доходов от обычных видов деятельности [(подпункт "а"](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61748/4d4a1cdd9a1b9bc7041b2eb4639905c9d5c46ad4/#dst100049) пункт 8 настоящих Методических рекомендаций) или прочие поступления [(подпункты "б",](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61748/4d4a1cdd9a1b9bc7041b2eb4639905c9d5c46ad4/#dst100050) ["в"](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61748/4d4a1cdd9a1b9bc7041b2eb4639905c9d5c46ad4/#dst100051) и ["г"](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61748/4d4a1cdd9a1b9bc7041b2eb4639905c9d5c46ad4/#dst100052) пункта 8 настоящих Методических рекомендаций) исходя из требований Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99).

Рисунок 1.1 – Формирование финансовых результатов производственных организаций

Доходы и расходы производственных организаций

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Доходы и расходы от обычных видов деятельности | Доходы и расходы от операционной деятельности | Доходы и расходы от внереализационных операций | Доходы и расходы от чрезвычайных операций | Платежи по налогам и сборам |
| Прочие доходы и расходы | | |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Потенциальные доходы и расходы от их юридической реализации | Инфляционные доходы и расходы | Доходы и расходы от переоценки имущества | Доходы и расходы по безвозмездно полученному (переданному) имуществу | Дотационные (компенсационные) доходы и расходы | Другие доходы и расходы |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Формируют прибыль (убыток) организации | | | | |
| От обычных видов деятельности | От операционной деятельности | От внереализационной деятельности | От чрезвычайных ситуаций | Чистая прибыль (убыток) |
| От прочих доходов и расходов | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Учитываются и формируют | | | |
| Раздельно до их юридической реализации | Учитываются в составе добавочного капитала (увеличивают, снижают) | Учитываются в качестве целевых поступлений | Учитываются как активы и обязательства |

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

В производственных организациях к доходам от обычных видов деятельности относятся, в частности:

- выручка от продажи продукции основного производства;

- доходы (выручка), полученные за выполнение работ и оказанные услуги (выполнение видов работ и оказание услуг основных и вспомогательных производств) организациям, сторонним лицам и своим работникам и другие доходы от обычных видах деятельности.

Операционными доходами являются выручка от продажи иных активов, а также поступления, связанные с иной деятельностью.

В организациях к операционным доходам относятся:

- 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 другие виды интеллектуальной собственности;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- 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) и приобретенных не для продажи;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Прочими доходами являются поступления, не связанные непосредственно с обычными или иными видами деятельности.

В организациях к прочим доходам относятся:

- 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 (за исключением внеоборотных активов);

- прочие доходы.

Чрезвычайными доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п. и относятся они к прочим доходам.

В соответствии с изменениями, внесенными в [ПБУ 10/99](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/30b0e8369b79b40812669e572de2d4211898a6a3/#dst100027) [Приказом](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52712/148952d741cfbd1c73818bbc5e6b291a9c4cf299/#dst100025) Минфина РФ от 18.09.2006 N 116н, расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99, утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года N 33н (с изменениями и дополнениями, внесенными Приказами Минфина РФ от 30 декабря 1999 года N 107н, 30 марта 2001 г. N 27н), расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

В настоящее время состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, регламентируется Налоговым кодексом РФ [2]. Следует отметить, что данный документ вообще не включает понятия себестоимости. Согласно ст.247 НК РФ, «полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов», образуют прибыль организации. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные, понесенные налогоплательщиком. Из этого следует, что Налоговый кодекс трактует понятия «расходы» и «затраты» одинаково.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

а) расходы по обычным видам деятельности;

б) прочие расходы

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

В производственных организациях к расходам по обычным видам деятельности относятся:

- 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 эксплуатацию основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии);

- коммерческие расходы;

- управленческие расходы и др.

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

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности.

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Операционными расходами являются расходы, связанные с продажей (выбытием) иных активов, а также расходы, связанные с иной деятельностью.

В производственных организациях к операционным расходам относятся:

- 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 другие виды 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) и приобретенных не для продажи;

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

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

- отчисления в оценочные резервы;

- прочие расходы.

Прочими расходами являются расходы, не связанные непосредственно с обычными или иными видами деятельности.

В организациях к прочим расходам относятся:

- 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;

- перечисления средств (взносов, выплат и т.п.), связанных с благотворительной деятельностью;

- сумма уценки активов (за исключением внеоборотных активов);

- прочие расходы.

Чрезвычайными расходами считаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Финансовым результатом деятельности организации является прибыль или убыток. Прибыль или убыток представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за определенный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций (по счетам VIII раздела [Плана счетов](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/a03ec903135322c619fdf883e4455b964327adcb/#dst100395) "Финансовые результаты") и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с Законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и нормативными актами по бухгалтерскому учету Министерства финансов Российской Федерации.

С целью правильности ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, а также контроля и анализа финансовых результатов для принятия решений в системе управления прибыли и убытки можно группировать на:

- прибыли и убытки от обычных видов деятельности;

- прибыли и убытки от операционной деятельности;

- прибыли и убытки от прочих операций;

- прибыль и убыток от всей деятельности;

- чистая прибыль или чистый убыток (нераспределенная прибыль, непокрытый убыток);

- брутто прибыль (валовая прибыль) или убыток.

* 1. Принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов

Основные задачи бухгалтерского учета:

· формирование полноценной и достоверной информации о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, управляющим, участникам и собственникам имущества), а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

· обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля соблюдения законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразности, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

· предотвращение отрицательных финансовых результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов обеспечения ее финансовой устойчивости;

· формирование системы стандартов, обеспечивающих полезность информации;

· обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

· оказание методической помощи организации в понимании системы управленческого учета;

· формирование нормативной базы;

· международное сотрудничество.

Стратегия хозяйственной деятельности разрабатывается организацией на основе принципов бухгалтерского учета. Базовые принципы бухгалтерского учета предполагают использование определенных допущений и требований .

Бухгалтерский учет ведется на основе следующих допущений:

Допущение имущественной обособленности *–* активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников. Имущество, находящееся под контролем организации, но не принадлежащее ей на праве собственности, учитывается за балансом (на забалансовых счетах) по правилам простой бухгалтерии, т. е. без использования двойной записи по счетам.

Допущение непрерывной деятельности (или принцип продолжения деятельности) – означает, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в определенный срок. Это допущение заложено в основу Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО 1 «Представление финансовой отчетности».

Допущение последовательности принятия выбранных приоритетов предполагает, что выбранные стандарты организация использует неизменно и последовательно применяет от одного отчетного года к другому. Осуществление данного принципа обеспечивает создание определенной стабильности ведения бухгалтерского учета.

Допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности предполагает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами, т. е. принцип начисления. Этот принцип применяется в отношении доходов и расходов.

Требования бухгалтерского учетаследующие:

· полнота – отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

· своевременность – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;

· осмотрительность– большая готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов);

· приоритет содержания над формой– отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;

· непротиворечивость – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета;

· рациональность – рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины предприятия.

1. **АНАЛИЗ СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ И НЕОБХОДИМОСТЬ РАЦОНАЛИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ**

**2.1. Анализ современного состояния экономики и финансовых результатов ООО «Радонеж»**

ООО «Радонеж» находится в Удмуртской республике ,в г. Ижевске по адресу ул. Холмогорова 11-б.

Общество с ограниченной ответственностью «Радонеж», в дальнейшем именуемое «Общество», создается в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее по тексту «Федеральный закон») и другим действующим законодательством Российской Федерации.

**Общество с ограниченной ответственностью – это организационно-правовая форма коммерческих организаций, имеющая ряд отличительных особенностей, благодаря которым считается наиболее привлекательной для осуществления предпринимательской деятельности. А именно: у**частники Общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им долей, участники общества ООО, внесшие вклады не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вклада каждого из участников. Согласно действующему законодательству, Общество с ограниченной ответственностью может быть учреждено одним лицом или может состоять из одного лица, в том числе при создании его в результате реорганизации. Однако в качестве единственного своего участника ООО не может иметь другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица. Как и все юридические лица, Общество с ограниченной ответственностью имеет в своей собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе, и может от своего имени осуществлять имущественные и личные неимущественные права.

Имущество общества первоначально складывается из взносов в уставной фонд. Это могут быть деньги, объекты недвижимости, земля, транспорт.

Общество является юридическим лицом с момента государственной регистрации и действует на основании настоящего Устава и действующего законодательства РФ и УР.

Общество является коммерческой организацией и создается с целью получения прибыли.

Для выполнения поставленных целей предприятие имеет право:

* заниматься всеми видами деятельности, в том числе и предпринимательской деятельностью, не запрещенными законодательством Российской Федерации;
* владеть, пользоваться и распоряжаться своим имуществом, в том числе денежными средствами, в соответствии с целями и задачами деятельности общества;
* осуществлять внешнеэкономическую деятельность в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

В связи с целью получения прибыли, для ее достижения, ООО «Радонеж» осуществляет следующие виды деятельности:

- осуществление всех видов строительно-монтажных работ;

- выполнение услуг генподрядчика;

- производство асфальта и битумной мастики;

- оказание транспортных услуг;

Другие виды деятельности, осуществляемые Обществом в рамках закона, для целей бухгалтерского учета считаются непрофильными. Учет доходов и расходов по таким видам деятельности Организация ведется обособлено.

В ООО «Радонеж» для осуществления вышеперечисленных основных видов деятельности создано множество подразделений, для рационального контроля за ними, была разработана организационная структура предприятия (Приложение А). Под организационной структурой предприятия понимаются состав, соподчиненность, взаимодействие и распределение работ по подразделениям и органам управления, между которыми устанавливаются определенные отношения по поводу реализации властных полномочий, потоков команд и информации.

Каждое структурное подразделение в рассматриваемой организации, выполняет свои определенные задачи. Так например: сметно-договорной отдел осуществляет контроль за правильностью оформления договорной документации; производственно-технический отдел ведет подготовку производства, договоров, согласование проектно-сметной документации; бухгалтерия в свою очередь ведет сбор и обработку полной и достоверной информации о деятельности организации, с помощью которой осуществляется финансовый контроль и принятие управленческих решений.

ООО «Радонеж» находится на общей системе налогообложения. Соответственно, в организации в полном объеме ведется бухгалтерский учет и уплачиваются все общие налоги. К ним относятся: налог на добавленную стоимость (НДС) в размере 18%; налог на прибыль организаций, который составляет 20%; налог на имущество организаций, со ставкой 2,2%; страховые взносы в фонды).

Общая характеристика деятельности организации необходима для анализа перспектив ее производственно - сбытовых возможностей.

Основные экономические показатели показывают, характеризуют экономическое состояние предприятия, протекающие процессы в прошлом и настоящем. Они представляют собой один из самых распространенных и эффективных инструментов описания экономического положения организации.

Таблица 2.1 – Основные показатели деятельности организации за период с 2012 года по 2016год

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2012 г. | 2013 г. | 2014 г. | 2015г. | 2016г. | 2016г. в % к 2012г. | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | |
| Среднегодовая численность работников, чел. | 96 | 96 | 105 | 105 | 107 | 111,5 | |
| Среднегодовая стоимость основных производственных фондов, тыс. руб. | 27741,5 | 22748 | 26018,5 | 31519 | 34844,5 | 125,6 |

Продолжение таблицы 2.1

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Стоимость оборотных средств на конец года, тыс. руб. | 102361 | 132597 | 193609 | 177428 | 188431 | 184,1 |
| Материальные затраты, тыс. руб. | 32148,6 | 36847,5 | 38711 | 71780 | 82125 | 255,5 |
| Полная себестоимость реализованной продукции, тыс. руб. | 207827 | 294559 | 351239 | 203877 | 303644 | 146,1 |
| Выручка от реализации продукции,  тыс. руб. | 221953 | 307796 | 363771 | 213332 | 320072 | 144,2 |
| Прибыль (убыток) от реализации продукции, тыс. руб. | 7326 | 7150 | 6474 | 9455 | 16428 | 224,2 |
| Чистая прибыль (убыток), тыс. руб. | 1789 | 9299 | 11129 | 4607 | 5098 | 284,0 |
| Коэффициент рентабельности продукции | 0,07 | 0,04 | 0,03 | 0,01 | 0,03 | - |

Среднегодовая численность работников в период с 2012г. по 2016г увеличилась с 96 до 107 человек, т.е. темп роста составил 11,46%. Среднегодовая стоимость основных производственных фондов в отчетном периоде увеличилась на 25,6% по сравнению с базовым периодом. Стоимость оборотных средств на конец года с 2012 по 2016гг. увеличилась на 86070 тыс.руб. В 2016г. стоимость оборотных средств на конец года составила 188431 тыс.руб., что на 84,04% больше чем в 2012г. Увеличение данного показателя свидетельствует об увеличении объемов производства. Полная себестоимость реализованной продукции в период с 2012 по 2016гг. увеличилась на 46,1%, с 207827 тыс.руб. до 303644 тыс.руб. В большей степени данное увеличение обусловлено увеличением объема производства, а также увеличением фонда оплаты труда и более высокими ценами на материалы. Выручка от реализации продукции в отчетном периоде на 44,2% больше чем в базовом периоде. Так в 2012г. она составляла 221953 тыс. руб., а в 2016г. уже 320072 тыс.руб. Также данное увеличение было достигнуто за счет увеличения объема производства. Прибыль от реализации. Из данных таблицы мы видим, что все пять лет организация получает прибыль. Также видим тенденцию увеличения прибыли, в 2016г. прибыль составила 16428 тыс.руб., что более чем в два больше чем в 2012г. Чистая прибыль с 2012г. по 2016г. увеличилась с 1789 тыс.руб. до 5098 тыс.руб., т.е. почти в 3 раза. Это свидетельствует о более рациональном использовании средств производства, материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В период с 2012г. по 2016г. коэффициент рентабельности продукции снизился с 0,07 до 0,03. Данное поведение (уменьшение) показателя логично в связи с увеличением полной себестоимости продукции.

Для большей наглядности, такие показатели, как: материальные затраты, полная себестоимость реализованной продукции, выручка от реализации и чистая прибыль в динамике за 5 лет, представлены на Рисунке 2.1

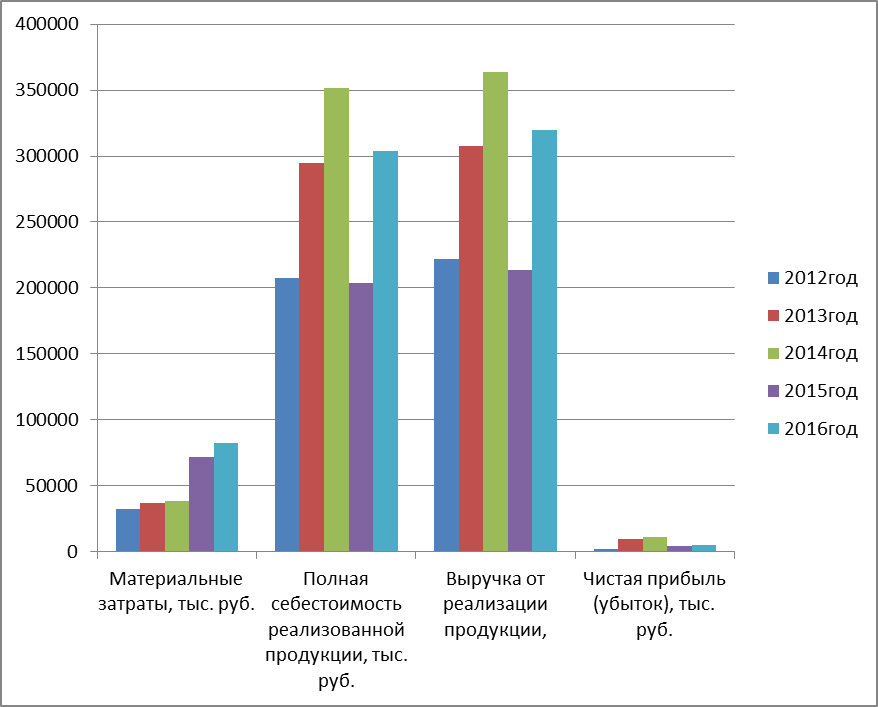


Рисунок 2.1 – Основные показатели деятельности организации

В общем, мы видим, что экономическое положение организации довольно не плохое. Материальные затраты увеличились, но соответственно увеличилась выручка от реализации продукции, а чистая прибыль в динамике за три года увеличилась почти в 3 раза.

В следующей таблице представлены базовые показатели оценки эффективности использования ресурсов и капитала организации, относительный показатель экономической эффективности. С помощью данных показателей выявляются резервы и пути их повышения. Также комплексно отражается степень эффективности материальных, денежных и трудовых ресурсов.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации за период с 2012года по 2016год

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. | 2016г. в % к 2012г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств | | | | | | |
| 1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 27741,5 | 22748 | 26018,5 | 31519 | 34844,5 | 93,8 |
| 2. Фондовооруженность, тыс. руб. | 288,97 | 236,96 | 247,8 | 300,18 | 325,65 | 112,7 |
| 3. Фондоемкость, руб. | 0,12 | 0,07 | 0,07 | 0,15 | 0,11 | 91,7 |
| 4. Фондоотдача, руб. | 11,09 | 13,53 | 15,8 | 6,77 | 9,19 | 82,7 |
| 5. Рентабельность использования основных средств, % | 5,19 | 40,88 | 42,77 | 14,62 | 14,63 | 281,9 |
| Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов | | | | | | |
| 6. Производительность труда, тыс. руб. | 2312,0 | 3206,2 | 3464,5 | 2031,7 | 2991,3 | 129,4 |
| 7. Фонд оплаты труда, тыс. руб. | 13510,6 | 15932,5 | 21071,3 | 19586 | 21880 | 162,0 |
| 8. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб. | 16,43 | 19,32 | 17,26 | 10,89 | 14,63 | 89,04 |
| Г. Показатели эффективности использования материальных ресурсов | | | | | | |
| 9. Материалоотдача, руб. | 4,68 | 5,07 | 4,97 | 2,84 | 3,7 | 79,06 |
| 10. Материалоемкость, руб. | 0,21 | 0,2 | 0,2 | 0,35 | 0,27 | 128,57 |
| 11. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб. | 0,04 | 0,25 | 0,29 | 0,06 | 0,06 | 150 |
| 12. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб. | 0,94 | 0,96 | 0,97 | 0,96 | 0,95 | 101,06 |
| Д. Показатели эффективности использования капитала | | | | | | |
| 13. Рентабельность совокупного капитала (активов), % | 2,8 | 8,37 | 7,59 | 2,12 | 2,34 | - |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 14. Рентабельность собственного капитала, % | 1215,6 | 1269,4 | 1076,1 | 423,45 | 584,35 | - |
| 15. Рентабельность внеоборотных активов, % | 7 | 37 | 42 | 14,62 | 14,63 | - |
| 16. Рентабельность оборотных активов, % | 2 | 7 | 6 | 2,6 | 2,71 | - |

Среднегодовая стоимость основных средств за три года снизилась на 6,21%, с 22741,5тыс. руб. до 26018,5тыс. руб. Фондовооруженность увелиилась в 2012году она составляла 288,97тыс. руб., а в 2016году 325,65тыс.руб., что составляет 112,69% от 2012года. Фондоемкость снизилась на 8,33%. Фондоотдача также снизилась, ее уменьшение составило 1,9руб или 17,13%, с 11,09руб. в 2012году до 9,19руб. в 2016году. Увеличилась рентабельность использования основных средств, с 2012года по 2014год произошел резкий скачек и данный показатель увеличился в 8 раз, с 5,19% в 2012году до 42,77% в 2014году, с 2014года по 2016год был спад до 14,63%. В 2016оду по сравнению с 2012годом рентабильность основных средств выше почти в 3 раза. Показатели обеспеченности в динамике за пять лет имели тенденцию к снижению, но росла эффективность использования основных средств и фондовооруженность.

Показатели эффективности использования трудовых ресурсов в динамике за пять лет с 2012года по 2016год увеличивались. Производительность труда с 2312,01тыс. руб. в 2012году возросла до 2991,33тыс. руб. в 2016году, рост составил 29,38%. Также вырос фонд оплаты труда, его рост за пять лет составил 61,95%. Однако выручка на 1руб. оплаты труда снизилась, в 2012году она составляла 16,43руб., а в 2016году 14,63руб, что составляет 89,04% по отношению к 2012году.

Материалоотдача с 2012года по 2016год снизилась на 20,94%, в 2012году она составляла 4,68руб, а в 2016году 3,7руб. Также увеличились затраты на 1руб. выручки от продажи продукции, данное увеличение не значительно и составило 1,06%, но данный показатель имеет большое значение, так в 2016году он составил 0,95руб. Материалоемкость увелиилась на 28,57%. Прибыль на 1руб. материальных затрат увеличилась в 1,5 раза, с 0,04руб. в 2012году до 0,06руб. в 2016году, но это довольно низкое значение. В целом, организация не очень эффективно использует материальные ресурсы.

Рентабельность совокупного капитала с 2012года по 2016год снизилась , так в 2012году она составляла 2,8%, а в 2014году 7,59%, после чего опять снизилась до 2,34%. Рентабельность собственного капитала имеет очень высокое значение, но с 2012года снизилась в два раза. Рентабельность внеоборотных активов в динамике за пять лет увеличивалась, в 2012году она была равна 7%, а 2016году в 2 раза больше и составила 14,63%. Рентабельность оборотных активов также увеличилась, с 2% в 2012году до 2,71% в 2016году. Мы можем сделать вывод, что ООО «Радонеж» довольно эффективно использует капитал.

В ниже представленной таблице показано движение денежных средств организации, данная таблица составлена на основе отчета о движении денежных средств и показывает движение потоков денежных средств, разделенных на три вида деятельности: текущую, инвестиционную и финансовую. Данная информация необходима для принятия финансовых решений.

Таблица 2.3 – Движение денежных средств организации, тыс. руб. за период с 2012года по 2016год

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. | 2016г. в % к 2012г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. Поступление денежных средств – всего, тыс. руб. | 478312 | 682889 | 703491 | 372900 | 621229 | 129,9 |
| в том числе:  а) от текущей деятельности,  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности, тыс. руб. | 377399  -  100913 | 520597  -  162292 | 535938  -  167553 | 244168  -  128732 | 492497  -  128732 | 130,5  -  127,6 |

Продолжение таблицы 2.3

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ***1*** | ***2*** | ***3*** | ***4*** | ***5*** | ***6*** | ***7*** |
| 2. Расходование денежных средств – всего, тыс. руб. | -491644 | -685861 | -695250 | -379954 | -648224 | 131,8 |
| в том числе:  а) в текущей деятельности  б) в инвестиционной деятельности  в) в финансовой деятельности | -403257  -  -88387 | -529900  -  -155961 | -509106  -  -186144 | -251061  -  -128893 | -481477  -8560  -158187 | 119,4  -  179,0 |
| 3. Чистые денежные средства – всего, тыс. руб. | -13332 | -2972 | 8241 | -7054 | -26995 | - |
| в том числе:  а) от текущей деятельности  б) от инвестиционной деятельности  в) от финансовой деятельности | -25858  -  12526 | -9303  -  6331 | 26832  -  -18591 | -6893  -  -161 | 11020  -8560  -29455 | -  -  - |
| 4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода, тыс.руб. | 3314 | 342 | 8583 | 1529 | 3988 | 120,3 |

В данной таблице отражается движение денежных средств организации по видам деятельности. По данным таблицы мы видим, что в динамике за три года с 2012года по 2016год, поступления денежных средств увеличились на 29,88%. Соответственно увеличилось и расходование денежных средств в период с 2012года по 2016год оно увеличилось на 31,84%. Также мы видим снижение чистых денежных средств, так в 2012году расходы превышали доходы, а в 2014году поступления денежных средств больше чем расходование, однако в 2016году расходы опять превышают поступления. Остаток денежных средств с 2012 по 2016год увеличился на 20,34%.

На рисунках 2.2 и 2.3 для наглядности отражены поступления и расходования денежных средств по видам деятельности в динамике за 5 лет.

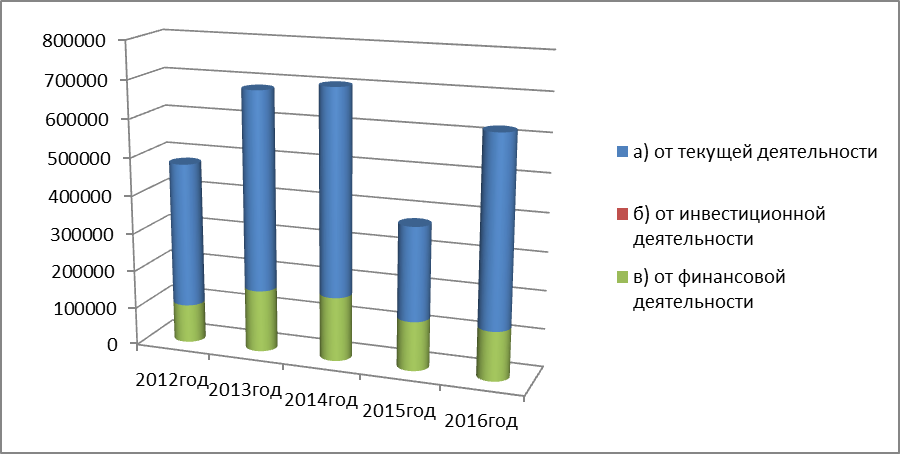


Рисунок 2.2 – Поступления денежных средств

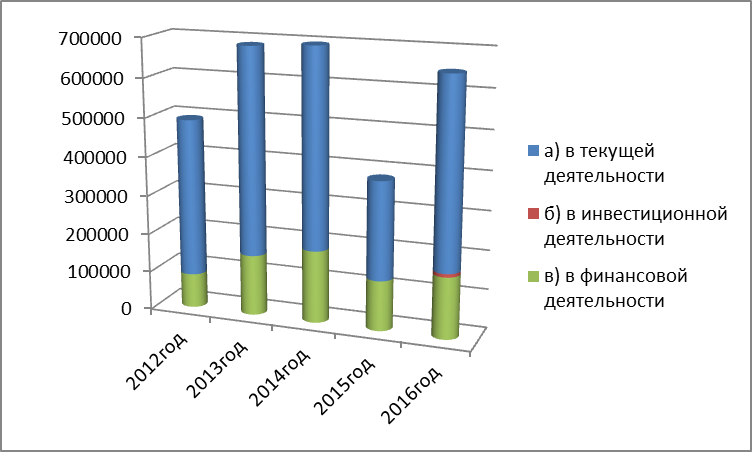


Рисунок 2.3 – Расходования денежных средств

В таблице 2.4 представлены показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости ООО «Радонеж». Различные показатели ликвидности не только дают характеристику устойчивости финансового состояния организации при разных методах учета ликвидности средств, но и отвечают интересам различных внешних пользователей аналитической информации. Для поставщиков сырья и материалов наиболее интересен коэффициент абсолютной ликвидности. Банк, дающий кредит организации, больше внимания уделяет коэффициенту «критической оценки».

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации за период с 2012 года по 2016 год

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Нормальное ограничение | На конец года | | | | | 2016г. в % к 2012г. |
| 2012г. | 2013г. | 2014г. | 2015г. | 2016г. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) | ≥ 2 | 1,27 | 1,24 | 1,13 | 1,17 | 1,22 | 96,0 |
| 2. Коэффициент абсолютной ликвидности | ≥ (0,2ч0,5) | 0,04 | 0,004 | 0,05 | 0,01 | 0,03 | 75 |
| 3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия) | ≥ 1 | 0,3 | 0,06 | 0,05 | 0,02 | 0,03 | 10 |
| 4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб. | ­­­\_\_\_\_\_\_ | 102361 | 132597 | 193609 | 17545 | 25627 | 25,0 |
| 5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб. | \_\_\_\_\_\_ | 28995 | 47305 | 46801 | 72381 | 82593 | 284,9 |
| 6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:  а) собственных оборотных средств | \_\_\_\_\_\_\_ | -29206 | -43007 | -32767 | -54235 | -56498 | 193,5 |
| б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат | \_\_\_\_\_\_ | -16445 | -23915 | -32356 | 105647 | 106306 | - |
| 7. Коэффициент автономии (независимости) | ≥ 0,5 | 0,17 | 0,19 | 0,19 | 0,25 | 0,27 | 162,7 |

Продолжение таблицы 2.4

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств | ≤ 1 | 5,01 | 4,33 | 4,4 | 0,34 | 0,36 | 7,2 |
| 9. Коэффициент маневренности | ≥ 0,5 | 0,01 | 0,14 | 0,34 | 0,33 | 0,43 | увеличился в 43 раза |
| 10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования | ≥ 0,1 | 0,002 | 0,03 | 0,07 | 0,1 | 0,12 | увеличился в 60 раз |
| 11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств | ≥ 1 | 0,2 | 0,23 | 0,23 | 0,34 | 0,36 | 180 |
| 12. Коэффициент финансовой зависимости | ≤ 1,25 | 0,17 | 0,19 | 0,19 | 0,25 | 0,27 | 162,7 |

**Коэффициент текущей ликвидности** характеризует способность компании погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт оборотных активов. Чем выше показатель, тем лучше платежеспособность предприятия. Хорошим считается значение коэффициента более 2. Значение, рассчитанное по организации, говорит о высоком финансовом риске, связанном с тем, что предприятие не в состоянии стабильно оплачивать текущие счета.

**Коэффициент абсолютной ликвидности** характеризует способность компании погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт денежных средств, средств на расчетный счетах и краткосрочных финансовых вложений. Нормальным считается значение коэффициента более 0.2. Чем выше показатель, тем лучше платежеспособность предприятия. Значение показателя уменьшилось с 0,04 до 0,03. Соответственно организация не имеет остатка денежных средств, чтобы краткосрочная задолженность могла быть погашена за 5 дней. А в 2013году данный показатель был на критически низком уровне и равен 0,004.

Коэффициент быстрой ликвидности - это более жесткая оценка ликвидности предприятия. Этот коэффициент показывает на сколько возможно будет погасить текущие обязательства, если положение станет действительно критическим, при этом исходят из предположения, что товарно-материальные запасы вообще не имеют никакой ликвидационной стоимости. Для того чтобы правильно оценить данный коэффициент, необходимо установить качество ценных бумаг и дебиторской задолженности. Покупка не внушающих доверия ценных бумаг и увеличение количества сомнительных дебиторов может создать благоприятное впечатление при расчете коэффициента быстрой ликвидности. Но велика вероятность того, что при продаже таких ценных бумаг компания потерпит убыток, а дебиторская задолженность не будет выплачена вообще или же будет погашена через довольно большой промежуток времени, что равносильно невыплате. Нормальное значение коэффициента попадает в диапазон 0.7-1. Однако оно может оказаться недостаточным, если большую долю ликвидных средств составляет дебиторская задолженность, часть которой трудно своевременно взыскать. В таких случаях требуется большее соотношение. По данным расчетов в ООО «Радонеж» данный показатель имеет отклонение в меньшую сторону, что негативно влияет на его оценку.

Наличие собственных оборотных средств имеет тенденцию к уменьшению, так в период с 2012года по 2016год данный показатель уменьшился на 74,96%, с 102361 тыс.руб. до 25627 тыс.руб., что свидетельствует об ухудшении финансовой устойчивости предприятия.

Общая величина основных источников формирования запасов и затрат с 2012года по 2016год увеличилась почти в три раза и в 2016году составила 82593тыс. руб.

Коэффициент автономии (коэффициент финансовой независимости) характеризует отношение собственного капитала к общей сумме капитала (активов) организации. Коэффициент показывает, насколько организация независима от кредиторов. Чем меньше значение коэффициента, тем в большей степени организация зависима от заемных источников финансирование, тем менее устойчивое у нее финансовое положение. Общепринятое нормальное значение коэффициента автономии в российской практике: 0,5 и более (оптимальное 0,6-0,7). Из данных таблицы мы видим, что данный показатель в ООО «Радонеж» очень мал. Это свидетельствует о том, что организация находится в зависимости от привлечения кредитных средств. Однако значительное увеличение с 2012г. по 2016г. на 62,65%, все же позволяет надеяться на повышение финансовой самостоятельности в будущем и на снижение риска финансовых затруднений в будущем.

**Коэффициент маневренности** показывает способность предприятия поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства в случае необходимости за счет собственных источников. Данный показатель находится на низком уровне, но в с 2012года по 2016год он увеличился в 43 раза и начал приближать к нормальному значению.

**Коэффициент соотношения заемных и собственных средств.** Чем больше коэффициент превышает 1, тем больше зависимость предприятия от заемных средств. Показатель последние два года имеет нормальное значение, что говорит нам о том, что организация стала менее зависима от заемных средств.

**Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования** показывает какая часть оборотных активов финансируется за счет собственных средств. Значение коэффициента очень низкое, из этого можно сделать вывод, что в организации критическое финансовое состояние.

Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств. Он показывает сколько собственных средств приходится на 1 рубль привлеченных. Данный коэффициент в 2012году имеет низкое значение, однако мы видим как он изменялся в течение исследуемого периода и пришел в нормальное значение.

В целом организация не ликвидная, но вполне финансово устойчива.

**2.2 Предпосылки и направления проведения контроля финансовых результатов ООО «Радонеж»**

В настоящее время для любого предприятия в ходе своей деятельности, получение финансового результата означает признание обществом (рынком) полезности его деятельности или получение выручки от реализации произведенного на предприятии продукции, оказываемых работ или услуг. При этом для государства конечным финансовым результатом деятельности коммерческого предприятия будет являться налог, содержащийся в его составе. Вместе с тем, для самой организации финансовый результат представляет прибыль после налогообложения. Таким образом, оставшаяся прибыль после ее налогообложения и выплат дивидендов собственникам и процентов кредиторам есть чистый финансовый результат предприятия для его дальнейшего развития. Чистая прибыль организации - важнейший показатель эффективной работы предприятия.

Основными предпосылками проведения контроля финансовых результатов, является желание руководства организации упорядочить бизнесс-процессы с целью рационализации и дальнейшей экономии средств, в перспективе – максимизация прибыли.

Целями проведения контроля финансовых результатов, являются:

- своевременное обеспечение руководства предприятия и его финансово-экономических служб данными, позволяющими сформировать объективное суждение о результатах деятельности предприятия;

- в различных сферах хозяйствования за отчетный год в сравнении с предыдущим годом, рядом прошедших финансовых периодов, с бизнес-планом, результатами деятельности других предприятий;

- выявление факторов, действие которых привело к изменению показателей финансовых результатов и резервов роста прибыли;

- разработка мероприятий по максимизации прибыли предприятия;

- разработка предложений по использованию прибыли предприятия после налогообложения.

Для достижения поставленных целей в процессе анализа финансовых результатов решаются следующие задачи:

- разработка информационного механизма контроля финансовых результатов, позволяющего своевременно получать достоверную и полную информацию для его проведения в различных направлениях и соответствующих уровнях, аспектах и разрезах;

- оценка достигнутого уровня прибыли предприятия в абсолютных и относительных показателях;

- анализ влияния на финансовые результаты инфляционных процессов в экономике и изменений в нормативно-законодательных актах в области формирования затрат и финансовых результатов предприятия;

- анализ взаимосвязи затрат, объема производства и прибыли в целях максимизации ее величины;

- анализ использования прибыли;

- прогнозирование финансовых результатов и разработка мероприятий по их достижению.

Решение данных задач направлено на изучение источников образования прибыли, оценку и анализ ее распределения и использования в интересах собственников, инвесторов, менеджеров и трудового коллектива предприятия

Проводя контроль финансовых результатов, необходимо выполнить следующие задачи:

- изучение данных о формировании финансового результата и использовании прибыли;

- исследование динамики показателей прибыли и рентабельности предприятия;

- выявление и измерение влияния отдельных факторов воздействующих на финансовый результат;

- выявление резервов и их использование для повышения прибыли и рентабельности предприятия.

Основной целью изучения данных вопросов, является выявление возможностей улучшения финансового положения и принятие экономически обоснованных решений.

Задачи контроля финансовыхрезультатов стоит рассматривать как:

- систематический контроль за формированием финансовых результатов;

- определение влияния как объективных, так и субъективных факторов на финансовые результаты;

- выявление резервов увеличения суммы прибыли и уровня рентабельности и прогнозирование их величины;

- оценка работы предприятия по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности.

Одной из задач внутреннего контроля финансовых результатов является удовлетворение запросов к формированию данных показателей с учетом особенностей бухгалтерского, управленческого и налогового учета.

Ключевой задачей анализафинансовых результатов, по мнению О.В. Ефимова, является «выделение в составе доходов организации стабильно получаемых доходов для прогнозирования финансовых результатов».

Основными направлениями контроля финансовых результатов организации являются:

* подтверждение достоверности и обоснованности доходов и расходов на счетах учета;
* соблюдение методики расчета налога на прибыль в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета.

**2.3 Организационные аспекты контроля за финансовыми результатами ООО «Радонеж»**

Основными источниками информации, необходимыми для контроля финансовых результатов, служат первичные документы по учету затрат; бухгалтерский баланс; отчет о финансовых результатах.

Во время контроля финансовых в ООО «Радонеж» особое внимание уделяется следующим потенциальным факторам риска: нерегулярность ведения бухгалтерских записей и повышенный риск искажения отчетности; неточность понимания задач контроля и требований к восстановлению учета, исправление ошибок; непосредственный контакт работников, которые ведут учет.

На стадии планирования ревизор также должен предварительно оценить систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ООО «Радонеж», для этого проводятся процедуры тестирования.

Таблица 2.5 – Оценка риска внутреннего контроля

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование характеристики | Оценка (0-10) |
| 1 | Наличие специализированной службы или отдельных специалистов | 5 |
| 2 | Соответствие количества работников службы контроля, объему выполняемых ими работ | 7 |
| 3 | Наличие соответствующих полномочий у лиц, осуществляющих внутренний контроль | 6 |
| 4 | Оценка независимости должностных лиц, ответственных за проведение внутреннего контроля | 8 |
| 5 | Наличие соответствующего документального оформления планирования и выполнения процедур контроля | 7 |
| 6 | Наличие постоянного контроля за отражением в учете нетипичных операций | 8 |

Продолжение таблицы 2.5

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 7 | Своевременность и детальность составления отчетов по выявленным нарушениям | 6 |
| 8 | Оценка действий руководства по исправлению обнаруженных недостатков | 6 |
| 9 | Оценка уровня взаимодействия с внешними аудиторами | 5 |
| Итого | | 58 |

Вероятность риска внутреннего контроля предлагаем определять по формуле:

РК = 1 - Ок / Окmax,

где РК - вероятность риска внутреннего контроля;

Ок - фактическое количество баллов по результатам теста системы внутреннего контроля;

Окmax - максимальное количество баллов теста системы внутреннего контроля (90 баллов).

Таким образом исходя из данных таблицы вероятность риска системы внутреннего контроля, составила 0,356=1 – (58/90).

С учетом рассчитанной вероятностью риска внутреннего контроля контролеры-ревизоры используют соответствующие методические приемы и надлежащим образом документируют полученную информацию.

Начальным этапом при осуществлении контроля является планирование. На данном этапе происходит разработка общего плана контроля, с указанием ожидаемого объема работ, графиков и сроков его проведения; а также программы контроля, определяющая объем, виды и последовательность осуществления контрольных процедур, необходимых для формирования организацией объективного и обоснованного мнения.

После предварительного планирования проверки ревизору необходимо составить и документально оформить общий план контроля, который должен содержать предполагаемый объем и порядок проведенияяпроверки. Вместе с тем содержание общего плана контроля может меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности ревизора, сложности проверки и конкретных методик, применяемых ревизором. При разработке общего плана проверки рекомендуется основываться на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

Руководители организации обязаны своевременно предоставлять информацию, необходимую для понимания деятельности этого экономического субъекта, что должно быть предусмотрено в общем плане контроля. Перед проведением проверки и в ходе ее все произведенные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах ревизора.

Таблица 2.6 – План контроля финансовых результатов асфальтобетонного завода ООО «Радонеж»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | Проверка состава доходов и расходов и их группировка | 01.02.17 – 07.02.17 | Ненашкин С.А., Фролов А.Л.. | Согласно общему плану контроля экономического субъекта |
| 2 | Проверка учета доходов, расходов и финансовых результатов | 8.02.17 - 13.02.17 | Ненашкин С.А., Фролов А.Л. |
| 3 | Проверка учета доходов и расходов по номенклатуре статей | 14.02.17 – 23.02.17 | Ненашкин С.А., Фролов А.Л. |
| 4 | Проверка данных регистров учета доходов и расходов и сверка их с соответствующими счетами | 24.02.17– 28.02.17 | Ненашкин С.А., Фролов А.Л. |
| 5 | Проверка правильности начисления налога на прибыль и других платежей | 01.03.17-  03.03.17 | Фролов А.Л. |
| 6 | Проверка поступлений денежных средств по видам деятельности | 04.03.17-  05.03.17 | Ненашкин С.А. |

Общий план контроля финансовых результатов формирует стратегию проверки и служит основанием при разработке программы контроля. По своей сути программа контроля представляет собой развитие общего плана контроля и включает детальный перечень процедур, необходимых для реализации плана.

В программе подробно раскрыты основные этапы, проводимые в ходе контроля. Программу необходимо пересматривать в процессе проверки по мере необходимости.

Таблица 2.7 – Программа контроля

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| п/п | Перечень процедур по разделам контроль | Период проведения | Исполнители | Информационная база ревизора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Проверка наличия приказа по учетной политике с указанием метода учета доходов и расходов | 01.02 | Ненашкин С.А. | Приказ ООО «Радонеж», ПБУ 10/99 |
| 2 | Проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета результатов деятельности организации | 02.02 | Фролов А.Л. | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению, ПБУ 4/99, регистры аналитического и синтетического учета по отражению доходов и расходов |
| 3 | Проверка правильности учета доходов и расходов | 05.02-13.02 | Фролов А.Л. | Регистры бухгалтерского учета |
| 4 | Проверка правильности отражения в учете затрат на производство продукции | 04.02 | Ненашкин С.А. | План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации |
| 5 | Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.43 | 05.02 | Ненашкин С.А. | Аналитические и синтетические регистры учета по сч.43, первичные документы по выпуску готовой продукции. |
| 6 | Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.20 | 13.02-13.02 | Ненашкин С.А. | Регистры аналитического и синтетического учета по сч.20 |
| 7 | Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.23 | 14.02-14.02 | Фролов А.Л. | Регистры аналитического и синтетического учета по сч.23 |

Продолжение таблицы 2.7

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 8 | Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.26 | 15.02-15.02 | Фролов А.Л. | Регистры аналитического и синтетического учета по сч.26 |
| 9 | Проверка правильности ведения счетов 6 раздела (сч. 60-79) | 16.02-16.02 | Ненашкин С.А. | Регистры аналитического и синтетического учета по сч.60-79 |
| 10 | Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по сч.91 | 17.02-17.02 | Фролов С.А. | Регистры аналитического и синтетического учета по сч.91 |

Руководитель Контрольно-ревизионной группы \_\_\_\_\_\_\_\_ Фролов А.Л.

Источниками информации при проведении документальной проверки правильности классификации затрат послужили учетная политика ООО «Радонеж», а также ведомости.

Правомерность отнесения всех выявленных затрат предприятия за проверяемый период времени к материальным и амортизационным затратам, затратам на оплату труда работников предприятия и социальные выплаты установлена путём сверки регистров по счетам 20,23,26,43,90. В качестве источников информации для контроля в этом направлении служит такая документация, как ведомости учёта затрат структурных подразделений предприятия, ведомости расчёта амортизационных отчислений ОС, накладные, платёжные ведомости, заборные карты, карты учёта начисления заработной платы и единого социального налога, ведомости общехозяйственных затрат.

Для подтверждения достоверности информации по расчетам себестоимости затрат была произведена сверка регистров учета с данными первичной документации. При этом были рассмотрены первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, путем прослеживания были определены правильность оформления и наличие всех обязательных реквизитов.

Не маловажным этапом является и проверка соблюдения графика документооборота – с помощью этой процедуры устанавливается наличие или отсутствие графика документооборота по учету затрат на производство, на все ли первичные документы он составлен, а также работает ли этот график в действительности. В ходе данной процедуры можно использовать определенные рабочие документы, с помощью них можно проследить основные этапы документооборота всех первичных документов.

Было определено что в основе процесса формирования и движения первичных документов в ООО «Радонеж» не используется график документооборота. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота в организации должен осуществлять главный бухгалтер.

В ходе проведения аудита была проведена проверка арифметических расчетов организации в части распределения расходов и в части формирования себестоимости единицы продукции путем пересчета.

Применены также аналитические процедуры в частности анализ структуры себестоимости продукции в разрезе статей калькуляции.

Операции, отраженные в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяем в ходе прослеживания. Особое внимание в этом вопросе было уделено на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета затрат проверяем с помощью подтверждения. Также с целью контроля за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов в части учета затрат проводилось наблюдение за соблюдением правил учета отдельных хозяйственных операций.

В ходе проведения проверки соответствия данных аналитического учета обратам и остаткам по счетам синтетического учета проверялась полнота и достоверность отражения на счетах синтетического учета затрат. Методом пересчета сверялись итоговые данные по регистрам аналитического учета с суммами, отраженными на счете 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция».

С целью уточнения отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясность, использовался устный опрос специалистов и работников бухгалтерии. Так, например, с помощью опроса был составлен рабочий документ «Оценка компьютерной системы», представленный ниже.

Таблица 2.8 - Рабочий документ «Оценка компьютерной системы»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № | Изучаемые вопросы | Да/нет |
| 1 | Использует ли организация компьютерную технику для обработки операций? | да |
| 2 | Использует ли организация собственную компьютерную технику? | да |
| 3 | Планирует ли организация установку новой или же дополнительной аппаратуры? | да |
| 4 | Использует ли клиент типовую бухгалтерскую программу? | да |
| 5 | Разработал ли клиент бухгалтерскую программу самостоятельно? | нет |
| 6 | Есть ли на предприятии отдел электронной обработки данных? | да |
| 7 | Наличие на предприятии должности программиста | да |
| 8 | Имеет ли организация возможность вносить поправки в программу? | да |
| 10 | Позволяет ли программа выводить промежуточную информацию: делать распечатки списка хозяйственных операций, оборотов по бухгалтерским счетам, отдельных регистров? | да |
| 11 | Умеют ли сотрудники бухгалтерии использовать возможности бухгалтерской программы по выводу и группировкам информации по запросам аудитора | да |

Из рабочего документа ревизора следует, что ООО «Радонеж» использует собственную компьютерную технику для обработки операций. В организации есть отдел электронной обработки данных. В организации есть программист. Все сотрудники бухгалтерии обладают необходимыми навыками для использования в работе бухгалтерской программы. Компьютерная система ООО «Радонеж» имеет высокий уровень надежности и отвечает всем необходимым требованиям по ее организации и защите.

Также были проверены суммы списания затрат на производство продукции асфальтобетонного завода для выявления наличия отклонений, расхождений в ходе проверки выявлено не было, соответственно все затраты учитываются в полной мере без искажений.

Таким образом, при проверке учета затрат на производство продукции асфальтобетонного завода использовалось множество контрольных процедур для формирования мнения о достоверности информации в части данного раздела учета.

По итогам проверки ООО «Радонеж» ревизором составляется акт ревизии по результатам проверки учета затрат на производство продукции асфальтобетонного завода. Ревизор выразил мнение: за исключением определенных в заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение достоверных данных экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Ревизорами проведен акт ревизии учета затрат на производство асфальтной продукции в ООО «Радонеж» за 2016 год.

Акт ревизии

Во время проверки были проверены: первичные документы, данные аналитического и синтетического учета, бухгалтерские регистры, финансовая отчетность с 01.01.2016г. по 31.12.2016г., проанализированы бухгалтерские принципы, использовавшиеся на предприятии, рассмотрены метод и система учета затрат.

Администрация предприятия несет полную ответственность за полноту информации, отраженной в отчете, а также за сохранность финансовых документов и учетных данных.

Ревизорами была проведена оценка системы учета затрат на производство продукции асфальтобетонного завода. Установлено, что в ее функционировании есть ряд недостатков, в т.ч. отсутствие аналитического учета затрат, что затрудняет проведение контроля соответствующих операций.

В ходе проверки был выявлен ряд ошибок, которые не являются существенными и соответственно не могут исказить данные отчетности предприятия.

Большинство ошибок возникло по причине недостаточно эффективной организации системы документооборота предприятия, недостаточной организации создания, передачи и контроля первичной документации предприятия. В связи с этим рекомендуем руководству предприятия формализовать процедуры создания и обработки документов, закрепив их соответствующими инструкциями и проведя обучение сотрудников предприятия. Относительно организации учетного процесса рекомендуем определить должностные обязанности сотрудников предприятия, утвердить схему документооборота, сроки и порядок составления и предоставления документации на предприятии. Многие вопросы, связанные с движением потока документов (входящие, исходящие и внутренние), решаются с помощью графика документооборота.

График может быть оформлен в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением предприятия, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения пунктов. При этом график должен устанавливать рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное количество подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

Также в ООО «Радонеж» необходимо проводить инвентаризацию в соответствии с учетной политикой, а именно один раз в год.

**ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ ООО «РАДОНЕЖ»**

**3.1 Оценка современного учета и внутреннего контроля финансовых результатов в организации**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» руководитель организации отвечает за организацию бухгалтерского учета. В ООО «Радонеж» ведение учета возложено на бухгалтерию (структурное подразделение организации), возглавляемое главным бухгалтером в подчинении которого находятся еще два бухгалтера, находящиеся в штате организации. Главный бухгалтер назначен на должность руководителем организации и непосредственно ему подчиняется. Руководителем общества созданы необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета. Также обеспечено неукоснительное выполнение всеми подразделениями, службами и работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части оформления и представления для учета всех необходимых документов. Главным бухгалтером разработана учетная политика ООО «Радонеж», которая включает рабочий план счетов бухгалтерского учета; определяет способы и методы бухгалтерского учета; порядок проведения инвентаризации; правила и технологии обработки учетной информации; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Бухгалтерия состоит из трех работников, данный оптимальный штат бухгалтерии был установлен исходя из объема и характера учетной информации. Рассмотрим структуру бухгалтерии, в которой будут отчетливо видны обязанности каждого работника бухгалтерии (Рисунок 3.1).

Бухгалтерский учет в рассматриваемой организации ведется непрерывно с даты государственной регистрации, в соответствии с Федеральным законом, также он автоматизирован и ведется и помощью программы «1С:Бухгалтерия 8.2». По итогам года главным бухгалтером ООО «Радонеж» составляется бухгалтерская отчетность, соответствующая всем предъявляемым законодательством требованиям и сдается не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. К ней относятся:

Бухгалтерский баланс, состоящий из двух частей: актива и пассива. В активе баланса отражают все то имущество, которое принадлежит организации, а также долги контрагентов. То есть это основные средства, нематериальные активы, запасы, дебиторская задолженность, денежные средства и прочие активы. В пассиве баланса отражают источники, за счет которых у организации появились эти активы. Это может быть собственный капитал (уставный, добавочный), привлеченные средства и внешние обязательства. Что важно, итоги по активу и пассиву баланса должны быть всегда равны друг другу.

Отчет о финансовых результатах, с 2013 года отчет о прибылях и убытках именуется отчетом о финансовых результатах (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012). Данная форма характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчётный период и содержит данные о доходах, расходах и финансовых результатах в сумме нарастающим итогом с начала года до отчётной даты.

Отчет об изменениях капитала - отчёт, в котором раскрывается информация о движении уставного капитала, резервного капитала, добавочного капитала, а также информация об изменениях величины нераспределённой прибыли (непокрытого убытка) организации и доли собственных акций, выкупленных у акционеров. Кроме того, в этой форме указывают корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок.

Отчет о движении денежных средств - отчёт компании об источниках денежных средств и их использовании в данном временном периоде. Этот отчёт отражает денежные поступления компании с классификацией по основным источникам и её денежные выплаты с классификацией по основным направлениям использования в течение периода. Отчёт даёт общую картину производственных результатов, краткосрочной ликвидности, долгосрочной кредитоспособности и позволяет с большей лёгкостью провести финансовый анализ компании.

Отчет о целевом использовании средств. С 2013 года отчет о целевом использовании полученных средств именуется отчетом о целевом использовании средств (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012). Данный документ свидетельствует об остаточных средствах на счетах предприятия после использования их в течение отчетного периода. В отчете указываются денежные средства, поступившие от членских, добровольных и других взносов.

Руководство бухгалтерии (главный бухгалтер)

Бухгалтер по учету готовой продукции и ее реализации; расчетных и других операций;

Бухгалтер по учету труда, заработной платы; материальных ценностей и затрат на производство.

Рисунок 3.1 – Структура бухгалтерии

Согласно учетной политике ООО «Радонеж» в организации осуществляется внутренний контроль. Система внутреннего контроля — совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств, для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

Эффективный внутренний контроль в подотчетной организации достигается за счет проведения таких мероприятий, как: ревизия, инвентаризация, анализ, экспертиза, опрос.

Более подробно рассмотрим такое понятие, как инвентаризация. Инвентаризация — это проверка наличия имущества организации и состояния её финансовых обязательств на определённую дату путём сличения фактических данных с данными бухгалтерского учёта. Это основной способ фактического контроля за сохранностью имущественных ценностей и средств. Инвентаризация имущества и обязательств проводится в соответствии со ст. 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Обязательной инвентаризации подлежат:

* имущество Общества, независимо от места нахождения;
* имущество, не принадлежащее Обществу, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении и т.д.);
* все виды финансовых обязательств.

Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Сроки проведения инвентаризации устанавливаются приказами руководителя Общества.

Плановые инвентаризации проводить по:

* основным средствам – ежегодно не ранее 1 октября отчетного года. При инвентаризации недвижимости проверяется наличие документов, подтверждающих их государственную регистрацию;
* товарам, материалам – ежегодно, не ранее 1 октября отчетного года;
* денежным средствам на счетах – ежегодно, на 1 января года, следующего за отчетным;
* ценным бумагам, векселям, путевкам – ежегодно, на 1 января года, следующего за отчетным;
* прочим финансовым вложениям – ежегодно, по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным;
* расчетам по налогам и обязательным отчислениям в бюджет   
  и внебюджетным фондам – ежегодно, на 1 января года, следующего за отчетным;
* расчетам с дебиторами – ежегодно, на 1 января года, следующего за отчетным;
* расчетами с кредиторами – ежегодно, на 1 января года, следующего за отчетным;
* расходам будущих периодов – ежегодно, по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным;
* денежным средствам в кассе – внезапно, но не реже, чем раз в квартал.

Кроме вышеуказанных сроков, инвентаризация проводится в специально оговоренных законодательством случаях.

Для проведения инвентаризации создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждается Руководителем Общества.

**3.2 Совершенствование контроля финансовых результатов организации**

Основной информационной базой контроля финансовых результатов является бухгалтерский учет. Поэтому от правильности постановки учета финансовых результатов зависит достоверность полученных данных и объективность решений контролеров при внутреннем контроле.

Как известно, что бухгалтерский финансовый учет доходов, расходов и финансовых результатов в коммерческих организациях ведут согласно требованиям ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 при формировании расходов по обычным видам деятельности рекомендовано обеспечить их группировку по следующим элементам[10]:

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

Данная группировка расходов по элементам в основном приспособлена для ведения их учета в промышленности . В классификации, представленной выше, не учтены особенности учета доходов, расходов и финансовых результатов при децентрализации системы управления, как следствие, и системы учета в условиях коммерческого расчета , создания центров финансовой ответственности на принципах самоуправления, самоокупаемости и самоинвестирования. Сгруппированные элементы расходов должны быть также связаны с управленческим учетом затрат по статьям калькуляции для их контроля, анализа и принятия решений по стратегии развития организации[79;80].

Финансовый учет расходов по сгруппированным элементам в ПБУ 10/99 может быть использован в центральной бухгалтерии. Но в отдельных хозрасчетных подразделениях, особенно выделенных на самостоятельный баланс и реализующих продукцию (работ, услуг) на сторону самостоятельно, данная классификация расходов не приемлема, так как она носит укрупненный характер и не отвечает последовательности формирования расходов по экономическому содержанию.

Группировка расходов (затрат) по элементам должна отвечать принципам:

* последовательности формирования затрат начиная с первичных подразделений и заканчивая центральной бухгалтерией;
* объективности и обоснованности построения элементов расходов (затрат) исходя из их экономического содержания;
* подконтрольности всеми субъектами управления и контроля, независимо от организационной структуры и ступенчатости управления экономического субъекта.

Кроме указанных принципов данная группировка расходов (затрат) должна обеспечивать осуществление бухгалтерским финансовым учетом его основных функций в системе управления и аудита:

* Аналитической;
* Информационной;
* Контрольной;
* Обратной связи;
* Оценочной.

В связи с выше изложенным, можно считать, что элементы расходов (затрат) в бухгалтерском финансовом учете необходимо строить по следующей последовательности и структуре:

1. Оплата труда;
2. Материальные затраты;
3. Работы и услуги вспомогательных производств и сторонних организаций;
4. Затраты на содержание основных средств;
5. Прочие затраты;
6. Организационно-управленческие расходы;
7. Страховые платежи и отчисления на социальные нужды;
8. Расходы на продажу.

Приведенный перечень элементов расходов является гибким для адаптации финансового учета и его легко можно применить в производственных организациях для обобщения расходов по центрам финансовой ответственности, а также в целом по организации и ее иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления финансовыми результатами.

Требования МСФО предусматривают применение для каждого вида доходов и расходов отдельного счета финансового учета. Доходы и расходы могут представляться в отчете о финансовых результатах разными способами, чтобы обеспечить информацию, необходимую для принятия экономических решений. Поэтому нами была предложена расширенная классификация доходов и расходов (параграф 1.2). Отталкиваясь от этого, для организации эффективной системы учета доходов, расходов и финансовых результатов в плане счетов бухгалтерского учета необходимо выделить дополнительные счета, которые являются свободными.

Например, для учета чрезвычайных доходов и расходов предлагаем использовать свободный счет 92 и назвать его «Чрезвычайные доходы и расходы».

Для учета предполагаемых доходов и расходов, которые реально не поступили (доходы) или не произведены (расходы), предлагаем использовать свободный счет 93 и назвать его «Предполагаемые доходы и расходы».

В плане счетов бухгалтерского учета [11] для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов предусмотрена двухступенчатая структура счетов, счет 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Для учета конечных финансовых результатов в плане счетов предусмотрены одноступенчатые счета 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». За основу такого построения структуры счетов взят признак их классификации по объему содержащейся информации. Однако построение двухступенчатой и одноступенчатой структуры указанных выше счетов недостаточно.

Для правильности обобщения аналитической информации о доходах, расходах и финансовых результатах возникает объективная необходимость открытия не только субсчетов, но и полусубсчетов к счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 92 «Чрезвычайные доходы и расходы», 93 «Предполагаемые доходы и расходы», 99 «Прибыль и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Руководствуясь вышеизложенным, а также с учетом опыта международной практики учета, структура указанных счетов может быть построена в виде, изображенном в таблице 3.1.

Предложенная структура счетов по учету доходов, расходов и финансовых результатов позволяет расширить применение современных ЭВМ и программных продуктов для автоматизации не только бухгалтерского учета, но и процесса контроля финансовых результатов. Появляется возможность более достоверного учета и детального исследования информации при контроле доходов, расходов и финансовых результатов. Это позволит делать объективные выводы и выработать проекты решений по финансовой стратегии развития организации.

Одним из основных инструментов расширения информационной базы контроля финансовых результатов для получения доказательств является экономический анализ[81]. Однако экономическому анализу должно предшествовать нормирование (планирование) показателей финансовых результатов организации.

От обоснованности нормирования (планирования) указанных показателей зависит объективность экономического анализа при аудите финансовых результатов, так как фактические показатели при анализе должны быть проанализированы по сравнению с нормативными (плановыми). Это особенно важно при контроле финансовых результатов от обычных видов деятельности.

Таблица 3.1 – Состав и структура счетов для учета доходов, расходов и финансовых результатов

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Синтетический счет | Субсчет | Полусубсчет |
| 1 | 2 | 3 |
| 90 «Продажи» | Продажа асфальтобетона | Продажа крупнозернистого асфальта |
| Продажа мелкозернистого асфальта |
| Продажа битумной мастики | Продажа битумной мастики |
| Продажа дегтвой мастики |
| Продажа резинобитумной мастики |
| Прибыть (убыток) от продаж (по субсчетам) | По полусубсчетам |
| 91 «Прочие доходы и расходы» | Прочие доходы | По видам прочих доходов и расходов |
| Прочие расходы |
| Сальдо прочих доходов и расходов |
| 92 «Чрезвычайные доходы и расходы | Чрезвычайные доходы | По видам чрезвычайных ситуаций |
| Чрезвычайные расходы |
| Сальдо чрезвычайных доходов и расходов |
| 93 «Предполагаемые доходы и расходы» | Инфляционные доходы | По видам доходов и расходов |
| Инфляционные расходы |
| Оценочные доходы от переоценки оборотных материальных активов |
| Оценочные расходы от переоценки оборотных материальных активов |
| Сальдо предполагаемых доходов и расходов |

Продолжение таблицы 3.1

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 |
| 99 «Прибыли и убытки» | Прибыли и убытки от обычных видов деятельности | Прибыли и убытки от производства асфальтобетона |
| Прибыли и убытки от производства битумной мастики |
| Прибыли и убытки от прочей деятельности | По видам прочей деятельности |
| Прибыли и убытки от чрезвычайных ситуаций | По видам чрезвычайных ситуаций |
| Прочие прибыли и убытки | - |
| 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» | Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) от обычных видов деятельности | По видам производимой продукции |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) от прочих доходов и расходов | По группам прочих доходов и расходов |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) от чрезвычайных ситуаций | По чрезвычайным ситуациям |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет | - |

**3.3 Совершенствование бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов организации**

Система внутреннего контроля ООО «Радонеж» была оценена как средняя. В ней присутствовали такие недостатки, как:

* отсутствие графика документооборота;
* отсутствие должностных инструкций работников по проведению внутреннего контроля организации;
* неосведомленность руководителя организации о роли и применении внутреннего контроля финансовых результатов;
* отсутствие административного контроля.

С целью устранения выявленных недостатков, предлагаются следующие мероприятия:

* разработка внутрифирменного стандарта проведения контрольных мероприятий, в котором:

1. определяется общая цель службы контроля;
2. иерархия подчинения;
3. порядок назначения руководителя службы;
4. определяется нормативная база;

* определение основных направлений деятельности контрольного органа, основной задачей которого является контроль финансово-хозяйственной деятельности;
* определение работ, необходимых произвести при достижении поставленных задач;
* установление прав и ответственности службы;
* повышение квалификации и обучение бухгалтеров;
* внедрение тестирования и внутренней аттестации работников (служащих) входящих в службу контроля.

Предложенные выше мероприятия по совершенствованию проведения контроля финансовых результатов в ООО «Радонеж» должны унифицировать процесс проверки, повысить ее качество и снизить сроки проведения внутреннего контроля организации.

Контроль финансовых результатов мы предлагаем осуществлять последовательно по циклам формирования расходов, доходов и конечных финансовых результатов.

Общая схема контроля расходов, доходов и финансовых результатов приведена на рисунке 3.2

Рисунок 3.2 – Общая схема контроля расходов, доходов и финансовых результатов

Анализ затрат на производство продукции и ее себестоимости

Анализ факторов, влияющих на производство продукции

Проверка оборотов и сальдо счетов 20,43 и др.

Проверка регистров по учету затрат и выпуска продукции

Проверка документов по учету затрат и выхода продукции

Аудит цикла производства и затрат

Результаты контроля и выбора решений

Контроль расходов и цикла получения доходов

Проверка оборотов и сальдо счетов 90, 91, 99

Проверка состояния данных аналитического и синтетического учета

Проверка правильности учета чрезвычайных доходов и расходов

Проверка обоснованности учета прочих доходов и расходов

Проверка законности и обоснованности отражения доходов и расходов от обычных видов деятельности

Результаты контроля и принятие решений

Контроль цикла формирования финансовых результатов и использования чистой прибыли

Проверка обоснованности использования чистой прибыли на счете 84

Проверка правильности и достоверности учета чистого финансового результата на счете 84

Проверка достоверности выявления конечного финансового результата и закрытия счета 99 в конце года

Проверка обоснованности закрытия счетов 90, 91 в конце года

Контроль правильности отражения прибылей и убытков на счете 99

Контроль правильности выявления финансовых результатов на счетах 90, 91

Документирование результатов контроля, принятие решений

Особо тщательной проверки требует: правильность учета распределения неиспользованной прибыли организации, создания резервного капитала, обоснованность, целесообразность и законность использования средств этих источников; правильность организации аналитического и синтетического учета по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; соответствие данных аналитического и синтетического учета по счету 84, а также Главной книги и отчетности. Источниками контрольных данных являются: учредительные документы, учетная политика организации, первичные документы, журналы ордера №12, 15, ведомости аналитического учета, Главная книга, бухгалтерский отчет.

Последним этапом контроля должен стать факторный анализ финансовых результатов для выявления неиспользованных резервов улучшения финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг) в организации. Такой анализ необходимо проводить с целью выработки проектов управленческих решений по изменению объемов и структуры реализации продукции, размеров ее себестоимости, структурных изменений себестоимости и отпускных цен на продукцию. Кроме того, анализ реализации продукции и финансовых результатов позволяет оценивать показатели рентабельности организации.

**ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ**

Основной целью данной выпускной квалификационной работы является обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций учета и внутреннего контроля финансовых результатов асфальтобетонного завода.

Объектом исследования было выбрано ООО «Радонеж», основным видом деятельности которого является производство асфальта.

Показатели финансовых результатов и о финансовом положении организации представляют собой важнейшую составную часть управления ее финансово-хозяйственной деятельностью. Финансовое состояние организации во многом определяется ее финансовыми результатами – прибылью или убытком. Прибыль относится к числу ключевых понятий рыночной экономики и является одним из основных источников внутреннего финансирования, индикатором успешности деятельности организации. Информация о прибыли представляет наибольший интерес для пользователей и используется ими для принятия любых управленческих решений. В конкурентной среде рыночных отношений одним из важнейших инструментов управления финансовыми результатами деятельности производственных организаций становятся учет и внутренний контроль, функционирование которых имеет целью сохранение и эффективное использование активов и капитала организации, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Особую роль данные о финансовых результатах играют для управления деятельностью предприятия.

В связи с этим, тему данной выпускной квалификационной работы можно считать актуальной.

Углубленное изучение трудов российских и зарубежных ученых по теории и практики бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансовых результатов, анализируемых в работе проблем и возможных направлений их решения.

При написании работы были проанализированы: организационная структура предприятия и структура управления, правовой статус, цели и предмет деятельности, рассмотрены основные аспекты организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля ООО «Радонеж».

Для раскрытия основных аспектов и порядка ведения бухгалтерского учета в исследуемом хозяйствующем субъекте были рассмотрены следующие документы: Устав организации, учетная политика, годовая бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета, первичные и сводные документы.

Следует отметить что бухгалтерский учет в ООО «Радонеж» ведется в соответствии с требованиями и нормативными актами.

Из учетной политики мы выяснили, что основными видами деятельности рассматриваемой организации являются:осуществление всех видов строительно-монтажных работ; выполнение услуг генподрядчика; производство асфальта и битумной мастики; оказание транспортных услуг.

Проанализировав основные экономические показатели, можем сделать вывод о том, что организация не ликвидная, однако финансово устойчива. Об этом говорят такие показатели, как коэффициент текущей, абсолютной и быстрой ликвидности, значения данных показателей находятся ниже нормативных значений. Так в отчетном периоде данные коэффициенты имели следующие значения – 1,22; 0,03 и 0,03 соответственно. Предприятие зависимо от заемных средств. Об этом говорят такие коэффициенты, как коэффициент автономии который находится на очень низком уровне, однако коэффициент соотношения заемных средств к собственному капиталу и коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в последние два года вышел на нормальный уровень. В отчетном году значения вышеперечисленных коэффициентов составили – 0,27; 0,36; 0,12 соответственно.

Основное поступление денежных средств наблюдается от текущей деятельности организации.

Наблюдается рост основных показателей. Однако нет определенной динамики увеличения или уменьшения таких показателей, как выручка от реализации и чистая прибыль. Их значения на отчетный период составили 320072 тыс. руб. и 5098 тыс. руб. соответственно.

Учет в хозяйствующем субъекте ведется автоматизировано в соответствии с законодательством РФ. Также используются унифицированные формы отчетности.

Также в ходе написания работы было выявлено, что в ООО «Радонеж» используется котловой метод учета затрат, затраты списываются с помощью системы «директ-костинг».

Было выяснено, что производство асфальта является материалоемким, основной объем при калькуляции себестоимости занимает статья затрат - материалы.

В процессе выполнения настоящей работы были использованы общенаучные и специальные методы исследования: анализ, синтез, моделирование и др.

В качестве информационной базы использованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ООО «Радонеж» за последние 5 лет.

В ходе проверки был выявлен ряд ошибок, которые не являются существенными и соответственно не могут исказить данные отчетности предприятия.

Большинство ошибок возникло по причине недостаточно эффективной организации системы документооборота предприятия, недостаточной организации создания, передачи и контроля первичной документации предприятия. В связи с этим рекомендуем руководству предприятия формализовать процедуры создания и обработки документов, закрепив их соответствующими инструкциями и проведя обучение сотрудников предприятия.

В качестве совершенствования учета доходов, расходов и финансовых результатов были рекомендованы следующие предложения:

* разработана структура счетов по учету доходов, расходов и финансовых результатов, которая позволяет расширить применение современных ЭВМ и программных продуктов для автоматизации не только бухгалтерского учета, но и процесса контроля финансовых результатов, появляется возможность более достоверного учета и детального исследования информации при контроле доходов, расходов и финансовых результатов, что в свою очередь позволит делать объективные выводы и выработать проекты решений по финансовой стратегии развития организации.
* внедрение графика документооборота, что обеспечит быстрое и правильное движение документов между подразделениями организации;

Для совершенствования контроля финансовых результатов, предлагаются следующие мероприятия:

разработка внутрифирменного стандарта проведения контрольных мероприятий, в котором:

* определение основных направлений деятельности контрольного органа, основной задачей которого является контроль финансово-хозяйственной деятельности;
* определение работ, необходимых произвести при достижении поставленных задач;
* установление прав и ответственности службы;
* повышение квалификации и обучение бухгалтеров;
* внедрение тестирования и внутренней аттестации работников (служащих) входящих в службу контроля.
* разработка общей схемы контроля доходов, расходов и финансовых результатов.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая: федеральный закон РФ от 30 ноября 1994 г. № 51 - ФЗ .// СПС Консультант
2. Налогового кодекса РФ. Часть I от 31.07.1998 N 146-ФЗ.
3. Федеральный закон от 08 февраля 1998г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп. от 06.042015г.)
4. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014г).
5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации", утверждено Приказом Минфином РФ № 34н от 29 августа 1998 г. (с изм. от 24.12.2010 г.).
6. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008),утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.(с изм. и доп. от 06.04.2015).
7. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ), утверждено приказом Минфина РФ от 607.1999 года №43н(с изм. и доп. от 08.11.2010).
8. Положение по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44н. (с изм. и доп. От 25.10.2010).
9. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н. (с изм. и доп. 06.04.2015).
10. Положение по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № ЗЗн.(с изм. и доп. от 06.04.2015).
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (с изм. от 08.11.2010 г.)
12. Абрютина, М. С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учебно-практическое пособие / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. – М.: Дело и сервис, 2006. – 468с.
13. Абрютина, М. С. Финансовый анализ: учебно-практическое пособие / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. – М.:Изд-во Дело и сервис, 2011. – 192с.
14. Агеева О.А., Бухгалтерский учет и анализ: Учебник для академического бакалавриата/ Агеева О.А, Шахматова Л.С. – М.: Изд-во Юрайт, 2015. – 589 с.
15. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 2005. – 464 с.
16. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – 3-е изд. перераб. и доп. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 464 с.
17. Алборов, Р. А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р. А. Алборов. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2005. – 224 с.
18. Алборов, Р. А. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М. : Издательство «Дело и Сервис», 2002.
19. Алексеева, Г. И. Бухгалтерский учет: учебник / Г.И. Алексеева. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. – 720 с.
20. Анненкова Е. Бухгалтерский учет производственных операций. Методы калькулирования производственных затрат [Электронный ресурс] // Клерк.ру : сайт. – [Б.м.], 2012. – URL: <http://www.klerk.ru/buh/articles/272550/> (09.06.15)
21. Битюкова, Т.А., Ерофеева, В.А., Пискунов, В.А. Аудит. Учебное пособие для вузов. Гриф УМО. / Т.А. Битюкова, В.А.Ерофеева, В.А. Пискунов. – М.: Издательство: [Юрайт](http://my-shop.ru/shop/producer/199/sort/a/page/1.html), Серия: [Основы наук. Социально-экономические](http://my-shop.ru/shop/series/27386/sort/a/page/1.html), 2011. -638 с
22. Богданова Н. А., М. А. Рябова. Основы аудита : учебное пособие / Ульяновск : УлГТУ, 2009. – 229 с.
23. Бычкова С. М. Планирование в аудите / С. М. Бычкова, А. В. Газарян. – М. : Финансы и статистика, 2001.
24. Васильева, Л.С. Бухгалтерский управленческий учет: практическое руководство / Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская. – М.: Эксмо, 2007. – 320с.
25. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 8-е изд., испр. – М.:  Издательство «Омега-Л», 2010. — 570 с.
26. Горлов, В.В. Методы учета затрат и калькулирования себестоимости фармацевтической продукции / В.В. Горлов // Международный бухгалтерский учет. - 2013. - N 1. - С. 22 - 29. – Статья доступна в СПС «КонсультантПлюс».
27. ГОСТ 9128-97 от 29 апреля 1998г. (с изменениями от 4 декабря 2000г., 11 июня 2002г.).
28. Гусева, Т.М., Шемина Т.Н, Нурмухамедова Х.Ш. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. – 576 с.
29. Денисова, М.О. Учет расходов и калькулирование себестоимости произведенной продукции / М.О. Денисова // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2011. - N 6. - С. 10 - 19. – Статья доступна в СПС «КонсультантПлюс».
30. Иванов В. Г. Учет социально-ответственных расходов и результатов социальной деятельности промышленных предприятий / В. Г. Иванов, Н. Е. Иванова // Наука и бизнес: пути развития. – 2012. – № 10. – С. 136-140.
31. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Магистр: Инфра-М, 2011. — 576 с.
32. Карпова, Т.П. Управленческий учет: учебник – М. : Аудит-ЮНИТИ, 2004. – 351 с.
33. Керимов, В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы – М.: Изд-во «Дашков и К0», 2005. – 484с.
34. Киселева И. А. Как обосновать распределение расходов на прямые и косвенные // Консультант бухгалтера. – 2012. – № 5. – С. 25-33.
35. Козлюк Н. В. Методика учета и анализа расходов на перерабатывающих предприятиях // Управленческий учет. – 2012. – № 12. – С. 50-57.
36. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: Учебник. – 4-е изд., перераб. И доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 681 с. – (Высшее образование: Бакалавриат).
37. Кондраков, Н. П., Иванова М. А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 368 с. – (Высшее образование).
38. Кондратова, И.Г. Учет материальных затрат и контроль за их распределением / И.Г. Кондратова // Экономический анализ: теория и практика. - 2008. - № 9. - С. 34-41.
39. Кукукина, И. Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник – М.: Высшее образование, 2008. –418 с.
40. Лисович, Г. М., Ткаченко И. Ю. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК. – Ростов н/Д: издательский центр «Март», 2000. – 354 с.
41. Маняева В. А. Финансовая структура управления расходами организации для достижения стратегических целей // Междунар. бух. учет. – 2011. – № 10. – С. 30-35.
42. Миргородская Т.В. Аудит: учебное пособие/ Миргородская Т.В. – 4-е издание – М. : Издательство «*КноРус*Издательство», 2014. – 312с.
43. Наумова Н. В. Подходы к распределению накладных расходов в системе управленческого учета на предприятии // Учен. зап. Тамбовского отд-ния РоСМУ. – 2014. – № 2. – С. 117-122.
44. Парушина, Н.В., Кыштымова, Е.А. Аудит. Основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок/ Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. –М.: Издательство: [Форум](http://www.ozon.ru/context/detail/id/856142/), 2009.- 560 с.
45. Подольский В. И. Аудит : учебник / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова ; под ред. В. И. Подольского. − 7-е изд., стер. − М. : Академия, 2011.
46. Расходы деятельности. Расходы операционной деятельности. Учет общепроизводственных расходов [Электронный ресурс] // Life-prog.ru : сайт. - [Б.м.], 2013. – URL: [http://life-prog.ru/1\_18674\_rashodi-deyatelnosti-rashodi-operatsionnoy-deyatelnosti-uchet-obshcheproizvodstvennih-rash...](http://life-prog.ru/1_18674_rashodi-deyatelnosti-rashodi-operatsionnoy-deyatelnosti-uchet-obshcheproizvodstvennih-rashodov.html) (09.06.15)
47. Рогуленко Т.М. Основы аудита / Т.М. Рогуленко, С.В.Пономарева. - 3-е изд.-М.: Флинта: НОУ ВПО «МПСИ», 2010. - 512 с.
48. Скляренко В.К., Прудников В.М. Экономика предприятия: Учебник. М.: ИНФРАМ, 2014. 528 с. (100 лет РЭА им. Г.В. Плеханова).
49. Скобара В. В., Аудит: учеб. для вузов / [В. В. Скобара, Г. И. Пашигорева, О. Л. Островская и др.]; под ред. В. В. Скобара. — М.: Просвещение, - 2005. – 479 с.
50. Соколова, Я. В. Управленческий учет: учебное пособие (бакалавриат) /  М. : Магистр, 2010. — 428 с.
51. Терентьева М.И. Аудит: учебное пособие / М.И. Тереньева. - Ростов н/Д: Феникс, 2010. - 316 с.
52. Терещенко В. С. Обеспечение будущих платежей как источник покрытия расходов на ремонт основных средств и его бухгалтерский учет // Экономика промышленности. – 2011. – Т. 53, № 1. – С. 213-219.
53. Черных И.Н.Бухгалтерский управленческий учет. Электронный доступ-http://www.e-college.ru/xbooks/xbook071/book/index/index.html.
54. Шеремет А. Д. Аудит : учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2009. Янковский, К. П.
55. Шеремет, А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие / под ред. А.Д. Шеремета. – 4-е изд., испр. – М.: Изд-во ИД ФБК-ПРЕСС, 2009. –429 с.
56. Янковский, К. П. Управленческий учет / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь – М. : Изд-во «Питер», 2011. – 368с.
57. Абрютина, М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия / М.С. Абрютина, А.В. Грачев. - М.: Дело и сервис; Издание 3-е, перераб. и доп., **2014**. - 272 c.
58. Антонова, Надежда Аудит учета финансового результата и распределения прибыли / Надежда Антонова. - Москва: **Огни, 2017. - 495** c.
59. Артеменко, В.Г. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие для студентов / В.Г. Артеменко. - М.: Омега-Л; Издание 2-е, **2016**. - 270 c.
60. Аскери Международные стандарты финансовой отчетности / Аскери и др. - М.: Аскери АССА, **2015. - 865** c.
61. Бердникова, Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Т.Б. Бердникова. - М.: ИНФРА-М, **2015**. - 224 c.
62. Бочаров, В.В. Комплексный финансовый анализ / В.В. Бочаров. - М.: СПб: Питер, **2014**. - 432 c.
63. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учет производства, капитала, финансовых результатов и финансовая отчетность. Учебное пособие. - М.: Финансы и статистика, **2013**. - 352 c.
64. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организаций. Учебное пособие / А.И. Нечитайло и др. - М.: Феникс, 2014. - 288 c.
65. Гиляровская, Л.Т. Бухгалтерский учет финансовых резервов предприятия / Л.Т. Гиляровская, Л.А. Мельникова. - М.: СПб: Питер, **2016**. - 192 c.
66. Карлин Анализ финансовых отчетов (на основе GAAP) / Карлин, Макмин Томас; , Альберт. - М.: ИНФРА-М, **2014**. - 445 c.
67. Катасонов, В.Ю. Инвестиционный потенциал хозяйственной деятельности. Макроэкономический и финансово - кредитный аспекты / В.Ю. Катасонов. - М.: МГИМО(У) МИД Росси, **2013**. - 320 c.
68. Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет / Г.Е. Машинистова. - М.: Эксмо, **2017**. - 416 c.
69. Миллер, Мария Анализ финансовых результатов в условиях применения МСФО / Мария Миллер. - Москва: **ИЛ, 2016. - 808** c.
70. Михайлов, Д.М. Мировой финансовый рынок. Тенденции развития и инструменты / Д.М. Михайлов. - М.: Экзамен, **2014**. - 768 c.
71. Рожнова, О.В. Международные стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности: Учебное пособие для вузов / О.В. Рожнова. - М.: Экзамен; Издание 2-е, перераб. и доп., **2013**. - 256 c.
72. Стайнер Ключевые рыночные концепции. 100 основных финансовых терминов / Стайнер, Боб. - М.: СПб: Нева, **2013**. - 250 c.
73. Фридман Аудит: контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / Фридман, Пол. - М.: Аудит, Юнити, **2015**. - 286 c.
74. Фридман, П. Аудит. Контроль затрат и финансовых результатов при анализе качества продукции / П. Фридман. - М.: Аудит, **2015**. - 286 c.
75. Хруцкий, В.Е. Внутрифирменное бюджетирование: настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, В.В. Гамаюнов. - М.: Финансы и статистика, **2014**. - 464 c.
76. Четыркин, Е.М. Методы финансовых и коммерческих расчетов / Е.М. Четыркин. - М.: Дело, **2017**. - 320 c.
77. Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин. - М.: ИНФРА-М, **2016**. - 176 c.
78. Шредер, Н.Г. Анализ финансовой отчетности / Н.Г. Шредер. - М.: Челябинск: Альфа-Пресс, **2017**. - 176 c.
79. Бухгалтерский учет: Учебник / Л.И. Хоружий и др. – М.: Колос, 2004. – 511с.
80. Бухгалтерский учет с элементами налогообложения: Учебник / В.А. Ерофеева и др. – СПб.: «Юридический центр Пресс», 2004. –М.:631с.
81. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996.- 432с.
82. Ансофф И. Стратегическое управление. Сокращенный перевод с англ. – М.: Экономика, 1989. – 519с.
83. Виханский О.С., Наумов А.И. Менеджмент: человек, стратегия, организация, процесс. – М.: Экономика, 1996. – 211с.
84. Кабушкин Н.И. Основы менеджмента. Учебное пособие. – 2-е изд., испр. и доп.. – М.: ТОО «Остожье»; Мн: ООО «Новое издание», 1999. – 366с.
85. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. Перевод с англ. – М.: Дело, 1993 – 702с.
86. Угольников К.Л. История аудита // Контроллинг, 2000. - №1. – с.79.
87. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Антология экономической классики. – М.: «Эконов» - «Ключ», 1993.
88. Маркс К. Теория прибавочной стоимости. – Маркс К., Энгельс Ф. Соч. 2-е изд., т.26.
89. Скоун Тони. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса / пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997.- 179с.
90. Самуэльсон П. Экономика, том 1,2. – М.: НПО Алгон, ВНИИСИ «Машиностроение», 1994.
91. Долан Э.ДЖ. и др. Деньги, банковское дело и денежно-кредитная политика / пер. с англ. В.Лукашевича и др., под общей ред. В.Лукашевича. – Л, 1991.
92. Петров В.П., Клычова Г.С. Кругооборот средств: учет и анализ. – Казань: Татарское книжное издательство, 1990. – 100с.
93. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: Аскери – АССА, 1998. – 890с.