

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: Развитие учета и контроля финансовых результатов
(на примере ООО «Батыр» Селтинского района)

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»
Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник

В.В.Смирнова

Научный руководитель,
к.с.-х.н. профессор

С.М.Концевая

Рецензент,
гл.бухгалтер КФХ Григорьева В.И.

О.И.Лоргова

Ижевск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	8
1.1 Концептуальные положения и методические аспекты формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете в сельскохозяйственных организациях.....	8
1.2 Теоретические аспекты внутрихозяйственного контроля формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.....	19
2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И НЕОБХОДИМОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ РАЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «БАТЫР» СЕЛТИНСКОГО РАЙОНА.....	29
2.1 Анализ современного состояния сельского хозяйства и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций.....	29
2.2 Правовой статус, виды деятельности и организационное устройство организации.....	36
2.3 Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность.....	38
2.4 Анализ состояния финансовых результатов в организации.....	47
2.5 Состояние бухгалтерского учета финансовых результатов в организации.....	49
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «БАТЫР».....	67
3.1 Состояние и пути рационализации первичного учета финансовых результатов в организации.....	67
3.2 Состояние и пути рационализации синтетического и аналитического учета финансовых результатов в организации.....	69
3.3 Организация и методика контроля финансовых результатов в организации.....	79
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	95
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	102
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	108

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Важнейшей отраслью национальной экономики выступает сельское хозяйство. Основной причиной высоких затрат и низких конечных финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций являются потери активов, обусловленные отсутствием эффективно действующей системы внутреннего экономического контроля.

Новые условия развития, изменение организационных структур и поставленные задачи повышения конкурентоспособности сельскохозяйственных организаций предполагают реорганизацию методов управленческого учета, который должен носить превентивный характер, способствовать выявлению причин и виновников потерь, неоправданно высоких затрат по центрам ответственности бизнес-процессов. Необходима разработка новой концепции управления и внутреннего экономического контроля, основанная на управленческом учете, анализе, бюджетировании, мониторинге и координации деятельности всех структурных подразделений сельскохозяйственных организаций.

Одним из важных направлений реализации реформы бухгалтерского учета в России являются вопросы методического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов. Основным условием формирования финансовых результатов производственной деятельности в сельскохозяйственных организациях становится повышение роли управленческого учета, анализа и бюджетирования в снижении затрат и совершенствовании на этой основе комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля.

Вышеизложенное подтвердило значимость рассматриваемой проблемы, предопределило тему исследования и обусловило актуальность

разработки теоретических и методологических основ концепции внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях.

Актуальность разработки теории и методологии внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, в первую очередь, обусловлена следующими причинами:

- необходимостью разработки новых подходов к теоретическому обоснованию и методологии внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях;

- отсутствием целостной информационной базы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях, в особенности системы управленческого учета затрат по центрам ответственности бизнес-процессов;

- отсутствием методологических аспектов применения аналитических процедур в осуществлении экономического контроля финансовых результатов от производственной деятельности сельскохозяйственных организаций, позволяющих своевременно выявлять снижение их по причине допущения непроизводительных потерь всех видов активов;

- необходимостью разработки теоретических и методологических основ бюджетирования финансовых результатов деятельности, способствующих усилению его роли в системе внутреннего экономического контроля сельскохозяйственных организаций. Ученые-экономисты внесли весомый вклад в решение проблем теории, методологии и организации бухгалтерского учета, анализа и бюджетирования. Однако методология комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций разработана еще недостаточно. В связи с этим возникает насущная необходимость в

разработке методологии комплексного учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций путем совершенствования систем управленческого учета, анализа, аудита и бюджетирования.

Недостаточная теоретическая разработанность и высокая практическая значимость проблемы формирования системы внутреннего экономического контроля в сельскохозяйственных организациях, необходимость дальнейшего развития его теории, методологии и организации, а также большая практическая востребованность в конкретных методах и методиках его осуществления обусловили выбор темы исследования и ее актуальность.

Состояние изученности проблемы. На протяжении длительного периода времени многие отечественные ученые-экономисты изучают проблемы теории и практики бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов, среди них Р.А. Алборов, В.Е. Ануфриев, В.Г. Артеменко, А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов, В.В. Бурцев, И.И. Бочкарева, Н.П. Белова, Л.Н. Хоружий, Н.В. Войтоловский, В.Г. Гетьман, А.В. Глущенко, Н.Н. Казакова, В.В. Ковалев, В.В. Петров, О.А. Колеватова, Н.П. Кондраков, А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло, В.Д. Новодворский, С.И. Ожегов, П.Ф. Палий, Л.З. Шиндман, Л.И. Хоружий, У.Ю. Дейч, Я.В. Соколов, И.Р. Сухарев. Несмотря на это, дискуссии по вопросам бухгалтерского учета финансовых результатов и методике проведения контрольных мероприятий продолжаются.

Цель и задачи исследования. Цель исследования состоит в разработке научно обоснованной концепции комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за процессом формирования финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях, направленной на выявление факторов и определение резервов повышения эффективности производства в условиях реформирования российского бухгалтерского учета, отчетности и контроля.

В рамках исследования необходимо решить следующие задачи:

- изучение теоретических и методологических основ учета и контроля финансовых результатов;
- изучение экономической характеристики рассматриваемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;
- изучение состояния учета и контроля финансовых результатов в организации;
- разработка рекомендаций по рационализации и развитию учета и контроля финансовых результатов в организации.

Объект и предмет исследования. В качестве объекта исследования в диссертации выступает сельскохозяйственная организация ООО «Батыр» Селтинского района.

Предметом исследования является развитие учетно-аналитического обеспечения экономического контроля финансовых результатов деятельности в сельскохозяйственных организациях.

Основные результаты исследования, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:

- теоретические положения, определяющие сущность учета и контроля финансовых результатов;
- оценка экономического и финансового состояния изучаемой организации;
- предложения и рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля финансовых результатов деятельности организации.

Практическая значимость исследования заключается в разработке теоретических положений, методов и рекомендаций по совершенствованию учета и контроля финансовых результатов. Практическое применение полученных результатов предполагает рационализацию учета:

1. При составлении приложений к учетной политике нужно руководствоваться ПБУ 1/2008, а также методическими указаниями по

проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

2. При приеме первичной документации в бухгалтерии необходимо проверять на наличие всех указанных в документах реквизитов и впредь не работать с ненадлежаще оформленной документацией для большей достоверности финансовой отчетности;

3. Кассиру ООО «Батыр» следует соблюдать положения правил ведения кассовых операций в РФ, для устранения выявленных нарушений в ходе проведения проверки.

Апробация и реализация результатов исследования. Основные положения работы были доложены и одобрены на научно-практических и методических конференциях ФГБОУ ВО Ижевской ГСХА – 2014-2015гг.

Объем и структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 114 страницах машинописного текста, включая 28 таблиц и 14 рисунков.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1 Концептуальные положения и методические аспекты формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете в сельскохозяйственных организациях

Финансовые результаты – это результаты, полученные от основной (обычной) деятельности организации и от ее прочих операций. Финансовые результаты в широком смысле слова можно характеризовать как промежуточные, то есть расходы и доходы, конечные – прибыли и убытки организации. При этом доходы и расходы могут формироваться в бухгалтерском учете как текущие доходы и расходы, так и доходы и расходы будущих периодов в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации [45, с.88].

Согласно п. 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации», утвержденному приказом Минфина РФ от 06.05.1995г. № 32н с последующими изменениями и дополнениями (ПБУ 9/99) (ред. от 06.04.2015), «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»[13].

В пункте 2 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организаций» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н, с последующими изменениями и дополнениями) (ПБУ 10/99) (ред.от 06.04.2015) говорится: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [14].

Аналогично определяются доходы и расходы в Принципах подготовки и составления финансовой отчетности, сформулированные к МСФО: «Доходы – это увеличение экономических выгод организации за отчетный период, что приводит к расширению активов и уменьшению обязательств, результатом чего является рост собственного капитала (исключая вклады собственников в уставной капитал). Доход включает выручку, полученную в результате основной (уставной) и неосновной деятельности организации». «Расходы – это сокращение экономических выгод, которое выражается в уменьшении или потере стоимости активов или увеличении обязательств, приводящих к уменьшению собственного капитала (исключая изъятия собственников из уставного капитала). При отражении расходов действует правило соответствия – расходы признаются в отчетном периоде, только если они привели к доходам данного периода» [47, с.200].

Как в отечественных ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, так и в МСФО доходы и расходы рассматриваются как объекты бухгалтерского учета и элементы финансовой отчетности организаций. Условия отражения и признания в бухгалтерском учете доходов и расходов в указанных отечественных стандартах и МСФО почти совпадают, за исключением незначительных особенностей. Например, в российских стандартах критерии признания доходов и расходов более детализированы и обязательны к исполнению. В МСФО имеются такие особенности, которые заключаются в том, что некоторые доходы и расходы могут признаваться в бухгалтерском учете без их подтверждения документально. По нашему мнению, сформулированные определения сущности и содержания доходов и расходов организаций в российских правилах (стандартах) являются достаточно обоснованными, учитывают направления деятельности организации, ее операции, а также требования МСФО. Вместе с тем, в выше указанных российских ПБУ 9/99, 10/99 не были учтены особенности формирования доходов и расходов в

сельском хозяйстве, их признания в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности указанных экономических субъектов.

В МСФО 41 «Сельское хозяйство» также не предусмотрены определения доходов и расходов. В данном МСФО говорится лишь о прибыли как приращение справедливой стоимости биологических активов и сельскохозяйственной продукции (в момент ее сбора) над затратами сельскохозяйственного производства за отчетный период. Поэтому считаем объективной необходимостью определения сущности и содержания доходов и расходов в сельском хозяйстве с целью использования основных положений МСФО 41 «Сельское хозяйство» в отечественном сельскохозяйственном учете, в том числе методики оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу[15].

Современные ученые имеют различные подходы к пониманию доходов, которые представлены в таблице 1.1

Расходы представляют движение ресурсов, приводящее к уменьшению экономических выгод, в частности прибыли, путем использования или потребления ресурсов в процессе получения дохода. К факторам, влияющим на расходы, экономисты относят: материальные ресурсы, рабочую силу, участвующие в процессе производства продукции, работ и услуг. Расходы связаны с производством и продажей продукции организации и прямо или косвенно ведут к использованию факторов производства [128].

Таблица 1.1 – Подходы к определению доходов в системе бухгалтерского учета

Автор	Определение
1	2
Словарь С.И. Ожегова	Деньги или материальные ценности, получаемые от организации [43, с.789].
Я.В. Соколов, М.Л. Пятов	Доход - это реальный или потенциальный (в зависимости от методики признания) денежный поток, увеличивающий объем собственных источников средств [49, с.52].

Продолжение таблицы 1.1

1	2
Н.Н. Казакова	Доходами организации следует признавать увеличение прибыли организации в течение отчетного периода, происходящее в форме получения или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается величиной капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала [31,с.88].
Хоружий Л.И., Дедова О.В.	Доходы - изменения в структуре капитала организации в связи с поступлениями ресурсов, определяемые как результат конкретных целенаправленных действий хозяйствующего субъекта, выполняемых в рамках осуществляемой деятельности[47,с.199].
Современный экономический словарь	В широком смысле слова - любой приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью. Доход компании - как увеличение ее активов или уменьшение обязательств, приводящие к увеличению собственного капитала [42, с.899].
ПБУ 9/99 «Доходы организации» (ред. от 06.04.2015)	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [13].

FASB определяет расходы как выбытие или другое использование активов, или образование кредиторской задолженности в результате производства товаров, оказания услуг или выполнения других видов деятельности, относящихся к основной. FASB акцентирует внимание на выбытии активов организации для оплаты факторов производства.

В МСФО расходы описаны как уменьшение экономических выгод, которое происходит в виде выбытия, приводящее к уменьшению капитала и не связано с распределением между учредителями.

В таблице 1.2 представлены подходы к пониманию расходов в российской системе бухгалтерского учета.

Таблица 1.2 – Подходы к определению расходов в системе бухгалтерского учета

Автор	Определение
1	2
Я.В.Соколов, М.Л. Пятов	Расход – реальный или потенциальный денежный поток, уменьшающий объем собственных источников средств[49, с.58].

Продолжение таблицы 1.2

1	2
А.В, Глущенко	Уменьшение средств или увеличение его долговых обязательств в процессе хозяйственной деятельности [29,с.53].
И.И. Бочкарева	Расходы представляют собой отток экономических выгод в течение отчетного периода в форме уменьшения или использования активов организации или увеличения ее обязательств, приводящий к уменьшению капитала и отличный от распределения капитала между участниками организации [25,с.413].
Н.П.Кондраков, М.А. Иванова	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества[36,с.368].
О.А. Колеватова	Расходы - это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, имущества) и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [36,с.22].
Л.И. Хоружий, О.В. Дедова	Расходы – использование имеющихся в собственности или на других вещных правах ресурсов при производстве и продаже продукции (работ, услуг), повлекших изменения в структуре капитала и направленных на получение доходов, а также обеспечивающих нормальное функционирование деятельности организации [47,с.185].
В.Ф. Палий	Расходы – уменьшение средств организации или увеличение его обязательств, которые возникают в процессе хозяйственной деятельности в целях получения прибыли и приводят к уменьшению величины собственного капитала [45,с.88].
ПБУ 10/99 «Расходы организации» (ред. от 06.04.2015)	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) [14].

Хотя российские стандарты по ведению бухгалтерского учета и опираются на международные стандарты, существуют отличия в признании доходов и расходов по причинам различий культурного, экономического, идеологического характера и др. Различия подходов в признании расходов в российской и зарубежной практике рассмотрены на рисунке в приложении А.

В экономическом подходе расход - это любое выбытие средств (активов) организации, и не имеет значения, в результате чего происходит

уменьшение актива. Отсюда следует, что расходом является продажа продукции, товаров, работ или услуг организации и появление задолженности покупателей до оплаты [45, с.28].

В бухгалтерской точке зрения сочетаются экономическая и юридическая трактовки. Здесь доходы и расходы выступают как факторы формирования финансовых результатов деятельности организации (роста или уменьшения прибыли, возникновения убытков) и оказывают влияние на капитал собственников, только после ее распределения.

Финансовый результат, как конечный итог деятельности организации, выражается величиной прибыли (убытка) путем соотношения доходов и расходов и является индикатором успешной деятельности, создает дальнейшие перспективы существования организации [45, с.32].

Бухгалтерский и экономический подходы к определению финансового результата рассматриваются как базовые. Бухгалтерская (балансовая) прибыль выступает результатом продажи активов и определяется в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета как разница между доходами и расходами, которые признаются в отчетном периоде, и отражается в отчете о финансовых результатах.

Здесь финансовые результаты – это сумма превышения выручки организации над издержками (явные издержки), а нераспределенная прибыль выступает объективным показателем, так как определяется принятым вариантом оценки расходов организации.

Под экономической прибылью (убытком) понимают прирост (уменьшение) капитала собственников за определенный период и находится путем соотношения совокупных доходов и совокупных расходов организации (включая явные и неявные издержки) [44, с.512].

Экономическая трактовка считается уже, нежели бухгалтерская, так как эта трактовка финансовых результатов включает помимо явных издержек еще и внутренние издержки, не отраженные в бухгалтерских документах.

Мы считаем, что экономический подход к формированию финансовых результатов соответствует статической балансовой теории, а бухгалтерский подход - динамической теории, что, несомненно, оказывает влияние на цели и задачи ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности, а также на итоговую величину прибыли организации.

В.Е. Ануфриев видит необходимость разделения понятий экономической и бухгалтерской прибыли. Так, экономической прибылью является разница между всеми доходами организации и альтернативными (вмененными) издержками, израсходованными на производство. Превышение вмененных издержек над общим доходом свидетельствует о получении убытка[21, с.24]. Подходы различных авторов по отношению к прибыли представлены в таблице 1.3:

Таблица 1.3 - Подходы к определению финансового результата (прибыль или убыток) в системе бухгалтерского учета

Автор	Определение
1	2
Р.А. Алборов	Прибыль в абсолютном выражении не обладает свойством совокупного эффекта, она «впитывает в себя» такие факторы, как себестоимость продукции, приращение объема продукции, ее качество, ассортимент и т.д., но не отражает результаты применения ресурсов, т.е. авансирования капитала, что проявляется только в показателе рентабельности [19, с.60].
А.Д. Ларионов	Положительный финансовый результат (прибыль) возможен только при превышении доходов над расходами, при этом собственный капитал должен быть не только сохранен, но и преумножен[37,с.69].
В.Д. Новодворский	«Подлинный финансовый результат деятельности организации как коммерческого проекта собственников можно определить только после его ликвидации [41,с.63].
В.В. Бурцев	Прибыль – это следствие успешного (эффективного) расхода капитала..., плата за инвестиции». Показывая расходы будущих периодов финансовый результат автоматически увеличиваются. Показывая доходы будущих периодов финансовый результат занижается[24,с.521].
Я.В.Соколов, М.Л. Пятов	Финансовый результат – разность между доходами и расходами хозяйствующего субъекта или прирост его чистых активов». Внимание уделяется капитализированным и декапитализированным доходам и расходам и их влиянию на финансовый результат [49,с.47].

Продолжение таблицы 1.3

1	2
Н.Г. Белов	Прибыль - это выраженная в денежной форме часть дохода конкретно функционирующей организации, обусловленная внутренней, внешней средой и уровнем предпринимательства, выступающая как разница между общей величиной доходов и расходами организации, необходимая для осуществления процесса расширенного воспроизводства и удовлетворения интересов государства, инвесторов, работников и т.д [26,с.608].
Л.И. Хоружий	Прибыль - экономическая категория, характеризует финансовый результат предпринимательской деятельности организации, показатель, наиболее полно отражающий эффективность производства, объем и качество выпускаемой продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости. При расчете прибыли осуществляется сопоставление доходов и расходов, а не оценка денежных средств [48,с.165].

Несмотря на частые изменения действующих положений бухгалтерского учета, введение новых положений ПБУ 9/99 и 10/99 на протяжении пятнадцати лет остаются неизменными. Такая ситуация приводит к разрыву сопоставимости данных и застою в развитии бухгалтерского учета финансовых результатов.

Как пишут авторы Р.А. Алборов, С.М. Концевая, С.Р. Концевая, информация о финансовых результатах в бухгалтерском учете формируется на основании классификационного признака экономической однородности фактов хозяйственной жизни, а предоставление такой информации внешним пользователям о процессах деятельности происходит поэтапно и направлено на раскрытие элементов структуры конечного финансового результата.

Основные данные о финансовых результатах деятельности организации отражаются в форме «Отчет о финансовых результатах» в следующем виде:

- 1) валовая прибыль (убыток);
- 2) прибыль (убыток) от продаж;
- 3) бухгалтерская прибыль (убыток) или прибыль до налогообложения;
- 4) чистая прибыль (убыток).

Валовая прибыль является чистым доходом от продаж и схожа с показателем маржинального дохода. Валовая прибыль находится как разница между выручкой от продажи продукции (товаров, работ, услуг) и их себестоимостью.

Финансовый результат от основной деятельности выражается прибылью от продаж. С помощью анализа прибыли от продаж возможно оценить эффективность деятельности организации, резервы ее повышения, принять эффективные управленческие решения.

В системе нормативно-правового регулирования в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности дается единственное определение финансового результата: «бухгалтерская прибыль (убыток) (или прибыль до налогообложения) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с настоящим Положением»[20, с.199].

Согласно МСФО 12 «Налоги на прибыль», бухгалтерской прибылью является чистая прибыль (убыток) за период до вычета расхода по налогу на прибыль.

На размер прибыли до налогообложения воздействуют факторы прямого влияния (прибыль от продаж, проценты к получению, доходы от участия в других организациях и прочие доходы) и факторы обратного влияния (проценты к уплате и прочие расходы), которые находятся в прямой зависимости с прибылью.

Показатель «бухгалтерская прибыль» имеет ряд недостатков: отсутствует однозначная и четкая формулировка понятия «бухгалтерская прибыль» в отечественной и зарубежной литературе; различия в определении и формировании доходов и расходов в подходах разных стран ограничивают сопоставимость показателей прибыли в разных организациях;

ограничивается сопоставимостью данных по прибыли, рассчитанных за разные отчетные периоды за счет инфляционной составляющей [17].

По нашему мнению, бухгалтерская прибыль – это величина положительного финансового результата в отчетном периоде, которая является результатом бухгалтерской оценки и отражения фактов хозяйственной жизни, путем применения способов и приемов, выбираемых организацией самостоятельно в соответствии с требованиями настоящего законодательства.

Итоговым финансовым результатом хозяйственной деятельности организации является чистая прибыль – часть прибыли, которая остается в распоряжении организации после уплаты налогов, отчислений, обязательных платежей. Чистая прибыль используется для расширения производства и распределяется организацией по решению собственников [23, с.18].

К нормативно-правовым документам, регулирующим основные правила и процедуры формирования информации о доходах и расходах организации, относятся положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации». В основу этих документов положены методологические принципы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые также отражаются в Положении по бухгалтерскому учету 1/08 «Учетная политика организации»[8].

В комитете по стандартам финансового учета (FASB) доход определяется как приток активов организации или погашение кредиторской задолженности (или комбинация того и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других операций, составляющих ее основную деятельность.

МСФО 18 «Выручка» определяет доход как увеличение экономических выгод (приток или увеличение активов, или уменьшение обязательств) за отчетный период, увеличивающий капитал организации[17].

Согласно действующим нормативным положениям (ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации») финансовые результаты подразделяются на результаты от обычной и прочих видов деятельности.

Для организации бухгалтерского учета, финансового планирования и контроля финансовых результатов в системе управления сельскохозяйственной деятельностью, в рамках данной выпускной квалификационной работы мы предлагаем усовершенствовать классификацию доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве (рисунок 1.2). Предлагаемая классификация доходов, расходов и финансовых результатов позволяет организовать их учет по общеустановленному и специальному порядку, а также составлять отчет о финансовых результатах по действующему порядку и специальную справку (таблицу) к данному отчету в качестве приложения о доходах, расходах и финансовых результатах.

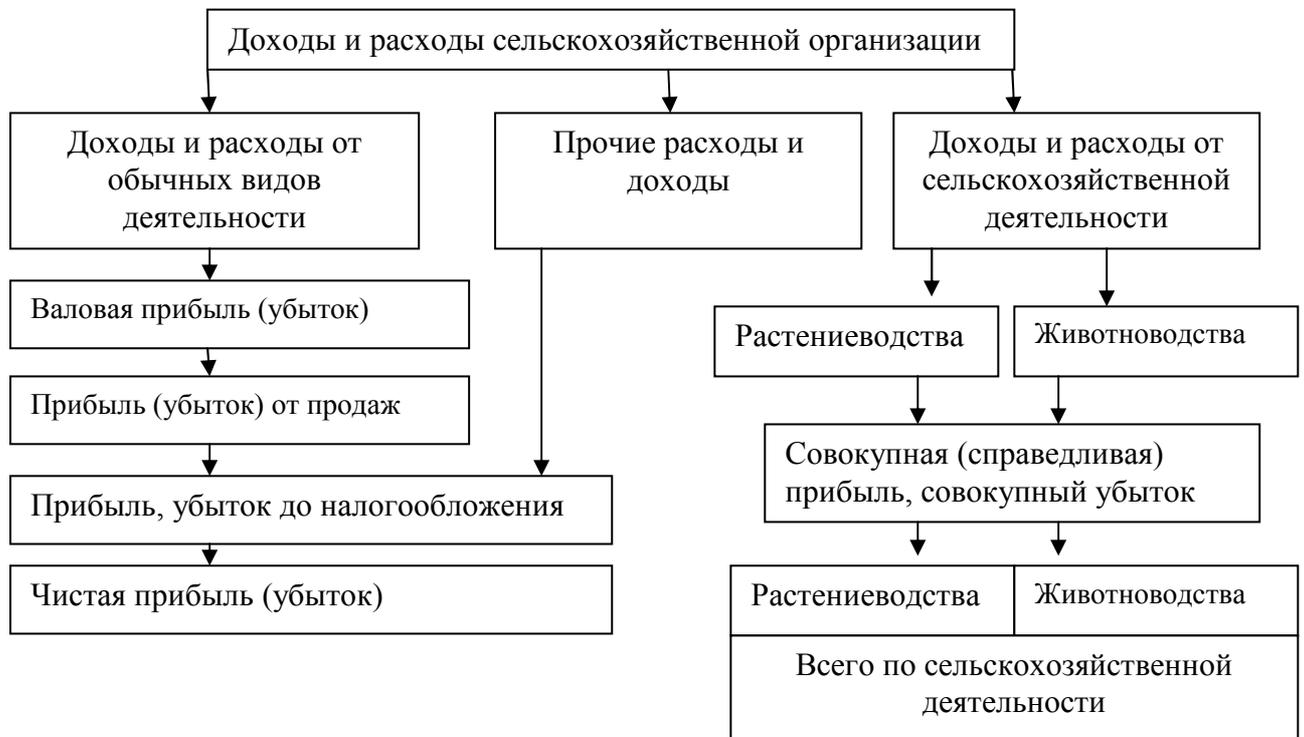


Рисунок 1.2 - Классификация доходов, расходов и финансовых результатов в сельском хозяйстве

Кроме того, данная классификация доходов, расходов и финансовых результатов позволит анализировать и контролировать указанные показатели, определять по ним отклонения за счет изменений: справедливой стоимости, количества и качества биологических активов, сельскохозяйственной продукции, их структурных сдвигов.

На основании всего этого можно будет более объективно, обоснованно планировать доходы, расходы и прибыль организации, принимать научно-обоснованные управленческие решения по повышению эффективности сельскохозяйственной деятельности.

Итак, можем сделать вывод о том, что обеспечение полной и достоверной информацией о результатах деятельности организации, предотвращение отрицательных результатов и получение положительных финансовых результатов является главными направлениями бухгалтерского учета. Данная информация, как правило, выражается величиной прибыли.

Основными элементами, участвующими в формировании методологических и методических основ финансовых результатов, являются доходы и расходы организации, без понимания сути которых немислимо понимание информации о деятельности организации, которая содержится в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.2 Теоретические аспекты внутрихозяйственного контроля формирования финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях

Ревизор – консультант вправе осуществлять ревизионную деятельность с даты внесения сведений о нем в единый реестр ревизионных союзов и ревизоров – консультантов.

Ревизоры – консультанты являются независимыми при осуществлении ревизий и в случае попыток руководителей ревизионного союза или руководителей - члена ревизионного союза оказать влияние на них при

осуществлении ревизий обязаны вынести этот вопрос на обсуждение общего собрания членов ревизионного союза либо общего собрания членов организации [20, с.27].

В современных условиях необходимо обеспечить возможность эффективности функционирования всех видов деятельности организации на различных уровнях управления.

В этой связи основными задачами ревизии должны стать:

- установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, законности и целесообразности совершенных ими финансовых и хозяйственных операций;

- оказание содействия и помощи в правильной организации бухгалтерского учета и отчетности организации;

- обеспечение заинтересованных внутренних пользователей организации объективной информацией по результатам ревизии;

- экспертиза постановки бухгалтерского учета и финансовой отчетности с целью определения их соответствия действующим нормативным актам, правовому статусу и учредительным документам, отраслевым и организационным особенностям организации и обоснование предложений по устранению выявленных недостатков и отклонений;

- разработка проектов повышения эффективности хозяйственной деятельности путем введения четкой системы имущественной ответственности членов организации и должностных лиц организации, модернизации системы экономических регламентов, совершенствования стратегий управления, особенно финансовой стратегии, а также учетной и налоговой политики;

- оказание всесторонней консультационной помощи аппарату управления в решении как текущих, так и долгосрочных проблем финансово – хозяйственной деятельности в рамках возможностей системы менеджмента организации.

Кроме выше перечисленных задач, ревизия может способствовать:

- выявлению и мобилизации имеющихся резервов производства, сверх-нормативных запасов;
- предупреждение и устранение факторов, отрицательно влияющих на эффективность деятельности организации;
- соблюдение имущественных интересов организации;
- создание среды социально-экономического доверия в организации путем введения четкой регламентации имущественных отношений членов организации, а также доверия внешних пользователей финансовой отчетности, прежде всего кредиторов;
- развитию систем внутреннего контроля и самоконтроля работников организации в повышении эффективности финансово – хозяйственной деятельности [20, с.33].

Основными функциями ревизии деятельности кооперативов в современных условиях являются: информационная; контрольная; обратной связи; аналитическая; методическая; моделирования; социальная.

Информационная функция ревизии заключается в обеспечении достоверной информацией внутреннего управления и внешних пользователей путем проверки достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Контрольная функция тесно взаимосвязана с информационной функцией, так как они обе вытекают из сущности и целей ревизии.

Функция обратной связи – порождена информационной и контрольной функциями и обеспечивает действенность системы управления; аналитическая функция, с которой взаимосвязаны все функции в использовании информации для анализа финансово- хозяйственной деятельности организации.

Методическая функция связана с разработкой ревизорами – консультантам методических рекомендаций, положений по правильному ведению бухгалтерского учета, выполнению других экономических работ.

Функция моделирования связана с разработкой ревизорами – консультантами различных моделей, проектов для кооперативов (моделей внедрения прогрессивных методов и систем управленческого учета, проектов бизнес-планов, учетной политики, отражения операций на счетах, разработка проектов управленческих решений и т.д.).

Социальная функция заключается в защите законных имущественных интересов собственников, способствуя представлению им достоверной информации для принятия решений, а также при представлении их имущественных интересов в суде и арбитраже. Кроме того, социальная функция проявляется еще и в защите материальных и моральных интересов работников организации и др. Перечисленные функции могут быть дополнены, они отражают наиболее фундаментальные свойства данной системы. В частности, можно выделить также такие функции как: оперативную, коммуникативную, превентивную. Все эти функции направлены на предупреждение неблагоприятных последствий хозяйственной деятельности организации [20, с.37].

Основополагающим звеном развития ревизии является совокупность его научных принципов. Основополагающими принципами ревизии являются:

а) принцип научности ревизии – означает использование в процессе ревизии достижений научных методов познания его предмета и технических средств, программных продуктов автоматизированной обработки и интерпретации информации для решения задач ревизии и осуществление его функций;

б) принцип доступности – означает доступность ко всем объектам наблюдения и источникам информации при проведении ревизии;

в) принцип действенности, результативности ревизии – означает направленность ревизии не столько на выявление отклонений и недостатков или же положительных моментов как таковых, сколько на выработку конкретных мер по устранению негативных явлений, по предупреждению возможных убытков, сбоев элементов систем хозяйственного механизма и т.д.;

г) принцип целенаправленности – означает проведение ревизии строго по требованиям разработанного плана и детализированной программе для выявления нарушений, недостатков и положительных моментов проверяемых объектов, составления объективного ревизионного заключения;

д) принцип своевременности – означает своевременное выявление негативных явлений в деятельности проверяемого организации и своевременную их корректировку до того, как эти проблемы перерастут в кризис;

е) принцип объективности ревизии – означает достоверность и доказательность результатов ревизии в данном кооперативе;

ж) принцип системности, комплексности – означает, что при ревизии для достижения целей и результативности, их объективности необходимо собрать исчерпывающие свидетельства путем системного, комплексного изучения объекта наблюдения и контроля в кооперативе;

з) принцип конфиденциальности – означает, что информация, получения в ходе ревизии и после его окончания является коммерческой тайной и может быть использована или передана третьим лицам только с согласия руководства организации (данного в письменной форме) или по решению суда;

и) принцип гибкости, активности и адаптивности ревизии к происходящим изменениям внутренней и внешней среды;

к) принцип конкретности целей и результатов – цели ревизии и полученные результаты должны быть объективными, смысловыми, доказательными;

л) принцип экономичности системы ревизии – затраты на создание системы ревизии должны окупаться полученными результатами в ревизионном союзе, а также в проверяемом кооперативе;

м) принцип понимаемости, простоты системы ревизии – исполнители ревизии должны понимать данную систему и придерживаться стандартных правил проведения своей работы [20,с.66].

Согласно авторам Р.А. Алборов, С. М. Концевая, С.Р. [20, с.28] в процессе внутривладельческого контроля ревизору необходимо провести процедуры предварительного обзора. Мы представили данные процедуры в таблице в Приложении А.

Информация, полученная в ходе предварительного обзора о сельскохозяйственной организации помогает ревизорам – контролерам выявить существенные проблемы и оценить различные аспекты эффективности ревизии.

Полнота ревизии для объективной оценки достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности достигается путем проведения документальных ревизий.

Поэтому с целью установления сущности, законности, целесообразности и оценки достоверности совершаемых хозяйственных операций ревизоры – консультанты могут использовать различные методические приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета.

Опишем приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Приемы проверки документов и регистров бухгалтерского учета[20, с.93]

Прием проверки документов	Характеристика приема
Проверка документов (формальная проверка и проверка по существу)	Проверка документов означает, что в первую очередь документы изучаются с формальной стороны, чтобы установить: составлен ли он по утвержденной форме, имеет ли все необходимые подписи должностных лиц, заполнены ли другие обязательные реквизиты (наименование документа, дата составления, содержание хозяйственной операции, измерители операции в натуральном и денежном выражении), нет ли в нем подчисток и не оговоренных исправлений, имеются ли надлежаще оформленные приложения, на которые дана ссылка в документе и др.. Достоверность и ценность информации, полученной в ходе такой проверки во многом зависит от качества системы внутреннего контроля организации.
Арифметическая или счетная проверка документов	Арифметической проверке подвергаются также данные справок и расчетов бухгалтерии, составление которых связано с исправлением ошибок, расчетами по распределению фонда оплаты труда, начислению амортизации по основным средствам, распределению косвенных расходов, калькуляции себестоимости продукции и т.д.
Сопоставление (сверка) документов	Сопоставление документов заключается в том, что достоверность и правильность отраженных в документах хозяйственных операций проверяется путем сопоставления данных разных документов, относящихся к одним и тем же или различным, но взаимосвязанным хозяйственным операциям.. Встречной проверкой документальных данных или сопоставлением документов вскрываются случаи хищения, которые скрываются путем исправления данных в отдельных документах, составления новых, подложных документов и замены ими настоящих, подлинных документов, неправильного отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций или не отражения их в бухгалтерском учете.
Письменный запрос	Письменный запрос представляет собой получение необходимых сведений по проверяемому вопросу от соответствующих организаций и отдельных лиц в письменном виде путем запроса. Данный методический прием широко используется для получения исчерпывающих ревизионных доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц организации в ходе проведения ревизии.
Экономический анализ	Пересчет заключается в проверке арифметической точности итогов документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Пересчет, как правило, осуществляется выборочно.

Как пишет автор Р.А. Алборов для того чтобы установить достоверность показателей конечного результата, ревизор – консультант должен проверить правильность учета затрат на производство (издержек обращения) и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), платежей

наличными и в форме безналичных расчетов, расчетов по оплате труда, с финансовыми органами по внебюджетным платежам, с дебиторами и кредиторами.

Все операции, связанные с учетом затрат на производство или издержек обращения, расчетами и так далее, должны быть подтверждены первичными документами. Изучая все основные реквизиты первичных документов, ревизор - консультант призван убедиться в достоверности этих документов и оправданности (законности) проведенных хозяйственных операций. Здесь необходимо проверить соблюдение требований, предъявленных к порядку оформления документации, а также уметь выявлять недоброкачественные или недействительные документы, которые можно определить по различным признакам нарушений.

Далее ревизору – консультанту следует проверить:

- правильность учета и формирования полной (коммерческой) себестоимости реализованной продукции (работ, услуг);
- правильность учета и полноту отражения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность оценки реализованной продукции (работ, услуг); обоснованность и правильность учета прочих доходов;
- соответствие данных аналитического учета финансовых результатов с данными синтетического учета в журнале-ордере № 15-АПК, Главной книге и отчетности по форме № 2.

Получение прибыли – это основная цель предпринимательской деятельности. Но в силу определенных обстоятельств (незнания налогового законодательства, запущенности бухгалтерского учета, невыполнения договорных обязательств и др.) организация может нести убытки. Поэтому для обобщения информации о конечных результатах деятельности организации необходимо использовать данные счета 99 «Прибыли и убытки». Довольно часто встречается такая ошибка, когда в организации в

конце каждого месяца закрывают счет 99. Поэтому необходимо помнить, что в настоящее время прибыль (убыток) в течение года отражается отдельными статьями развернуто: на кредите счета 99 – полученная прибыль, а на дебете счета 99-убыток и платежи по налогу на прибыль и финансовым санкциям.

При проверке финансовых результатов ревизору – консультанту необходимо также проверить правильность: начисления и своевременность вноса в бюджет налога на прибыль (кроме сельскохозяйственных производственных кооперативов). При ревизии правильности начисления и своевременности взносов в бюджет платежей по налогу на прибыль следует обратить внимание ревизора – консультанта на то, что часто многие работники органов налогового контроля необоснованно штрафуют организации путем наложения штрафных санкций в размере 100% от так называемого «сокрытого дохода». В этом случае целесообразно напомнить, что в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода взыскивается штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога.

Ревизору – консультанту необходимо обратить внимание на то, что доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны быть отражены в бухгалтерском балансе организации отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты при наступлении отчетного периода, к которому они относятся. В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), проверка которого проводится путем вычитания из валовой прибыли (в отчетности – по форме № 2) отчетного периода суммы причитающихся за счет прибыли налогов и иных аналогичных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

В процессе проверки ревизор – консультант должен установить правильность учета текущего начисления налога прибыль в организациях –

налогоплательщиках. Источниками проверки правильности текущего использования прибыли являются расчеты бухгалтерии, журнал-ордер № 15-АПК, Главная книга, налоговые декларации, отчетность по форме № 2 [20, с.92].

В.В. Бурцев в своем учебнике пишет, что развитие системы внутреннего контроля – это непрерывный процесс, заключающийся в обосновании и реализации наиболее рациональных форм, методов, способов и путей ее создания и развития, а также в упорядочении отдельных сторон контроля на основе оценки его адекватности внутренним и внешним условиям организации. Однако существует также ряд общих закономерностей и методов повышения эффективности функционирования системы внутреннего контроля, подходящих для большинства крупных и средних сельскохозяйственных организаций. Отдельные рекомендации могут быть полезными и для небольших организаций, несмотря на недостаточность ресурсов для построения эффективной системы внутреннего контроля, в рамках данной работы мы приведем предложения по развитию бухгалтерского учета и внутреннего контроля финансовых результатов [24,с.521].

Таким образом, контроль хозяйственных операций по формированию финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации и использованию прибыли дополняется рекомендациями по устранению выявленных недостатков и внесением соответствующих корректировок в учетные данные и отчетность.

Контроль формирования финансовых результатов в организациях необходим, поскольку он позволяет выявить ошибки и недостатки, которые в своей деятельности допускает организации, что, в свою очередь, приводит к уменьшению прибыли. Устранение всех недостатков увеличит прибыль организации.

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И НЕОБХОДИМОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ РАЦИОНАЛЬНОЙ МОДЕЛИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ООО «БАТЫР» СЕЛТИНСКОГО РАЙОНА

2.1. Анализ современного состояния сельского хозяйства и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций

Финансовые результаты, и в экономической науке, и в деятельности хозяйствующих субъектов - это либо прибыль, либо убыток сельскохозяйственной организации за отчетный период.

Исследование в работе сущности и экономического содержания категории финансовых результатов позволяет отметить, что финансовый результат - это формируемый показатель прибыли или убытка за отчетный период, оказывающий влияние на величину собственного капитала сельскохозяйственной организации. Выявление финансового результата от реализации продукции производства текущего отчетного периода в сельскохозяйственных организациях возможно лишь в конце года, поскольку только в это время определяется фактическая себестоимость произведенной и реализованной продукции.

В таблице 2.1 представим финансовые результаты по производству и реализации молока в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

Таблица 2.1 – Финансовые результаты по производству и реализации молока в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

Район	Производство (тонн)	Себестоимость (руб./ц)	Цена реализации (руб./ц)	Надой на 1 фуражную корову (кг)	Выручка от реализации и (тыс.руб.)	Рентабельность (%)
1	2	3	4	5	6	7
Алнашский	31169	1405	1616	4975	445413	15
Балезинский	44814	1306	1549	5291	610449	19
Вавожский	40713	1289	1663	6246	620986	29

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Воткинский	18702	1517	1658	4943	276783	9
Глазовский	31558	1277	1990	5008	550068	56
Граховский	13052	1346	1658	5638	202768	23
Дебесский	20402	1244	1570	4914	278180	26
Завьяловский	26213	1355	2074	5475	468054	53
Игринский	20669	1372	1566	5636	289370	14
Камбарский	2720	1170	1510	3942	38353	29
Каракулинский	11971	1439	1534	4163	166713	7
Кезский	23973	1346	1558	4290	322465	16
Кизнерский	9190	1200	1550	4091	129256	29
Киясовский	6059	1390	1473	5044	76003	6
Красногорский	6841	1412	1530	3669	83933	8
Малопургинский	33943	1275	1654	5439	454547	30
Можгинский	37727	1434	1663	5103	568590	16
Сарапульский	27673	1248	1672	4696	396319	34
Селтинский	11678	1279	1584	3864	148417	24
Сюмсинский	4479	1283	1565	4210	54494	22
Увинский	34520	1327	1647	5080	509661	24
Шарканский	28073	1270	1711	4631	414539	35
Юкаменский	14244	1346	1563	3681	194590	16
Якшур-Бодьинский	9036	1344	1604	3899	129090	19
Ярский	8668	1238	1566	4121	114528	27
Итого:	518 087	1 328	1 662	4 915	7 543 568	25,1

По финансовым результатам производства и реализации молока сельскохозяйственных организаций по Удмуртской Республики за январь-декабрь 2015г. 23,8% молока в республике получено в сельскохозяйственных организациях Балезинского района (8,1%), Вавожского района (8,2%) и Можгинского района (7,5%).

По эффективности производства молока лидером является Глазовский район, имеет самые высокие показатели в республике по рентабельности производства и цене реализации.

Самая высокая продуктивность производства молока в течение ряда лет сохраняется в Вавожском районе. Так, надой молока в среднем по Вавожскому району по итогам 2015 года составил 6246 кг на 1 фуражную

корову, что соответствует 1 месту в рейтинге и на 27,1% превышает среднереспубликанский показатель.

В сельскохозяйственных организациях в производственном республиканском рейтинге СХПК «Колос» Вавожского района лидирует по объему производства и выручке от реализации молока. На 2-м месте по этим же показателям находится СПК «Удмуртия» Вавожского района. ООО «Чура» Глазовского района занимает 1 место по надою молока на 1 фуражную корову.

ООО «Заря» Завьяловского района имеет самую высокую рентабельность производства молока и занимает 2-ю строчку по цене реализации. Самая низкая себестоимость молока у ООО «АгроНива» Сарапульского района.

На рисунке 2.1 представим структуру выручки от производства молока в 2015г.



Рисунок 2.1 – Структура выручки от продажи молока в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

Далее в таблице 2.2 представим финансовые результаты по производству и реализации мяса в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

Таблица 2.2 - Финансовые результаты по производству и реализации мяса в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

Район	Производство (тонн)	Себестоимость (руб./ц)	Цена реализации (руб./ц)	Выручка от реализации (тыс. руб.)	Рентабельность (%)
Алнашский	2059	9295	6370	126436	-31
Балезинский	3300	11986	6360	193809	-47
Вавожский	3865	6890	7661	248827	11
Воткинский	985	13258	8508	89760	-36
Глазовский	1933	13542	5921	104174	-56
Граховский	612	10402	6578	39859	-37
Дебесский	1300	12159	5785	78178	-52
Завьяловский	1589	15599	6573	104481	-57,9
Игринский	1183	8996	6579	79600	-27
Камбарский	129	14030	5940	7675	-58
Каракулинский	733	14613	7250	74127	-50
Кезский	1624	8487	6034	106128	-29
Кизнерский	515	9377	6431	29093	-31
Киясовский	421	8006	6107	27001	-24
Красногорский	388	7923	5512	23206	-30
Малопургинский	1641	14213	7017	122710	-51
Можгинский	2114	9042	6631	175945	-27
Сарапульский	1857	13757	5787	132120	-58
Селтинский	769	11125	6109	63346	-45
Сюмсинский	327	7830	6329	21014	-19
Увинский	2662	9782	6343	182778	-35
Шарканский	1431	13166	5826	84160	-56
Юкаменский	847	9657	6147	59100	-36
Якшур-Бодьинский	569	12706	4575	44219	-64
Ярский	480	11509	5795	26102	-50
Итого:	33 335	10 940	6 441	2 243 848	-41,1

По финансовым результатам производства и реализации мяса в сельскохозяйственных организациях УР за январь-декабрь 2015 года 25,9% мяса КРС произведено в сельскохозяйственных организациях Балезинского района (9,9%), Вавожского района (11,6%) и Увинского района (8%).

На рисунке 2.2 представим структуру выручки от продажи мяса в сельскохозяйственных организациях УР за 2015г.

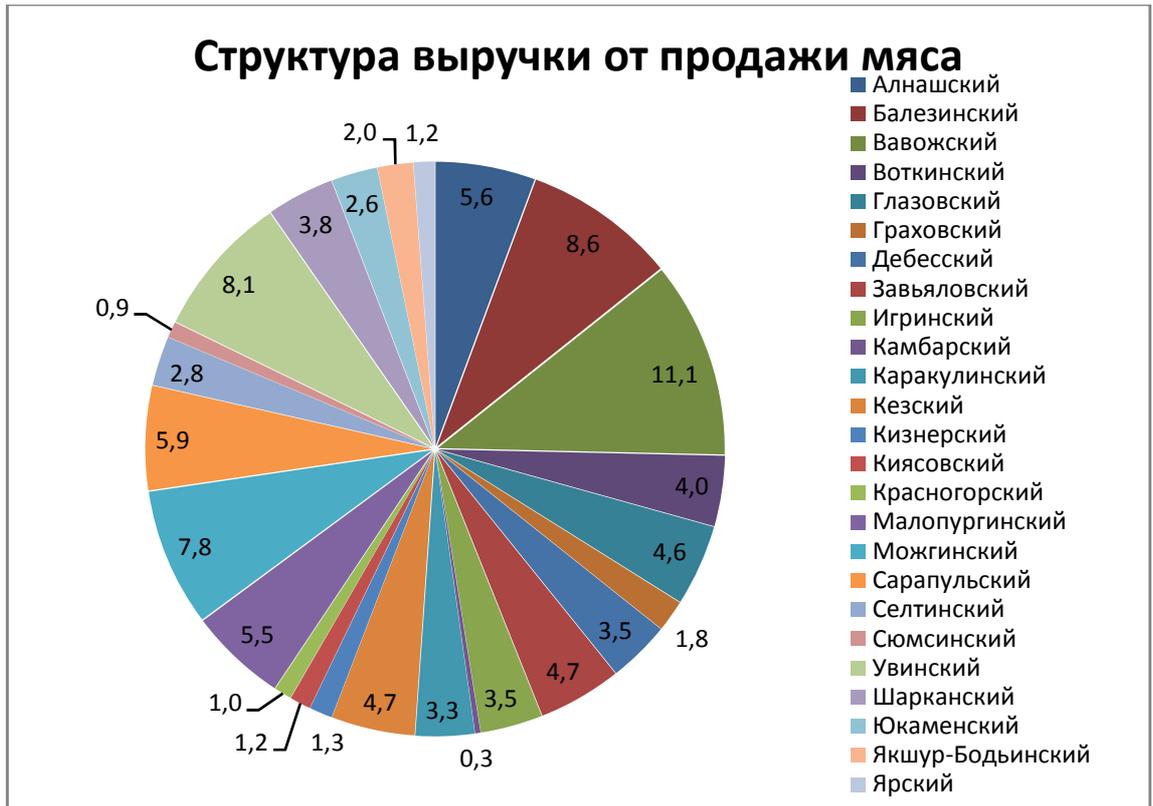


Рисунок 2.2 – Структура выручки от продажи мяса в сельскохозяйственных организациях Удмуртской Республики за 2015г.

По эффективности производства мяса КРС лидирует Вавожский район, имеет самые высокие показатели в республике по выручке от реализации, рентабельности производства и себестоимости. На рисунке 2.3 представим рейтинговую оценку основных показателей Удмуртской Республики среди РФ и ПФО за 2015г.



Рисунок 2.3 – Рейтинговая оценка основных показателей УР среди РФ и ПФО за 2015г.

Финансовый результат как формируемый показатель эффективности финансово-хозяйственной деятельности определяется расчетным путем не только в бухгалтерском, но и в оперативном, управленческом и налоговом учете, но для более детальной оценки деятельности сельскохозяйственной организации необходимо формирование в учете разнообразных показателей прибыли, например, экономической прибыли. Однако, в настоящее время нет четкой научной концепции ее формирования.

В таблице 2.3 представим динамику выпуска продукции сельского хозяйства среди регионов РФ и ПФО.

Таблица 2.3 – Динамика выпуска продукции сельского хозяйства среди регионов РФ и ПФО

Выпуск продукции сельского хозяйства, млн. руб.					
	2011 г.	2012 г.	2013г.	2014г.	2015г.
Российская Федерация	3261695	3340537	3790822	4225569	5037184,4
Приволжский федеральный округ	795115	801536	898714	994146	1147679
Удмуртская Республика	45466	46154	46274	61249	67264
место в ПФО	7	7	8	7	8
место в РФ	26	27	29	26	28
доля в ПФО, %	5,7	5,8	5,1	6,2	5,9
доля в РФ, %	1,4	1,4	1,2	1,4	1,3
Производство молока в хозяйствах всех категорий					
	2011 г.	2012 г.	2013г.	2014г.	2015г.
Российская Федерация	31645,6	31830,9	30660,7	30600	30781
Приволжский федеральный округ	10022,6	10024,6	9610,9	9493,9	9497,2
Удмуртская Республика	687,4	711,2	712,5	724,1	729,0
место в ПФО	5	5	5	5	4
место в РФ	13	13	10	10	10
доля в ПФО, %	6,9	7,1	7,4	7,6	7,7
доля в РФ, %	2,2	2,2	2,3	2,4	2,4

По данным таблицы 2.3 видно, что выпуск продукции сельского хозяйства среди регионов Российской Федерации и Приволжского федерального округа, а также в целом по Удмуртской Республике увеличивается из года в год. Т.е. если в 2011г. выпуск продукции сельского хозяйства составил по РФ в целом 3261695 млн. руб., то уже к 2015г. она

увеличилась до 5037184,4 млн. руб., по Приволжскому федеральному округу она в 2011г. составляла 795115 млн. руб., а в 2015г. увеличилась до 1147979 млн. руб., по УР в 2011г. она составила 45466 млн. руб., а уже к 2015г. увеличилась до 67264 млн. руб.

Аналогичный вывод можно сделать и по производству молока в хозяйствах всех категорий.

Производство молока по РФ варьируется из года в год, в 2011г. производство молока принесло РФ прибыль в размере 31645,6 млн. руб., а в 2015г. 30781 млн. руб., что сократилось почти на 3 % по отношению к периоду 2011г.

По Приволжскому федеральному округу аналогично, 2011-2012гг. производство молока увеличивалось, а с 2013г. наблюдаем спад производства молока.

По Удмуртской Республике наблюдаем прирост производства молока за весь период (в 2011г. – 687,4 млн. руб., в 2015г. -729 млн. руб.).

Несмотря на то, что Удмуртская Республика среди регионов Российской Федерации по сельскому хозяйству имеет неплохие показатели, имеются причины, в результате которых замедляется развитие отрасли.

Основными причинами, снижающими развитие отрасли сельского хозяйства являются:

- низкий уровень доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- высокий уровень изношенности сельскохозяйственной техники, низкие темпы обновления материально-технических ресурсов и большая нагрузка, особенно на зерноуборочные комбайны;
- недостаточно эффективное использование земельных ресурсов, обусловленное отсутствием собственников и невысоким плодородием почв;

- ситуация, сохраняющаяся в социальной сфере села, является тормозом формирования социально-экономических условий устойчивого развития сельских территорий Удмуртской Республики.

Материальное положение преобладающей части сельского населения не позволяет использовать систему ипотечного кредитования жилищного строительства. Уровень благоустройства сельского жилищного фонда в 2-3 раза ниже городского уровня;

-низкий уровень инвестиционной активности в сельском хозяйстве;

- низкий уровень заработной платы в отрасли, острый дефицит квалифицированных руководителей, специалистов и механизаторских кадров.

2.2 Правовой статус, виды деятельности и организационное устройство организации

Полное официальное наименование - общество с ограниченной ответственностью «Батыр».

Сокращенное наименование: ООО «Батыр».

Место нахождения Общества: 427273, РФ, Удмуртская республика, Селтинский район, д. Югдон, ул. Молодежная, д. 7а

Общество с ограниченной ответственностью «Батыр», именуемое в дальнейшем - Общество, учреждено гражданами РФ, именуемыми в дальнейшем Участники Общества, в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации [1], Федеральным Законом об обществах с ограниченной ответственностью № 14-ФЗ от 08.02.1998г. [4] и учредительным договором от 12.01.2007 г.

Имущество Общества формируется за счет вкладов Участников, другого имущества, приобретенного в процессе хозяйственной деятельности Общества, полученных доходов и других законных источников и принадлежит ему на праве собственности.

Имущество является неделимым и используется для целей деятельности Общества, а также возмещения долговых обязательств.

Первоначально имущество Общества образовано за счет вкладов Участников.

Вкладом в уставной капитал могут быть денежные средства, ценные бумаги, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, оборотные средства, производственный и хозяйственный инвентарь.

Денежная оценка не денежных вкладов в уставной капитал Общества, вносимого участником общества и принимаемыми в общество третьими лицами, утверждается решением собрания участников единогласно.

Общество является самостоятельной хозяйственной единицей, действующей на основе полного хозяйственного расчета, самофинансирования и самоокупаемости.

Основные виды деятельности ООО «Батыр»:

- производство и переработка сельскохозяйственной продукции;
- проведение торговой, закупочной и сбытовой деятельности;
- добыча в установленном порядке местного сырья и его переработка;
- оказание услуг;
- осуществление внешнеэкономической деятельности в установленном порядке;
- иная, не запрещенная законом деятельность.

Основной целью общества является получение прибыли.

Общество имеет право заниматься иными видами деятельности не запрещенными законодательством РФ.

Прибыль формируется за счет выручки от хозяйственной деятельности после возмещения материальных и приравненных к ним затрат.

Организационная структура управления ООО «Батыр» представлена в Приложении Б.

Под производственной структурой понимают количественный состав и пропорции в главных, дополнительных и вспомогательных отраслях предприятий и формы взаимосвязи на каждой ступени организации производства.

ООО «Батыр» имеет молочно-товарную ферму, ферму по откорму и доращиванию молодняка, тракторно-полеводческую бригаду и ряд других структурных подразделений. Из вспомогательных и обслуживающих подразделений – автопарк, ремонтно-механическую мастерскую, фуражный склад и др.

2.3 Основные экономические показатели деятельности организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

Рассмотрим основные показатели финансово-хозяйственной деятельности общества, которые представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Основные показатели деятельности ООО «Батыр» за 2013-2015гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015г. % к 2013г.
1. Выручка, тыс. руб.	35375,00	38390,00	43705,00	123,55
2. Себестоимость продаж, тыс. руб.	32784,00	38098,00	43562,00	132,88
3. Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	2162,00	93,00	-45,00	-2,08
4. Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	4578,00	6497,00	1837,00	40,13
5. Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	4491,00	6436,00	1769,00	39,39
6. Уровень рентабельности, %	6,11	0,24	-0,10	x

Выручка от основных видов деятельности с 2013 г. к 2015 г. увеличилась на 8330 тыс. руб., что составило 23,55% к уровню 2013 г.

Увеличение выручки вызвано как увеличением объемов продаж, так и ростом цен, а так же высокой инфляцией в стране. Но даже это не позволило хозяйству получить прибыль от реализации в 2015 г.

Себестоимость товаров, работ и услуг за исследуемый период выросла на 10778 тыс. руб. (на 32,88%). Превышающие темпы роста себестоимости над темпами выручки можно оценить отрицательные для организации и объясняют возникновение убытка в сумме 45,0 тыс.руб. в 2015 г.

В целом организация в 2015 г.получило чистую прибыль 1769 тыс. руб. за счет доходов по прочей деятельности, которая снизилась по сравнению с 2013 г. на 2722 тыс. руб. (на 60%).

Уровень рентабельности деятельности ООО «Батыр» за период 2013-2014 г.г. снизился с 6,11% в 2013 г., до 0,24% в 2014 г., в 2015 г. деятельность хозяйства – не рентабельна.

В таблице 2.5 рассчитаем и приведем основные показатели эффективности использования капитала и других ресурсов организации.

Таблица 2.5- Показатели эффективности использования ресурсов и капитала ООО «Батыр» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015г. % к 2013г.
А: Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	32558,00	35963,50	40198,00	123,47
в т.ч. производственных	28976,62	31647,88	35173,25	121,38
2. Фондообеспеченность, тыс. руб.	11,76	11,80	14,60	124,14
3. Фондовооруженность, тыс. руб.	218,51	270,40	299,99	137,29
4. Фондоемкость, руб.	0,92	0,94	0,92	99,93
5. Фондоотдача, руб.	1,09	1,07	1,09	100,07
6. Рентабельность использования основных средств, %	14,53	16,07	4,60	-
Б: Показатели эффективности использования трудовых ресурсов				
6. Затраты труда, тыс. чел. часов	299,2	267,1	269,1	89,93
7. Производительность труда, руб./чел. час	237,42	288,65	326,16	137,38
8. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	10480,00	10945,00	12752,00	121,68
9. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	3,38	3,51	3,43	-

Продолжение таблицы 2.5

1	2	3	4	5
В: Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
10. Материалоотдача, руб.	0,82	0,97	1,19	145,52
11. Материалоемкость, руб.	0,93	0,99	1,00	107,55
12. Прибыль на 1 рубль материальных затрат, руб.	0,050	0,002	-0,001	-2,45
13. Затраты на 1 рубль выручки от выполнения продукции, руб.	1,22	1,03	0,84	68,72
Г: Показатели эффективности использования капитала				
14. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	6,42	7,57	2,06	-
15. Рентабельность собственного капитала, %	7,55	9,69	2,67	-
16. Рентабельность внеоборотных активов, %	13,42	13,79	3,87	-
17. Рентабельность оборотных активов, %	12,32	16,77	4,40	-

Анализируя данные таблицы 2.5 можно отметить, что происходит рост среднегодовой стоимости основных средств организации на 7640 тыс. руб. или на 23,47%.

Большая часть используемого в производстве оборудования имеет физический износ более 49,5%, морально устарело и требует модернизации или замены. В связи с этим, с целью дальнейшего развития организации в новых условиях, в ООО «Батыр» разработан перспективный план технического перевооружения производства. По плану организационно-технических и оздоровительных мероприятий выполнены работы на сумму 6728,0 тыс. руб.

В связи с ростом среднегодовой стоимости основных средств наблюдается увеличение фондообеспеченности на 24% и фондовооруженности на 37%.

Как свидетельствует таблица 2.2, фондоотдача в 2015 г. по сравнению с 2013 г. не изменилась и составила 1,09 руб., фондоемкость так же не изменилась

В ООО «Батыр» рост производительности труда наблюдается в период 2013-2015 гг. на 37%, но является положительным фактором. Тогда как заработная плата возросла на 21,7%.

Таким образом, можно сделать вывод, что достаточная обеспеченность хозяйства трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокий уровень производительности труда имеет большое значение для увеличения объёмов и повышения эффективности производства.

В ООО «Батыр» материалоемкость выросла на 7%, что говорит о росте материалозатратности производимой продукции. Таким образом, на 1 руб. выручки от выполнения продукции приходится 1,22-1,037 руб. материальных затрат в 2013-2014 гг., В 2015 г. затраты составили 0,84 руб. на 1 руб. выручки в рассматриваемый период материалоотдача организации возросла на 45,5%.

Показатель рентабельности совокупного капитала показывает, сколько прибыли зарабатывает организация на рубль совокупного капитала, вложенного в его активы, для всех заинтересованных сторон. По данным организации показатель рентабельности совокупного капитала в 2013 г. составила 6,42%, в 2015 г. 2,06%. Это указывает на то, что в 2013 г. организация имела прибыли на рубль совокупного капитала больше на 4,36 пункта, чем в 2015 г.

Данные таблицы 2.2 говорят о снижении показателя рентабельности собственного капитала на 4,88 пункта, в 2013 г. данный показатель составил 7,55%, в 2015 г. 2,67%. Таким образом, в 2013 г. и 2014 г. организация более эффективно использовала собственный капитал. А это важный показатель любого организации, в котором сходятся все стороны деятельности хозяйствующего субъекта.

Рентабельность внеоборотных активов демонстрирует способность организации обеспечивать достаточный объем прибыли по отношению к основным и другим средствам труда компании. Чем выше значение данного

коэффициента, тем более эффективно используются основные средства, а также тем быстрее окупятся новые инвестиции в основной капитал. В нашем случае прослеживается снижение рентабельности внеоборотных активов, так в 2013 г. рентабельность составляла 13,42%, а уже в 2015 г. 3,87%, что на 9,55 пунктов ниже.

Рентабельность оборотных активов отражает возможности организации в обеспечении достаточного объема прибыли по отношению к используемым оборотным средствам компании. В рассматриваемом периоде рентабельность оборотных активов снизилась с 12,32% до 4,40%, следовательно, в организации не эффективно используются оборотные средства.

Для определения ликвидности, платежеспособности, финансовой устойчивости организации необходимо рассчитать систему относительных и абсолютных показателей (табл. 2.6).

Таблица 2.6 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости ООО «Батыр» за 2015-2013 гг.

Показатель	Нормальное ограничение	2013г.	2014 г.	2015 г.	2015г. % к 2013г.
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	≥ 2	4,91	2,42	3,14	63,98
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,02	0,01	0,01	38,76
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	$\geq 0,8$	0,58	0,25	0,49	84,49
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	_____	37150,00	38732,00	41717,00	112,29
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	_____	37208,00	45519,00	46244,00	124,29
6. Излишки (+) или недостачи (-), тыс. руб.:	_____	4374,00	4038,00	6487,00	148,31
а). собственные оборотные средства	_____	4432,00	10825,00	11014,00	248,51
б). общие величины основных источников для формирования запасов и затрат	_____	0,85	0,78	0,77	90,65

Продолжение таблицы 2.6

1	2	3	4	5	6
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,12	0,24	0,19	154,72
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	0,44	0,30	0,31	70,86
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	0,71	0,51	0,51	71,59
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	0,88	0,76	0,81	92,19
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	1,18	1,28	1,30	110,31
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	37208,00	45519,00	46244,00	124,29

Анализ данных таблицы 2.6 показал, что анализируемая организация за 2013-2015 гг. платежеспособна.

Для более детализированного анализа состояния платежеспособности проанализируем коэффициенты быстрой, абсолютной и текущей ликвидности.

В анализируемом периоде коэффициент абсолютной ликвидности входит в зону нормативного значения, а так же вырос с 2,09 до 3,37 пункта и показывает, что организация не имеет дефицита наличных денежных средств для покрытия текущих обязательств.

Коэффициент срочной ликвидности за отчетный период вырос на 55%, и организация за 2014 г. может погасить 89% краткосрочных обязательств при нормативном значении 80%.

Коэффициент текущей ликвидности за 2013-2014 гг. повысился на 0,06 пунктов и составил 0,07, при нормативном значении 0,2-0,5, а это значит, что организация не способна покрыть свои краткосрочные долговые обязательства ликвидными активами.

ООО «Батыр» имеет в наличие собственные оборотные средства, которые снизились на 4% за период. Общая сумма источников формирования запасов и затрат также снизилась за 2010-2014 гг. на 10%.

Прослеживается снижение коэффициента автономии, который показывает, что имущество организации лишь на 22% сформировано за счет собственных средств (при норме 50%), т.е. организация не может полностью погасить все свои долги, реализуя имущество, сформированное за счет собственных источников.

Коэффициент маневренности показывает, что 65% собственных средств в 2014 г. находится в мобильной форме при нормативе более 50%.

Общество имеет собственные источники финансирования, о чем говорит коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования при значении 0,63-0,78.

Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств за период 2010-2014 гг. снизился на 0,11 пунктов, но входит в зону нормативного значения больше 1. Увеличение данного показателя свидетельствует о росте независимости общества от внешних кредиторов и инвесторов.

Таким образом, можно сказать, что финансовая устойчивость ООО «Батыр» недостаточна, но стремится к стабильности.

Дальнейшее развитие ООО «Батыр» связано со значительными капитальными вложениями и увеличением объема производства продукции и оказания услуг, а также с уменьшением затрат, снижением себестоимости.

В таблице 2.7 рассмотрено движение денежных средств ООО «Батыр» в динамике лет.

Таблица 2.7 - Движение денежных средств ООО «Батыр» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015г. % к 2013г.
1.Остаток на начало	553,00	147,00	96,00	17,36
1. Поступление денежных средств - всего	29537,00	50042,00	61515,00	208,26
в том числе:				

Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4	5
а) от текущей деятельности	28765,00	43692,00	55225,00	191,99
б) от инвестиционной деятельности	772,00	250,00	340,00	44,04
в) от финансовой деятельности	0,00	6100,00	5950,00	-
2. Расходование денежных средств - всего	29943,00	50093,00	61511,00	205,43
в том числе:				
а) в текущей деятельности	26527,00	39345,00	54839,00	206,73
б) в инвестиционной деятельности	765,00	7836,00	1735,00	226,80
в) в финансовой деятельности	2651,00	2912,00	4937,00	186,23
3. Чистые денежные средства - всего	-406,00	-51,00	4,00	-0,99
в том числе:				
а) от текущей деятельности	2238,00	4347,00	386,00	17,25
б) от инвестиционной деятельности	7,00	-7586,00	-1395,00	-19928,57
в) от финансовой деятельности	-2651,00	3188,00	1013,00	-38,21
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	147,00	96,00	100,00	68,03

По данным таблицы 2.7 можно отметить, что поступление денежных средств в ООО «Батыр» выросло за рассматриваемый период в 2,08 раза, причем в основном за счет снижения поступлений от текущей деятельности. Расходование денежных средств также выросло в 2,05 раз (практически пропорционально росту поступлений).

2.4 Анализ состояния финансовых результатов в организации

Как пишет автор С.Н. Ожигов основными задачами анализа финансовых результатов деятельности являются:

- систематический контроль за выполнением планов реализации продукции и получением прибыли;
- определение влияния как объективных, так субъективных факторов на финансовые результаты;
- выявление резервов увеличения суммы прибыли и рентабельности;
- оценка работы организации по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности;
- разработка мероприятий по использованию выявленных резервов.

Основными источниками информации при анализе финансовых результатов прибыли служат накладные на отгрузку продукции, данные аналитического бухгалтерского учета, финансовой отчетности ф.2 «Отчет о финансовых результатах», а также соответствующие таблицы бизнес-плана организации [43, с.816].

Данные для оценки динамики показателей прибыли за отчетный период и предыдущие периоды приводятся в таблице 2.8.

Таблица 2.8 - Анализ состава и динамики финансовых результатов
ООО «Батыр»

Показатель	2013г.	2014 г.	2015 г.	Изменения 2015г. к 2013 г., ±	
				тыс.руб.	%
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг	35375	38390	43705	+8330	123,54
Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг	32784	38098	43562	+10778	132,87
Валовая прибыль	2591	292	143	-2448	5,51
Коммерческие расходы	429	199	188	-241	43,82
Прибыль (убыток) от продажи	2162	93	45	-2117	2,08
Проценты к уплате	-	498	1009	-	-
Прочие доходы	5253	8821	11135	+5882	211,97
Прочие расходы	2837	1919	8244	+5407	290,58
Прибыль до налогообложения	4578	6497	1837	-2741	40,12
Прочее	-	61	68	-	-
Чистая прибыль	4491	6436	1769	-2722	39,38

По данным таблицы 2.8 видно, что сумма выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг в 2015 г. по сравнению с 2013 г. увеличилась на 8330 тыс. руб. или на 23,54 %. Повышение выручки оценивается нами положительно, однако отрицательным моментом является то, что себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг повышается более высокими темпами нежели выручка. Повышение себестоимости проданных товаров, продукции, работ составило 10778 тыс. руб. или 32,87 %..

Проведем факторный анализ прибыли до налогообложения в ООО «Батыр». Для расчетов используем способ цепной подстановки, он позволяет

определить влияние отдельных факторов на прирост результативного показателя.

Последовательность проведения расчетов:

1. Прибыль до налогообложения в базисном периоде

$$\Pi_B^0 = D_B^0 - C_P^0 - K_P^0 - Y_P^0 + \Pi_D^0 - \Pi_P^0 \quad (2.1)$$

2. Прибыль до налогообложения в отчетном периоде

$$\Pi_B^1 = D_B^1 - C_P^1 - K_P^1 - Y_P^1 + \Pi_D^1 - \Pi_P^1 \quad (2.2)$$

где D_B^1, D_B^0 - денежная выручка в базисном и отчетном периоде;

C_P^1, C_P^0 - себестоимость реализованной продукции в базисном и отчетном периоде;

K_P^1, K_P^0 - коммерческие расходы в базисном и отчетном периоде;

Y_P^1, Y_P^0 - управленческие расходы в базисном и отчетном периоде;

Π_D^1, Π_D^0 - прочие доходы в базисном и отчетном периоде;

Π_P^1, Π_P^0 - прочие расходы в базисном и отчетном периоде;

3. Отклонение прибыли до налогообложения: $\Delta \Pi_B = \Pi_B^1 - \Pi_B^0 \quad (2.3)$

4. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения денежной выручки:

$$\Delta \Pi_B^{DB} = \Pi_B^{1\text{ УСЛ}} - \Pi_B^0 \quad (2.4)$$

5. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения себестоимости реализованной продукции, товаров, работ и услуг

$$\Delta \Pi_B^{CP} = \Pi_B^{2\text{ УСЛ}} - \Pi_B^{1\text{ УСЛ}} \quad (2.5)$$

6. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения коммерческих расходов:

$$\Delta \Pi_B^{KP} = \Pi_B^{3\text{ УСЛ}} - \Pi_B^{2\text{ УСЛ}} \quad (2.6)$$

7. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения управленческих расходов:

$$\Delta П_{Б}^{VP} = П_{Б\text{ УСЛ}}^4 - П_{Б\text{ УСЛ}}^3 \quad (2.7)$$

8. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения прочих доходов:

$$\Delta П_{Б}^{ПД} = П_{Б\text{ УСЛ}}^5 - П_{Б\text{ УСЛ}}^4 \quad (2.8)$$

9. Отклонение прибыли до налогообложения за счет изменения прочих расходов:

$$\Delta П_{Б}^{ПР} = П_{Б\text{ УСЛ}}^6 - П_{Б\text{ УСЛ}}^5 \quad (2.9)$$

Результаты расчетов приведем в таблице 2.9.

Таблица 2.9 - Факторный анализ прибыли до налогообложения

Показатель	2014г.	2015 г.
1	2	3
1. Выручка от продажи товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	38390	43705
2. Себестоимость проданных товаров, продукции, работ и услуг, тыс. руб.	38098	43562
3. Коммерческие расходы, тыс. руб.	199	188
4. Прочие доходы, тыс. руб.	8821	11135
5. Прочие расходы, тыс. руб.	1919	8244
6. Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	6497	1837
7. Условный показатель прибыли до налогообложения №1, тыс. руб. (с.1 гр.3 – с.2 гр.2 – с.3 гр.2 + с.4 гр.2 – с.5 гр.2)	x	12310
8. Условный показатель прибыли до налогообложения №2, тыс. руб. (с.1 гр.3 – с.2 гр.3 – с.3 гр.2 + с.4 гр.2 – с.5 гр.2)	x	6846
9. Условный показатель прибыли до налогообложения №3, тыс. руб. (с.1 гр.3 – с.2 гр.3 – с.3 гр.3 + с.4 гр.2 – с.5 гр.2)	x	6857
10. Условный показатель прибыли до налогообложения №4, тыс. руб. (с.1 гр.3 – с.2 гр.3 – с.3 гр.3 + с.4 гр.3 – с.5 гр.2)	x	6857
11. Условный показатель прибыли до налогообложения №5, тыс. руб. (с.1 гр.3 – с.2 гр.3 – с.3 гр.3 + с.4 гр.3 – с.5 гр.2)	x	9171
12. Отклонение прибыли до налогообложения, ± тыс. руб. (с.6 гр.3 – с.6 гр.2)	x	-4660
12.1 за счет изменения денежной выручки (с.7 гр.3 – с.6 гр.2)	x	5813

Продолжение таблицы 2.9

1	2	3
12.2 за счет изменения себестоимости реализованной продукции (с.8 гр.3 – с.7 гр.3)	x	-5464
12.3 за счет изменения коммерческих расходов (с.9 гр.3 – с.8 гр.3)	x	11
12.4 за счет изменения прочих доходов (с.11 гр.3 – с.10 гр.3)	x	2314
12.5 за счет изменения прочих расходов (с.6 гр.3 – с.11 гр.3)	x	-7334

Расчеты в таблице 2.9 показывают, что прибыль до налогообложения в 2015г. по сравнению с 2014 годом уменьшилась на 4660тыс. руб. Это произошло за счет изменения денежной выручки на 5813 тыс. руб., за счет изменения себестоимости реализованной продукции на 5464 тыс. руб., за счет изменения коммерческих расходов на 11 тыс. руб. соответственно, за счет прочих доходов на 2314 тыс. руб., и за счет прочих расходов на 7334тыс. руб.

2.5 Состояние бухгалтерского учета финансовых результатов в организации

Для того, что выяснить состояние бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Батыр» необходимо изучить первичный, синтетический и аналитический учет финансовых результатов деятельности организации, на основании которого в дальнейшем можно будет предложить пути совершенствования.

Финансовый результат в ООО «Батыр» - это конечный экономический итог хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, выраженный в форме прибыли. Прибыль, в свою очередь, это важнейший показатель, характеризующий деятельность предприятия.

Прибыль формируется между выручкой от реализации сельскохозяйственной продукции и полной себестоимостью данной реализованной продукции. Прибыль является главным источником финансирования затрат на производственное и социальное развитие

предприятия, а платежи из прибыли - важнейшим элементом доходов государственного бюджета.

Все хозяйственные операции в ООО «Батыр» оформляются первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они подписаны руководителем организации и согласованы с главным бухгалтером организации.

Ответственность за своевременное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Информация о доходах и расходах от обычных видов деятельности формируется на основе данных соответствующих первичных документов, которыми оформляются отпуск и продажа готовой продукции (работ, услуг) и которые служат основанием для списания продукции со складов и других мест хранения, сдачи выполненных работ и оказанных услуг и расчетов с покупателями и заказчиками.

В ООО «Батыр» документом, предназначенным для оформления отпуска (отгрузки) продукции растениеводства покупателям и заказчикам, является товарно-транспортная накладная (зерно) (форма №СП-31).

Этот документ применяется для учета отправки на приемные пункты зерна. Товарно-транспортные накладные составляются на перевозку грузов отдельно для каждого грузополучателя на каждую езду транспортного средства. Они выписываются в четырех экземплярах при отправке каждой партии продукции. Первый и второй экземпляры накладной отправляются

вместе с грузом, третий экземпляр сдается в бухгалтерию, четвертый остается в пункте отправки продукции.

Получаемые от организаций, принявших продукцию, первые экземпляры товарно-транспортных накладных с подписью о приемке продукции, ежедневно сдают в бухгалтерию организации для сверки принятого количества с отправленным и записи в учетные регистры. При обнаружении расхождений между отправленной и принятой массой продукции составляется акт, который в тот же день представляется на рассмотрение администрации организации для выяснения причин и принятия необходимых мер.

Товарно-транспортные накладные регистрируются в реестре документов на выбытие продукции (форма №СП-3), который ведется в пункте отправки продукции.

В конце рабочего дня реестр вместе с документами, на основании которых он был составлен, и ведомостью движения зерна и другой продукции (форма №СП-11) передается в бухгалтерию.

Основными документами, предназначенными для оформления отпуска (отгрузки) продукции животноводства и животных покупателям и заказчикам является товарно-транспортная накладная (животные) (форма №СП-32), акт на передачу (продажу), закупку скота по договорам (форма №СП-46).

Товарно-транспортная накладная (животные) (форма №СП-32) применяется для оформления операций по отправке-приемке животных. Выписывается заведующим фермой, бригадиром или зоотехником с участием ветврача на каждую отправляемую на продажу партию скота и птицы. Вместе с данной накладной заполняется ветеринарное свидетельство.

Акт на передачу (продажу), закупку скота по договорам (форма №СП-46) применяется для оформления операций по поступлению (закупки) и

выбытию (передачи, продажи) животных по договорам, заключенными с гражданами.

Документ является универсальным и применяется по всем операциям движения животных, связанных с заключенными договорами с гражданами на закупку, откорм, выращивание и т.п. операции с гражданами.

Для оформления отгрузки прочей продукции в сельскохозяйственных организациях применяется товарно-транспортная накладная (форма №1-Т).

Для оформления и отражения операций при разовой продаже продукции на рынке и других местах торговли (продажа продукции с автомашин, молока из фляг и малых цистерн и т.п.) применяется отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (форма №СП-38).

В качестве отчета стационарной торговой точки о продаже продукции, поступившей торговой выручке и ее использовании применяется отчет о реализации продукции (форма №СП-37).

Для обобщения информации о движении продукции на складе-холодильнике применяется отчет по складу-холодильнику (форма №СП-30). Отчет подписывается заведующим складом-холодильником и вместе с приложенными к нему документами представляется в бухгалтерию организации.

При отпуске продукции на общественное питание применяют накладную внутрихозяйственного назначения (форма №264-АПК) и лимитно-заборную ведомость (форма №269-АПК).

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

При отправке и отгрузке продукции, а также выполнении работ и оказании услуг разным покупателям и заказчикам сельскохозяйственные организации заполняют и предъявляют им счета-фактуры.

Выполненные работы и оказанные услуги принимаются покупателями и заказчиками по актам приемки-передачи выполненных работ и оказанных услуг. Один из экземпляров акта передается организации-подрядчику, а другой - организации-заказчику. При отгрузке и продаже продукции (работ, услуг) могут быть использованы иные первичные документы, не предусмотренные альбомом унифицированных форм первичной учетной документации. Эти документы должны быть оформлены надлежащим образом, в них должны содержаться все необходимые реквизиты согласно законодательству, и они должны быть утверждены организацией в рамках формирования ее учетной политики.

Организацию бухгалтерского учета по учету финансовых результатов в ООО «Батыр» можно представить в виде следующей схемы (рисунок 2.4).



Условные обозначения:
 → последовательность записей;
 ← — → сверка записей.

Рисунок 2.4 - Схема документооборота по учету финансовых результатов ООО «Батыр»

Расчет наличными денежными средствами кассир оформляет приходным кассовым ордером или расходным кассовым ордером, на основании которых делает отчет кассира и отражает их в кассовой книге.

По учету прочих доходов и расходов в ООО «Батыр» составляют следующие первичные документы:

- документы для отражения расходов, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации и др.;
- акты на списание и выбытие основных средств (формы № ОС-4, ОС-4а);
- товарно-транспортные накладные (формы № 1-Т) и др., подтверждающих списание, продажу и прочее выбытие основных средств, нематериальных активов, материалов и иных активов, товаров и продукции; расчетно-платежные документы (счета-фактуры, платежные поручения, выписки банка по расчетным и другим счетам, кассовые документы, накладные и др.);
- бухгалтерские справки, подтверждающие расходы или доходы в виде процентов за займы и кредиты, штрафов, пени, неустоек, возмещенных убытков, курсовых разниц и т.д.

К основным видам деятельности относятся доходы и расходы по обычным видам деятельности. К доходам по обычным видам деятельности в свою очередь относится выручка от реализации продукции (работ, услуг), а к расходам по обычным видам деятельности относятся материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и прочие расходы.

Все иные виды деятельности, осуществляемые ООО «Батыр» являются прочими поступлениями, и соответственно не находят отражение по счету 90 «Продажи».

Доходами от обычных видов деятельности является выручка, которая признается в бухгалтерском учёте при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающие из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- сумма выручка может быть определена;

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

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

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

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учёте ООО «Батыр» определяется кредиторская задолженность, а не выручка.

Сумма выручки от оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость оказанных услуг списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитические счета по счету 90 «Продажи» в ООО «Батыр» сгруппированы по субсчетам, построенным по видам деятельности. В учетной политике ООО «Батыр» зафиксирован аналитический учёт по каждому направлению работ зафиксированному в учредительных документах.

В ООО «Батыр» к счету 90 «Продажи» открыты субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-7 «Коммерческие расходы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90-1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость проданных товаров, продукции (работ, услуг), по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

Субсчёт 90-9 «Прибыль/убыток» от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчётный месяц.

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-9 «Прибыль (убыток)» производятся накопительно в течение отчетного года.

В конце каждого месяца на счете 90 «Продажи» выявляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи работ, услуг, для чего сумму выручки от продаж за отчётный месяц (кредит субсчета 90-1 «Выручка») сравнивают с себестоимостью продаж (суммарный дебетовый оборот за отчётный период по субсчетам 90-2). Выявленный таким образом финансовый результата отражают на специальном субсчете 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Если выручка превышает затраты, в отчётном месяце организация получила прибыль:

дебетсчета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»,
кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - списана выявленная за отчётный месяц прибыль.

Если выручка меньше затрат на продажу, это значит, что организация в отчётном месяце понесла убыток:

дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

кредит счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» - списан выявленный за отчётный месяц убыток.

Иными словами, в конце отчётного месяца на субсчёте 90-9 «Прибыль/убыток» сальдо может быть или дебетовым (прибыль) или кредитовым.

В целом же синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчётную дату не имеет.

Расходы признаются в том отчётном периоде, в котором они имели место независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

При формировании расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учёте обеспечивается их группировка по следующим элементам:

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

Под элементами расхода понимают экономически однородные затраты - материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты. Перечень элементов расходов по которым в бухгалтерском учёте должна формироваться информация приведён в ПБУ 10/99.

По статье «Отчисления на социальные нужды» в ООО «Батыр» отражают обязательные отчисления по установленным законодательством нормам органам государственного социального страхования, Пенсионного

фонда, фондов медицинского страхования от затрат на оплату труда работников, включаемых в себестоимость продукции (работ и услуг) по элементу «затраты на оплату труда» (кроме тех видов оплаты труда, на которые страховые взносы не начисляются).

По статье «Прочие затраты» отражают: налоги, сборы, платежи, отчисления, производимые в установленном законодательством порядком, платежи за выбросы загрязняющих веществ, затраты на оплату процентов по полученным кредитам, на командировки, на переподготовку кадров, оплату услуг связи, плату за аренду, а также другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (образовательным услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Для расчёта финансового показателя, как это было показано выше, необходимо определить фактическую себестоимость оказанных услуг. Рассмотрим порядок закрытия счетов затрат и формирования себестоимости оказанных услуг применяемой в организации ООО «Батыр».

Учет расходов на производство ведется по видам деятельности на счетах:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства».

Расходы, которые нельзя отнести напрямую к какому-либо виду деятельности, отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет затрат на производство подразделяется на прямые и косвенные. В течение отчетного периода фактические затраты собираются на счетах:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;

- 29 «Обслуживающие производства» и списываются по окончании отчетного периода с кредита счетов в дебет счета 90-2 «Себестоимость продаж».

На дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются затраты на заработную плату управленческого персонала, расходы на командировки, расходы на служебные разъезды, почтово-телеграфные, телефонные расходы, амортизация, затраты на содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря и другие расходы. Накопленные в течение месяца расходы в дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» в конце месяца полностью списываются с его кредита в дебет счета 20 «Основное производство» путем распределения по видам деятельности пропорционально полученной в течение отчетного месяца выручки по видам деятельности.

Сумма себестоимости проданных товаров, работ, услуг, относящаяся к признанной сумме выручки, списывается с кредита счетов учета затрат на производство и расходов на продажу в дебет счета 90 «Продажи»:

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,
кредит счета 20 «Основное производство» – отражено списание себестоимости оказанных услуг.

Организации, предметом деятельности которых является оказание услуг, как правило, на конец отчетного периода не имеют незавершенного производства. В связи с этим сумма затрат на оказание услуг, определившаяся на счетах бухгалтерского учета, ежемесячно в полной сумме списывается в дебет счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»:

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»,
кредит счета 20 «Основное производство» - списана сумма затрат.

Далее в таблице 2.10 рассмотрим журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» за 2015г.

Таблица 2.10 - Журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» за 2015г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс.руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	Учтена выручка от продажи продукции животноводства	25630	62-1	90-1	Товарная накладная (ТОРГ-12), счет-фактура
2	Учтена выручка от продажи продукции растениеводства	18075	62-1	90-1	Товарная накладная (ТОРГ-12), счет-фактура
3	Закрытие счета 20 «Основное производство»	25123	90-2	20	Расчет бухгалтерии
4	Списывается себестоимость проданной продукции	43562	90-2	43	Товарная накладная, счет-фактура
5	Списание коммерческих расходов	188	90-7	44	Акт выполненных работы, счет-фактура
6	Закрытие счета: прибыль от продаж	45	90-9	99	Бухгалтерская справка-расчет
7	Закрытие субсчетов к счету 90 «Продажи»: 90-1 «Выручка» 90-2 «Себестоимость продаж» 90-7 «Коммерческие расходы»	43705 43562 188	90-1 90-9 90-9	99 90-2 90-7	Бухгалтерская справка, расчет

Из данных таблицы 2.10 видно, что синтетический учет расчетов по финансовым результатам, связанных с обычными видами деятельности, ведется без каких-либо нарушений.

Целям обобщения данных бухгалтерского учета служит инструментарий синтетического учета, реализующийся в систематизации учетной информации на синтетических счетах. Более детальная расшифровка данных обеспечивается с помощью аналитического учета с использованием натуральных измерителей наряду со стоимостными и системы субсчетов.

Таким образом, синтетический учет - это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Поэтому необходимо бухгалтерские проводки из таблицы 2.10 отразить в виде схемы синтетического учета по счету 90 «Продажи» на рисунке 2.5.

Схема синтетического учета по счету 90 "Продажи" тыс.руб.

Счет 90 "Продажи"			
		Дебет	Кредит
		Сн 152321,00	152321,00
Счет 44 "Расходы на продажу"			
Дебет	Кредит		
	188	188	
Счет 43 "Готовая продукция"			
Дебет	Кредит		
	18439,00	18439,00	43705
Счет 20 "Основное производство"			
Дебет	Кредит		
	25123,00	25123,00	45
Об		43750,00	43750
Ск		196071,00	196071,00

Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"	
Дебет	Кредит
43705	

Счет 99 "Прибыль и убытки"	
Дебет	Кредит
	45

Рисунок 2.5 – Схема синтетического учета по счету 90 «Продажи» В ООО «Батыр»

Проанализировав в таблице 2.10 и на рисунке 2.5 ведение бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» можно констатировать, что бухгалтерский учет финансовых результатов от обычных видов деятельности в целом ведется в соответствии с действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляются по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей. За состоянием внутреннего контроля несет ответственность

сама организация. Контроль над финансовой деятельностью организации осуществляется как постановкой самой системы внутреннего контроля, так и проведением ревизий, проверок и так далее.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91/1 – «Прочие доходы»

91/2 – «Прочие расходы»

91/9 – «Сальдо прочих доходов и расходов»

Расчеты по прочим доходам и расходам возникают:

- при реализации излишков материальных ценностей;
- списание дебиторской и кредиторской задолженностей;
- наличие к уплате или получение процентов, дивидендов, штрафов и других подобных доходов и расходов.

В ООО «Батыр» к прочим доходам относят: поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации; поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности; субсидии, прочие доходы (стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов).

Прочими расходами в ООО «Батыр» признаются: расходы, связанные с временным владением и использованием активами организаций; расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания; перечисление

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

В таблице 2.11 рассмотрим журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов от прочих видов деятельности в ООО «Батыр» за 2015г.

Таблица 2.11 – Журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов от прочих видов деятельности в ООО «Батыр» за 2015г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс.руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Учтена выручка от продажи основных средств, материалов	1231	62-1	91-1	Акт выполненных работ (КС-2), товарная накладная, счет-фактура
2	Банком начислены проценты на остаток по расчетному счету	253	51	91-1	Выписка банка
3	Начисление страховой премии по договору страхования	96	76-1	91-1	Бухгалтерская справка
4	Списание кредиторской задолженности	958	60	91-1	Корректировка задолженности
5	Начислены средства целевого финансирования (государственная поддержка)	8597	76	86	Уведомление о выделении лимита на финансирование из бюджета, платежное поручение, документы на поступление товарно-материальных ценностей, поступивших в счет субсидий
6	Признаны средства государственной поддержки как прибыль предприятия	8597	86	91-1	Бухгалтерская справка
7	Комиссия за перечисление на пластиковую карту	123	91-2	51	Выписка банка
8	Оказание услуг сторонней организацией	3185	91-2	60	Акт выполненных работ (КС-2)
9	Комиссия банка за обслуживание юридических лиц	402	91-2	51	Выписка банка

Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4	5	6
10	Начисление штрафных санкций	126	91-2	76	Начисление штрафных санкций
11	Начислены проценты по кредиту	1009	91-2	66-2	Бухгалтерская справка
12	Закрытие субсчетов к счету 91: 91-1 «Прочие доходы» 91-2 «Прочие расходы»	11135 9253	91-1 91-9	91-9 91-2	Бухгалтерская справка, расчет
13	Закрытие месяца по счету 91 «Прочие доходы и расходы»	1882	91-9	99	Бухгалтерская справка, расчет

Из данных таблицы 2.11 видно, что синтетический учет финансовых результатов по учету прочих доходов и расходов, ведется без каких-либо нарушений.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета, счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечно финансового результата деятельности организации в отчетном году. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Выявленный по итогам года по счету 99 «Прибыли и убытки» итоговый результат деятельности 90 «Продажи» в ООО «Батыр» подлежит зачислению на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Конечный финансовый результат от деятельности организации в отчетном периоде складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, финансового результата от продажи основных средств и иного имущества, финансового результата от прочих доходов и расходов организации, включая чрезвычайные доходы и расходы.

Конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году отражают на счете 99 «Прибыли и убытки».

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыль (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»,

кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – прибыль от обычных видов деятельности;

дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

кредит счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» – убыток от обычных видов деятельности;

Если подтверждающих документов нет, соответствующие расходы следует списывать за счет чистой прибыли - с дебета счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - на сумму нераспределенной прибыли;

дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - на сумму непокрытого убытка;

дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – заключительный оборот декабря, определена сумма чистой прибыли отчетного периода;

дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – заключительный оборот декабря, определена сумма чистого убытка отчетного периода.

В таблице 2.12 рассмотрим схему формирования конечного финансового результата в ООО «Батыр» за 2015г.

Таблица 2.12 - Схема формирования конечного финансового результата ООО «Батыр» за 2015г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс.руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	Закрытие месяца: прибыль от продаж	45	99	90-9	Бухгалтерская справка-расчет
2	Закрытие субсчетов к счету 90 «Продажи»: 90-1 «Выручка» 90-2 «Себестоимость продаж» 90-7 «Коммерческие расходы»	43705 43562 188	90-1 90-9 90-9	99 90-2 90-7	Бухгалтерская справка, расчет
3	Закрытие субсчетов к счету 91: 91-1 «Прочие доходы» 91-2 «Прочие расходы»	11135 9253	91-1 91-9	91-9 91-2	Бухгалтерская справка, расчет
4	Закрытие месяца по счету 91 «Прочие доходы и расходы»	1882	91-9	99	Бухгалтерская справка
5	Закрытие месяца: прибыль до налогообложения	1837	90-9	99	Бухгалтерская справка
6	Закрытие месяца: чистая прибыль	1769	90-9	99	Бухгалтерская справка

Проанализировав в таблице 2.12 ведение бухгалтерского учета в ООО «Батыр» можно констатировать, что бухгалтерский учет в целом ведется в соответствии с действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений.

Бухгалтерские проводки по учету формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов, используемые в ООО «Батыр», полностью соответствует типовым проводкам Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «БАТЫР»

3.1 Состояние и пути рационализации первичного учета финансовых результатов в организации

В систему счетов, отражающих финансовые результаты деятельности ООО «Батыр» за отчетный год, входят три накопительных счета:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Информационные аналитические данные всех счетов этой группы участвуют в качестве оборотов и остатков в формировании показателей отчета о прибылях и убытках за отчетный год.

При изучении первичного бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Батыр» были выявлены недочеты, нарушения и ошибки в методике ведения счетов бухгалтерского учета:

1) Анализ сложившегося учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» показал, что в бухгалтерском учете недостатком является то, что к учету в ООО «Батыр» была принята счет-фактура, в которой не указан адрес продавца;

2) В ООО «Батыр» часто встречаются ненадлежащим образом оформленные первичные документы (товарно-транспортная накладная (зерно), реестр документов на выбытие продукции, ведомость движения зерна и другой продукции, товарно-транспортная накладная (животные), акт на передачу (продажу), закупку скота по договорам, отчет о реализации продукции, отчет по складу-холодильнику, накладная внутрихозяйственного назначения, лимитно-заборная ведомость), которые являются основанием для подтверждения расходов, списываемых на затраты. А именно:

- часто встречаются в документах исправления, карандашные записи и пр.;

- отсутствуют подписи или документы подписываются без расшифровки подписи;

- отсутствуют доверенности на получение ТМЦ и т.д.

3) Отсутствует график документооборота по учету финансовых результатов деятельности организации. Для совершенствования учета необходимо разработать и утвердить данный график в учетной политике организации. Представим его в Приложении В.

Для устранения вышеуказанных нарушений, недостатков и ошибок в ООО «Батыр» сделаны предложения по устранению недостатков в учете и повышению его эффективности:

1) В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки счета-фактуры; наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

2) Бухгалтеру ООО «Батыр» следует строго следить за первичной документацией, сразу проверять все необходимые документы, которые поступают в бухгалтерию, выявлять ошибки и незамедлительно их устранять, т.е. запрашивать новые правильные оригиналы документов по учету финансовых результатов.

Важным перспективным направлением совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Батыр» является совершенствование системы качества в организации. Качество готовой продукции должно соответствовать требованиям ГОСТа, иначе покупатель вправе отказаться от оплаты и приема сельскохозяйственной продукции и ответственности за отказ от приема сельскохозяйственной продукции не несет.

Несмотря на то, что реализация всех вышеперечисленных предложений повлечет дополнительные затраты, все они будут способствовать улучшению организации учета финансовых результатов ООО «Батыр», а также позволит более достоверно отражать бухгалтерскую отчетность и соблюдать действующее законодательство.

Таким образом, предложенные выше рекомендации позволят ООО «Батыр» не только улучшить финансовое состояние в целом, но и усовершенствовать расчеты, которые будут способствовать совершенствованию бухгалтерского учета данного участка.

3.2 Состояние и пути рационализации синтетического и аналитического учета финансовых результатов в организации

В ООО «Батыр» учет доходов, расходов и финансовых результатов вводится автоматизировано с использованием бухгалтерской программы 1С: Бухгалтерия: 8.0. На рисунке 3.1 представим регистры аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов, формируемых в ООО «Батыр» по счетам:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Отчет «Журнал-ордер и ведомость по счету» представляет собой отчет по движению на счете (начальное сальдо, обороты с другими счетами, конечное сальдо), детализированный по датам (периодам) или по проводкам (операциям). Вариант детализации отчета:

- Проводка – каждая строка отчета соответствует проводке;
- Операция – каждая строка отчета соответствует операции.

В зависимости от того, установлен режим вывода корреспонденций со счетами по дебету или по кредиту, отчет будет называться «Ведомость» или «Журнал-ордер». Если выбраны оба варианта, то отчет будет называться

«Журнал-ордер» или «Ведомость по счету». Строки отчета располагаются в хронологическом порядке.

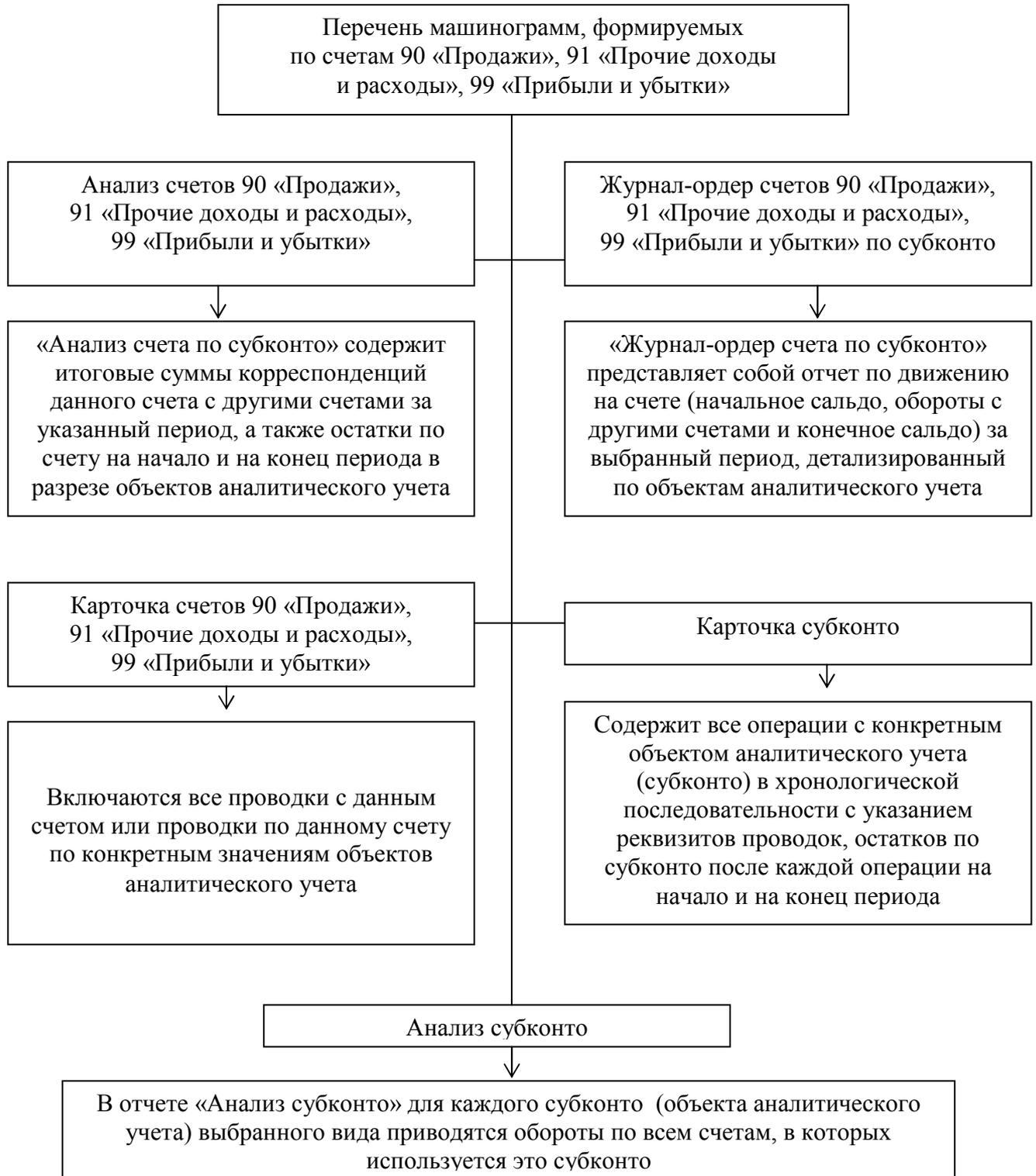


Рисунок 3.1 - Регистры аналитического учета, формируемых ООО «Батыр» по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки»

Отчет «Анализ счетов 90, 91, 99» содержит обороты счета с другими счетами за выбранный период. Анализ счета представляет собой таблицу, в которой содержатся обороты счета с другими счетами за указанный период. Данный отчет можно сформировать в разрезе субсчетов и субконто или в разрезе по корреспондирующим счетам и субконто.

Отчет «Анализ счетов 90, 91, 99 по датам» используется, когда необходимо получить обороты по счетам 90, 91, 99 на каждую дату определенного периода. Отчет представляет собой таблицу, где на каждую дату, в течении которой проводились операции со счетом, содержатся обороты счета с другими счетами, суммарные обороты, сальдо на начало и на конец даты. Отчет «Обороты счетов 90, 91, 99 (Главная книга)» используется для вывода оборотов и остатков счета за каждый месяц. Он может быть очень полезен при подведении итогов и составлении отчетности. Кроме того, в этом отчете можно установить, должны ли выводиться остатки на начало и конец периода, суммарные обороты за период и обороты с другими счетами до дебету и кредиту данного счета. Отчет представлен в виде таблицы, каждая строка которой содержит обороты по счетам за месяц. Отчет «Анализ счетов 90, 91, 99 по субконто» содержит итоговые суммы корреспонденции данного счета с другими счетами за указанный период, а также остатки по счету на начало и на конец периода в разрезе объектов аналитического учета с детализацией по дням, неделям, декадам, месяцам, кварталам или годам. Этот отчет может быть сформирован только для счетов, по которым ведется аналитический учет.

В отчете «Анализ субконто» для каждого субконто (объекта аналитического учета) выбранного вида приводятся обороты по всем счетам, в которых используется это субконто, а также развернутое и свернутое сальдо. Параметры использования субконто могут заполняться в зависимости от того, по каким видам субконто ведется аналитический учет. В отчет «Карточка счетов 90, 91, 99» включаются все проводки с данным счетом или

проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета. Кроме того, в карточке счета показываются остатки на начало и на конец периоды, обороты за период и остатки после каждой проводки. Если для указанного счета ведется аналитический учет, можно сформировать карточку, отражающую проводки по данному счету только с конкретными объектами аналитического учета (субконто). Чтобы проанализировать обороты между одним или всеми субконто одного вида, и одним или всеми субконто другого вида, можно воспользоваться отчетом «Обороты между субконто». Для счетов, по которым ведется аналитический учет, можно получить разбиение остатков и оборотов по конкретным объектам аналитического учета. Соответствующий отчет называется «Оборотно-сальдовая ведомость по счетам 90, 91 и 99».

Все перечисленные отчеты могут быть сформированы за месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год, два года и т.д. Иерархичность системы бухгалтерского учета позволяет сделать вывод, что категории «доходы» и «расходы» играют важнейшую роль не только в бухгалтерском учете, но и в системе управления организацией в целом (рисунок 3.2).



Рисунок 3.2 – Роль категорий «доходы» и «расходы» в иерархии систем учета и управления организацией

Классификация доходов в разрезе подсистем финансового, управленческого и налогового учетов представлена на рисунке 3.3.

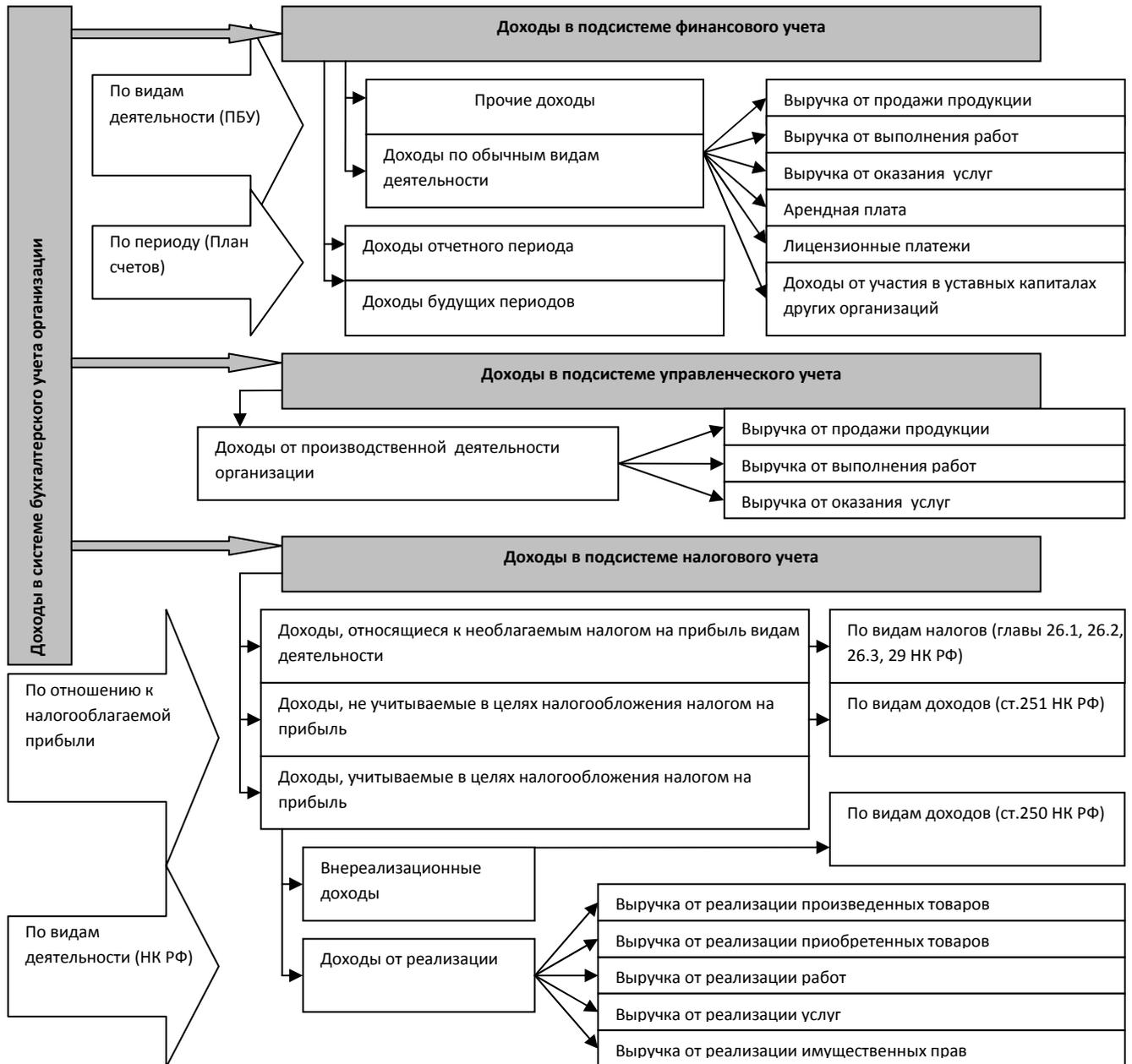


Рисунок 3.3 - Классификация доходов в системе бухгалтерского учета

Классификация расходов в подсистемах финансового, управленческого и налогового учетов представлена на рисунке 3.4.

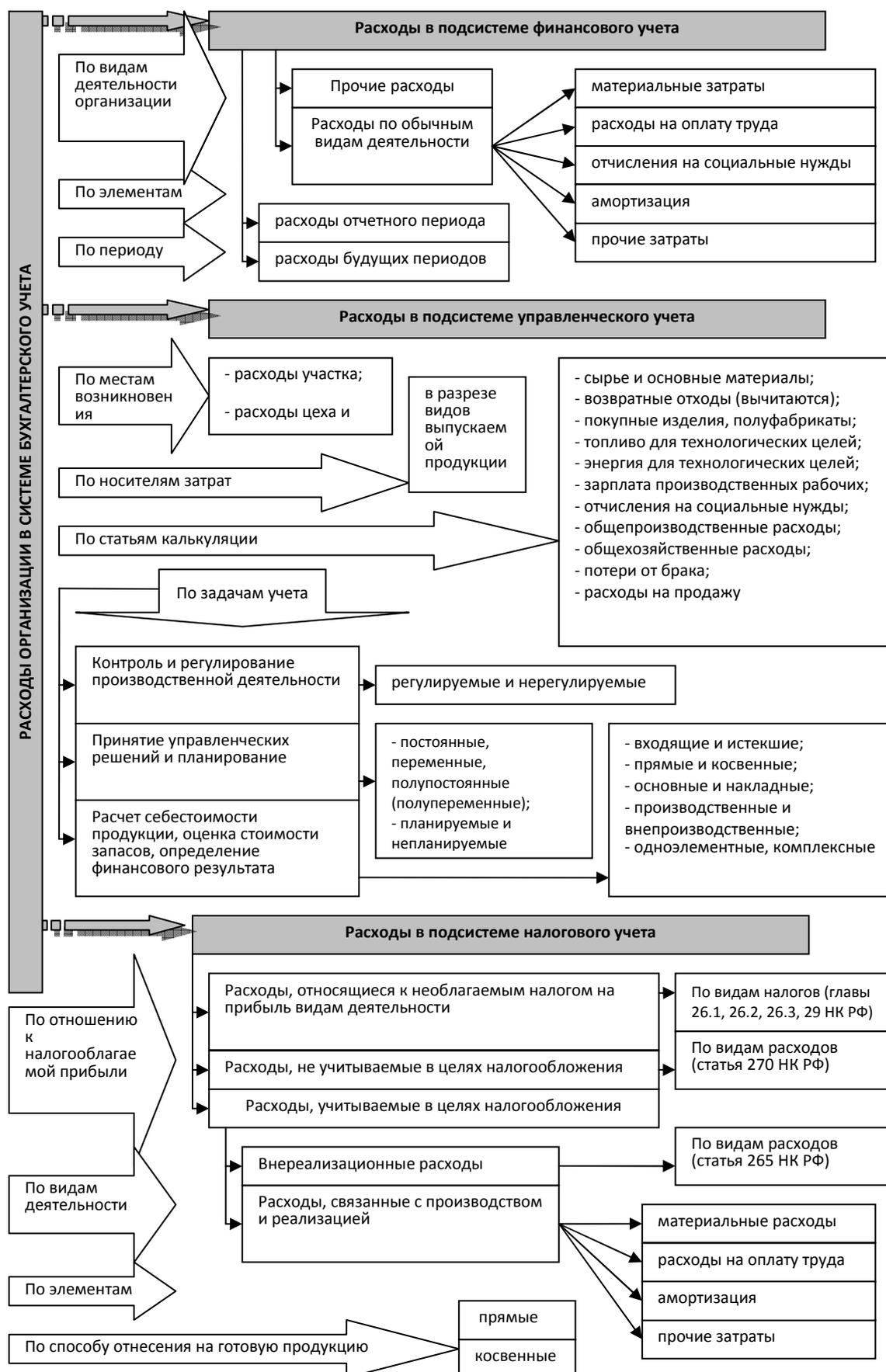


Рисунок 3.4 – Классификация расходов в системе бухгалтерского учета организации

В результате различий в подходах к группировке доходов и расходов в финансовом, налоговом и управленческом учетах по-разному формируется финансовый результат.

По данным финансового учета можно определить финансовый результат деятельности всей организации, так как он охватывает все виды доходов и расходов. Налоговый учет формирует информацию о налогооблагаемой прибыли.

На основе данных управленческого учета, оперируя информацией о доходах и расходах по обычным видам деятельности, можно определить насколько прибылен тот или иной вид продукции (работ, услуг).

В настоящее время любая организация как субъект рынка вынуждена постоянно принимать решения, касающиеся ее деятельности в условиях конкуренции. Однако заранее предугадать результат принятого решения практически невозможно из-за непредсказуемости развития дальнейших отношений с контрагентами

Одним из способов защиты от рисков, является создание в организации системы резервов. Резервирование средств позволяет покрывать непредвиденные потери и убытки, регулировать финансовые результаты, тем самым, обеспечивая устойчивое финансовое развитие хозяйствующего субъекта.

Необходимость создания резервов предстоящих расходов решается в организации в зависимости от отраслевой специфики, ее имущественного состояния, численности работников и т.д. Непосредственно перечень резервов, порядок их создания и способ резервирования тех или иных сумм должен быть предусмотрен в учетной политике организации.

Резервы предстоящих расходов – это накопления для покрытия определенных будущих расходов с высокой степенью вероятности возникновения. При этом вероятность возникновения расходов в будущем определяется по информации за прошлые периоды. Следовательно,

резервирование также как и учет расходов будущих периодов можно назвать учетом «во времени» (рисунок 3.5).

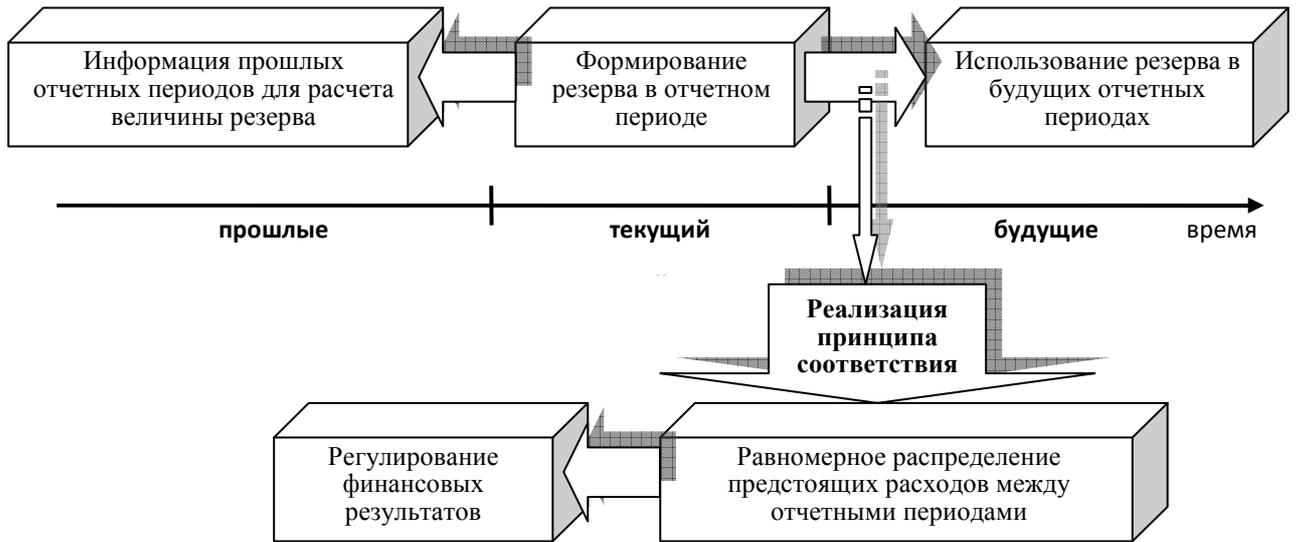


Рисунок 3.5 – Реализация принципа соответствия при формировании и использовании резервов предстоящих расходов

Создание и использование резервов предстоящих расходов проводится с целью урегулирования финансовых результатов по отчетным периодам. Однако, резервируемые суммы почти всегда больше или меньше фактических расходов. В результате возникает ситуация, когда искажаются итоговые данные как периодов, когда проводилось начисление резерва, так и периодов, когда они сторнировались.

Проведенное исследование показало, что резервирование является одним из способов искусственного регулирования финансовых результатов. При этом реализация принципа соответствия доходов и расходов путем резервирования средств ООО «Батыр» уменьшает возможные искажения учетных данных.

Группировка счетов доходов и расходов в одном разделе Плана счетов VIII «Финансовые результаты» систематизирует формирование финансового результата деятельности организации и упрощает составление бухгалтерской отчетности, что обусловлено взаимосвязью показателей бухгалтерской

отчетности и счетов учета доходов, расходов и финансовых результатов (таблица 3.1).

Таблица 3.1 - Взаимосвязь показателей бухгалтерской отчетности и счетов бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов

Доходы и расходы отчетного периода	Отчет о финансовых результатах (форма 2)	Счета учета
Доходы, расходы и финансовый результат от обычных видов деятельности	Выручка	90/1
	Себестоимость продаж	90/2.1
	Коммерческие расходы	90/2.2
	Прибыль (убыток) от продаж	90/9, 99/1
Прочие доходы и расходы	Прочие доходы	91/1
	Прочие расходы	91/2
	Финансовый результат от прочей деятельности	91/9, 99/2
Прибыль (убыток) до налогообложения	Прибыль (убыток) до налогообложения	99/1+99/2
Санкции государственных органов	Санкции государственных органов	99/7
Чистая прибыль (убыток)	Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	99/9
Капитализация и резервирование доходов и расходов	Бухгалтерский баланс	Счета учета
Капитализация	Доходы будущих периодов	98
	Расходы будущих периодов	97
	Недостачи и потери от порчи ценностей	94
	Отложенные налоговые активы	09
	Отложенные налоговые обязательства	77
Резервирование	Резервы предстоящих расходов	96

Для целей раскрытия финансового результата за отчетный год во внимание принимается конечный финансовый результат за минусом налога на прибыль, иных аналогичных обязательных платежей и санкций за несоблюдение правил налогообложения. Все указанные платежи необходимо отражать в Отчете о финансовых результатах дополнительными строками, вводимым после строки «Текущий налог на прибыль» перед показателем «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода».

В связи с этим считаем необходимым систематизировать информацию, отражаемую на счете 99 путем открытия аналитических субсчетов:

- 99/1 «Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности»;
- 99/2 «Прибыль (убыток) от прочей деятельности»;

- 99/7 «Штрафы, пени, санкции государственных органов»;
- 99/9 «Чистая прибыль (убыток) отчетного года».

В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, величина которой заключительными записями отчетного года переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (рисунок 3.6).

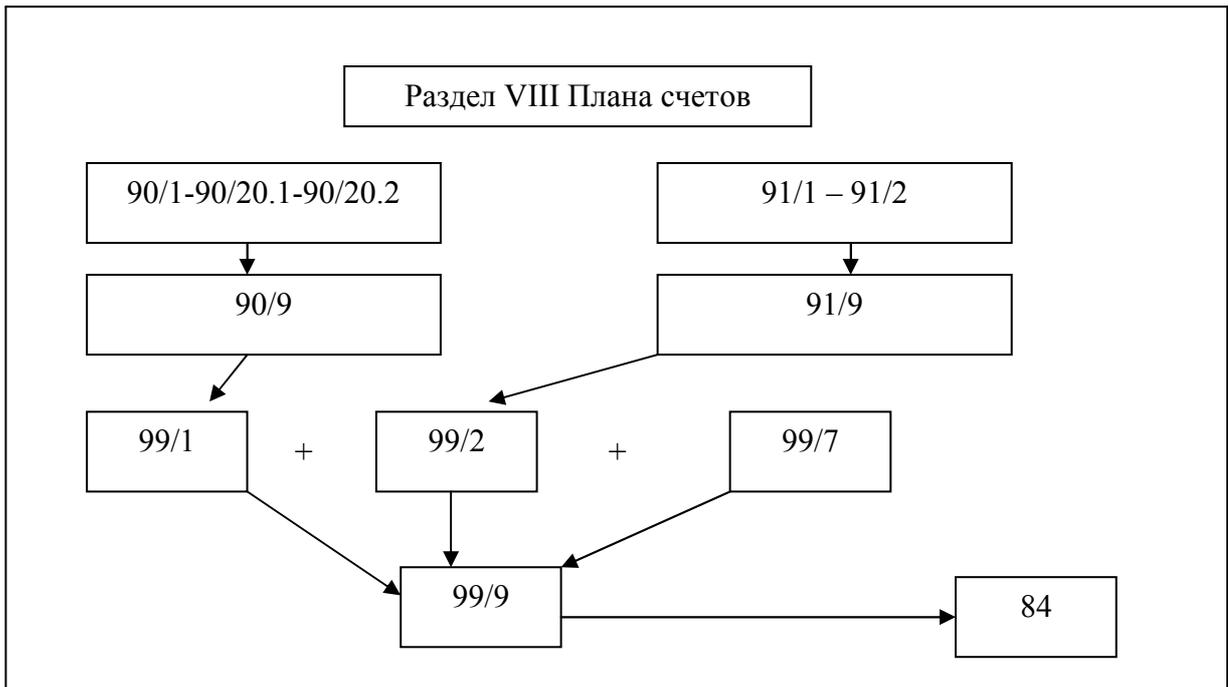


Рисунок 3.6 – Системное формирование финансового результата ООО «Батыр»

Системное формирование финансового результата ООО «Батыр» значительно упрощает составление отчета о финансовых результатах, позволяя более детально раскрыть составляющие финансового результата.

Но для улучшения автоматизации в ООО «Батыр» предлагаем использовать программу 1С: «Бухгалтерия», 8.3.

Годовой экономический эффект рассчитаем по формуле (3.1):

$$\mathcal{E}_{\text{год}} = \mathcal{Z}_1 - \mathcal{Z}_2, \quad (3.1)$$

где $\mathcal{Z}_1 - \mathcal{Z}_2$ – приведенные затраты по вариантам:

$Z_i = C_i + K_i \times E_n$ = затраты на заработную плату + амортизация + затраты на материалы + затраты на электроэнергию + капитальные затраты * E_n

$$K = K_{\text{обор}} + K_{\text{прог}} + K_{\text{проект}} = 3500 + 20 + 750 = 4270 \text{ тыс. руб.}$$

K – капитальные затраты;

$K_{\text{обор}}$ - капитальные вложения, связанные с приобретением ВТ и оборудования;

$K_{\text{прог}}$ - капитальные вложения на приобретение программы;

$K_{\text{проект}}$ - капитальные вложения на установку программы и локальной сети;

E_n - нормативный коэффициент экономической эффективности ЭВМ ($E_n = 0,35$).

Отсюда,

$$\text{Эгод} = 4200 + 850 + 9100 + 300 + 4270 * 0,35 = 15944,5 \text{ тыс. руб.}$$

Расчетный коэффициент экономической эффективности = $5200/4270 = 1,2$

$$\text{Расчетный срок окупаемости} = 1 / 1,2 = 0,8 \text{ лет.}$$

Данная программа не только обеспечит прозрачность деятельности ООО «Батыр» для руководства, с возможностью доступа к информации организации и подразделений, но и даст возможность главному бухгалтеру формировать бухгалтерскую отчетность без каких либо дополнительных затруднений, поскольку в российское законодательство ежегодно вносятся разного рода изменения.

3.3 Организация и методика контроля финансовых результатов в организации

Для эффективного планирования контроля и составления общего плана контроля до заключения договора о проведении контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» необходимо:

- согласовать с руководством экономического субъекта основные

организационные вопросы, связанные с проведением контроля;

- определить наиболее вероятных пользователей бухгалтерской отчетности и причины обращения экономического субъекта к контролерам;

На этапе предварительного планирования контролеру необходимо ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью ООО «Батыр».

Контролер должен по возможности максимально владеть информацией о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране в целом и отраслевые особенности.

Чтобы выявить вероятность появления существенных искажений, контролер оценивает систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля, действующую в ООО «Батыр».

Это можно сделать в форме теста оценки состояния бухгалтерского учета ООО «Батыр» в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Тест оценки состояния бухгалтерского учета ООО «Батыр»

№ п/п	Вопросы	Варианты ответов	
		Да	Нет
1	2	3	4
1	Утверждена ли на предприятии учетная политика?	+	
2	Осуществляется ли учет в соответствии с Положениями об учетной политике?	+	
3	Имеет ли главный бухгалтер высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера?	+	
4	Проходит ли главный бухгалтер курсы повышения квалификации 1 раз в год?	+	
5	Участвуют ли работники бухгалтерии в специальных семинарах и тренингах, способствующих повышению их квалификации?		+
6	Имеются ли должностные инструкции для работников бухгалтерии?	+	
7	Проводится ли аттестация работников бухгалтерии на предмет соответствия выполняемых ими обязанностей?		+
8	Проводится ли сверка данных бухгалтерского и оперативного учета 1 раз в 3 месяца?	+	
9	Имеется ли на предприятии график документооборота и соблюдаются ли сроки предоставления первичных документов в бухгалтерию?		+
10	Выписывает ли организация специальные периодические издания («Главбух», «Бухгалтерия»)		+

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
11	Используют ли в своей работе сотрудники бухгалтерии правовые базы «Гарант», «Консультант плюс»?	+	
12	Используется ли официальная лицензированная версия автоматизированной программы, в которой ведется бухгалтерский учет?	+	
13	Данные официальной версии бухгалтерской программы обновляются не реже 1 раза в месяц?		+
14	Бухгалтерский учет автоматизирован более чем на 80 %?	+	
15	Существует ли на предприятии отдел внутреннего контроля?		+

По данным опросника контролера, представленного в таблице 3.2 оценим надежность системы бухгалтерского учета.

Пусть надежность системы бухгалтерского учета равна:

100 % - 15 вопросов,

Их них: да - 9,

нет - 6.

Формула расчета: $9 \times 100 \% / 15 = 60 \%$ - неотъемлемый риск.

По итогам опроса можно сделать следующий вывод: организация системы бухгалтерского учета операций в общем отвечает требованиям оперативности и достоверности и в процентном соотношении составляет 60%.

Тест оценки состояния внутреннего контроля ООО «Батыр» представлен в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Тест оценки состояния внутреннего контроля в ООО «Батыр»

№ п/п	Вопросы	Варианты ответов	
		Да	Нет
1	2	3	4
1	Отражены ли в учетной политике применяемые в организации формы первичных документов по учету финансовых результатов?	+	
2	Установлен ли круг лиц, которые имеют право подписывать первичные документы по учету финансовых результатов?	+	
3	Имеется ли в организации юрист для заключения договоров?	+	
4	Заклучены ли договоры материальной ответственности с материально ответственными лицами?	+	
5	Обязанности главного бухгалтера и кассира совмещаются?		+

Продолжение таблицы 3.3

1	2	3	4
6	Правильно ли хранятся документы по учету финансовых результатов?	+	
7	Проводится ли внутренний контроль по учету финансовых результатов?	+	
8	Имеются ли в организации Правила внутреннего трудового распорядка, Правила техники безопасности?	+	
9	Знакомятся ли вновь принятые работники с Правилами внутреннего трудового распорядка, Правилами техники безопасности?	+	

По данным тестирования системы внутреннего контроля, представленного в таблице 3.3, ее надежность можно оценить следующим образом: $1 / 8 * 100\% = 12,5\%$ - риск средств контроля. Делаем вывод: систему внутреннего контроля можно охарактеризовать как находящуюся на среднем уровне, так как надежность равна 12,5 %, следовательно, полностью рассчитывать на систему внутреннего контроля нельзя.

Общий план контроля финансовых результатов по организации ООО «Батыр» представим в таблице 3.4.

Таблица 3.4 –Общий план контроля финансовых результатов ООО «Батыр»
 Проверяемая организация ООО «Батыр»
 Период контроля 01.01.2015г.-31.12.2015г.
 Сроки проведения контроля сентябрь 2016г.

№ п/п	Перечень процедур	Период проведения	Исполнитель ФИО
1	2	3	4
1	Запросить документы (оформить в виде запроса стандартной формы)		
2	Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж; прибыли (убытка) до налогообложения; прибыли (убытка) от обычной деятельности; чистой прибыли		
3	Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков).		
4	Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков).		
5	Нормативная проверка правильности бухгалтерского учета налога на прибыль в бухгалтерской отчетности (в т.ч. в соответствии с требованиями ПБУ 18/02)		

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4
6	Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчетности.		
7	Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчета и оценки показателей рентабельности продукции и капитала.		
8	Подготовка акта ревизии		

На базе общего плана контроля финансовых результатов контролеры разрабатывают программу контроля финансовых результатов, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана контроля финансовых результатов.

Составляя программу контроля финансовых результатов, контролер направляет свои усилия на проверку тех участков, которые не подвергались контролю или мало контролировались бухгалтерией.

Программа контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» представлена в таблице 3.5.

Таблица 3.5 - Программа контроля финансовых результатов в ООО «Батыр»
 Проверяемая организация ООО «Батыр»
 Период контроля 01.01.2015г.-31.12.2015г.
 Сроки проведения контроля сентябрь 2016г.

№ п/п	Перечень процедур	Период проведения	Количество человеко-часов	Исполнитель	Примечание
1	2	3	4	5	6
1	Запросить документы (оформить в виде запроса стандартной формы)		16		Документы выданы, все данные изучены
2	Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж;		24		Результаты оформлены, остатки на начало и конец периода сошлись с данными Главной книги

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5	6
---	---	---	---	---	---

	прибыли (убытка) до налогообложения; прибыли(убытка)от обычной деятельности; чистой прибыли (непокрытого убытка)				
3	Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей.		80		Проверено
4	Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, в том числе по видам прибылей (убытков), а также правильность отражения бухгалтерских проводок		80		Проводки составлены верно
5	Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчета и оценки показателей рентабельности продукции и капитала.		24		Все показатели рассчитаны верно
6	Подготовка акта ревизии		8		По окончании проверки составили акт ревизии

Программа контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» представляет собой детальный перечень содержания процедур, необходимых для практической реализации плана контроля финансовых результатов в ООО «Батыр», для сбора доказательств.

Контролер, если сочтет это целесообразным, может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы контроля финансовых результатов в ООО «Батыр». При этом контролер является независимым в выборе приемов и методов контроля финансовых результатов, отраженных в общем плане и

программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

По окончании процесса планирования контроля общий план и программа контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

Порядок проведения контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» включает ряд последовательных этапов:

Этап 1. Сверка данных аналитического учета финансового результата с оборотами и остатками синтетического учета

1. При проведении контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» необходимо сверить тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 99 «Прибыли и убытки» синтетического учета прибыли или убытка.

2. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

3. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» учета прибыли или убытка.

4. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Этап 2. Сверка данных бухгалтерского учета финансового результата с данными бухгалтерской отчетности

Приступая к проверке финансовых результатов, контролер должен сначала проверить:

- соответствует ли бухгалтерский учет продаж положениям нормативных актов?

- соответствуют ли данные аналитического и синтетического учета по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки» данным главной книги и баланса?

- корреспонденция счетов по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки» составлена ли в соответствии с положениями нормативных актов?

Контролеру, проверяющему контроль финансовых результатов необходимо проверить:

- правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;

- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);

- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;

- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества организации;

- правильность отражения прибыли, полученной от покупателя в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита;

- правильность отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;

- правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности;

- правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;

- правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду;

- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;

- правильность отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных фондов, выполненного хозяйственным способом;
- правильность ведения бухгалтерского и налогового учета по счету 90 «Продажи»;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи»;
- правильность реформации баланса.

В ООО «Батыр» выделяем несколько рабочих процедур.

Процедура 1. Проверка доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности.

В результате данной проверки контролер пришел к выводу, что при учете доходов и расходов ООО «Батыр» в нарушение требований ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», допускает случаи неправильного оформления первичных документов. Отообразим это в таблице 3.6.

Таблица 3.6 –Проверка оформления первичных документов по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности ООО «Батыр»

№ п/п	Наименование проверяемого документа	Дата (период) составления документа	Номер документа	Заключение ревизора об отсутствии или характере нарушений
1	Товарно-транспортная накладная (молсырье) (ф. № СП-33)	14.02.2015	473	Отсутствует подпись главного зоотехника, документ оформлен неаккуратно
2	Товарно-транспортная накладная (молсырье) (ф. № СП-33)	31.03.2015	473	Документ оформлен неаккуратно
3	Товарная накладная (ф. № ТОРГ-12)	14.02.2015	10	Отсутствует подпись заведующего складом

Исходя из выше изложенных результатов проверки организации первичного учета доходов и расходов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» выявлено совпадение номеров товарно-транспортных накладных (молсырье) (ф. № СП-33).

В ходе данной проверки можно порекомендовать: при приеме

первичной документации в бухгалтерию необходимо проверять на наличие всех указанных в документах реквизитов и впредь не работать с ненадлежащее оформленной документацией для большей достоверности финансовой отчетности. Все несоответствующие документы незамедлительно заменять на правильно оформленные (со всеми подписями ответственных лиц, хорошо проставленными печатями и правильными реквизитами и суммами).

Процедура 2. Проверка прочих доходов и расходов.

По данной процедуре контролер сверил данные аналитического учета прочих доходов и расходов с оборотами и остатками синтетического учета, а также сверил тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счету 91 «Доходы и расходы» синтетического учета прочих доходов и расходов, проверил правильность записей, произведенных в Главной книге, которые осуществляются подсчетом сумм оборотов и сальдо по счету 91 «Доходы и расходы».

В результате данной процедуры ошибок не выявлено.

Процедура 3. Правильность составления финансовой отчетности.

В результате данной проверки контролером был рассмотрен финансовый отчет за 2015г.

В результате чего были обнаружены следующие ошибки:

- показатели отчетности не подтверждены результатами инвентаризации (инвентаризация проведена формально, не по всем активам и обязательствам);
- допущены арифметические ошибки при подсчете показателей отчетности, округлениях значений показателей;
- неполно заполнены обязательные реквизиты отчетности;
- неправильно сформированы данные строк годовой бухгалтерской отчетности;

- нарушен порядок составления бухгалтерской отчетности: выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражена по мере оплаты при отсутствии особых условий договора.

Процедура 4. Сверка данных отчетности по строке «Выручка» отчета о финансовых результатах и оборотов по счету 90 «Продажи».

При проверке достоверности суммы, отраженной по строке «Выручка» и соответствия законодательству РФ, совершенных в ООО «Батыр» хозяйственных операций, связанных с отражением в бухгалтерском учете суммы выручки, существенных нарушений выявлено не было.

В состав проверяемой совокупности вошли операции по формированию себестоимости организации. В ходе проверки были выборочно проанализированы операции по отражению себестоимости в бухгалтерском учете.

Процедура 5. Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию доходов и расходов по обычным видам деятельности в ООО «Батыр».

В таблице 3.7 рассмотрим данную проверку наглядно за 2015г.

Таблица 3.7 - Проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций по формированию доходов и расходов по обычным видам деятельности в ООО «Батыр» за 2015г.

Содержание хозяйственной операции	Основание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма	Вывод ревизора
		Дебет	Кредит		
Списана себестоимость молока, проданного другим населением	Договор поставки, товарная накладная, доверенность	90-2	43	28740	Корреспонденция счетов верна
Учтена выручка от продажи молочной продукции	Акт выполненных работ (КС-2), договор, товарная накладная (ТОРГ-12), счет-фактура	62-1	90-1	30563	Корреспонденция счетов верна
Выявлен финансовый результат	Бухгалтерская справка, расчет	90-9	99	1823	Корреспонденция счетов верна

Как видно из таблицы 3.7, ООО «Батыр» отражает на счетах бухгалтерского учета записи по доходам и расходам от обычных видов деятельности в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, утвержденным Приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000г.

Процедура 6. Проверка правильности отражения доходов и расходов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» (таблица 3.8).

Таблица 3.8 – Проверка правильности отражения доходов и расходов по обычным видам деятельности в ООО «Батыр»

№ п/п	Группы доходов и расходов	Группировка бухгалтером ООО «Батыр»	Заключение ревизора
1	Доходы от обычных видов деятельности	1. Выручка от продажи продукции и товаров 2. Поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг	Верно
2	Расходы по обычным видам деятельности	Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, выполнением работ, оказанием услуг	Верно

Проверка формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности является последним пунктом плана финансового контроля. Финансовый результат от продажи сельскохозяйственной продукции определяется ежемесячно путем сопоставления всех доходов и расходов от обычных видов деятельности. Если полученные доходы превышают произведенные в отчетном периоде расходы, то получена прибыль, иначе - убыток.

Для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним предназначен счет 90 «Продажи». Рассмотрим порядок отражения показателей на этом счете в ООО «Батыр» в таблице 3.9.

Таблица 3.9 – Формирование финансового результата на счете 90 «Продажи»

Дебет	Кредит
2. Плановая себестоимость готовой продукции	1. Выручка от продажи продукции
3. Списание калькуляционных разниц	
4. Прибыль от продаж ($1 > 2+3$)	5. Убыток от продаж ($1 < 2+3$)

Проверка показала, что формирование показателей в ООО «Батыр» на счете 90 «Продажи» соответствует требованиям нормативных документов.

Неправильное закрытие субсчетов в дальнейшем может привести к серьезному искажению данных бухгалтерского учета. Поэтому следует уделить особое внимание порядку закрытия субсчетов счета 90 «Продажи» в соответствии Приказом Минсельхоза РФ от 13.06.2001 №654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению».

По всем остальным процедурам существенных нарушений выявлено не было.

Основанием для составления отчета контролера являются его рабочие документы, заполненные им в ходе проведения проверки. При формировании отчета были выявлены несущественные ошибки.

Ответственность за подготовку прилагаемой бухгалтерской отчетности несет исполнительный орган ООО «Батыр». Обязанность контролера заключается в том, чтобы выявить ошибки в ведении бухгалтерского учета и составления отчетности в части учета финансовых результатов деятельности.

В результате проведенной проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет доходов и расходов от обычных видов деятельности соответствует нормам действующего законодательства, регламентирующего данный раздел учета, по состоянию на 1 января 2016г.

На основании этого контролер составляет информационное письмо следующего содержания:

«Вы обратились к нам с просьбой о проведении контроля финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе финансовых результатов деятельности за 2015 год. Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Контроль будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В связи с тем, что в ходе контроля финансовых результатов деятельности применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими контролю ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к заключению контролера, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам письменную информацию, касающуюся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля финансовых результатов деятельности.

Мы провели контроль прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации ООО «Батыр» за период с 01 января 2015 по 31 декабря 2015 гг. включительно.

Ответственность за составление и представление этой отчетности несет исполнительный орган ООО «Батыр». Мы провели контроль в соответствии с Федеральным законом РФ от 06.12.2011г. №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В ходе контроля финансовых результатов в ООО «Батыр» были выявлены нарушения порядка ведения бухгалтерского учета на различных участках учета, влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности:

1. В ходе оценки системы бухгалтерского учета было обнаружено, что

в ООО «Батыр» отсутствует график документооборота, а также график проведения инвентаризаций, что противоречит пункту 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика»;

2. В результате проверки правильности отражения финансовых результатов на счетах бухгалтерского учета было выявлено нарушение Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н;

3. При проверке оформления первичных документов были обнаружены незаполненные реквизиты, а именно отсутствие подписей главного бухгалтера и кассира на первичных кассовых документах, что противоречит статье 9 Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011г. «О бухгалтерском учете». По результатам проведенной проверки можно сделать вывод о том, что бухгалтерский учет финансовых результатов в ООО «Батыр» в основном ведется без существенных нарушений существующего законодательства.

Исходя из выше изложенных результатов проверки финансовых результатов ООО «Батыр» контролер рекомендует следующее:

1. При составлении приложений к учетной политике нужно руководствоваться ПБУ 1/2008, а также методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

2. При приеме первичной документации в бухгалтерии необходимо проверять на наличие всех указанных в документах реквизитов и впредь не работать с ненадлежаще оформленной документацией для большей достоверности финансовой отчетности;

3. Кассиру ООО «Батыр» следует соблюдать положения правил ведения кассовых операций в РФ, для устранения выявленных нарушений в ходе проведения проверки.

Также руководству ООО «Батыр» необходимо следить за масштабами деятельности организации и усиливать контрольную среду, самостоятельно проводить мониторинг работы средств контроля, так как именно эта работа

характеризует сущность и эффективность системы внутреннего контроля.

В целях улучшения бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов деятельности организации, достоверности отчетности, контролер рекомендует в дальнейшем учесть отмеченные недостатки и предложенные рекомендации. Развитие методологии ревизии основано на придании каждому из этапов ревизионной работы: подготовки к проведению ревизии, проведению ревизии, систематизации и подготовки материалов ревизии, реализации материалов ревизии нового содержания, с учетом трансформации целей и задач ревизионной работы. Так на этапе реализации результатов ревизии целесообразным является внедрение системы обратной связи, что представлено на рисунке 3.7.



Рисунок 3.7 - Контроль с обратной связью за устранением нарушений, выявленных в процессе ревизии

Будущее ревизии в сельскохозяйственных организациях – это интеграция и взаимодействие аудита, планирования и прогнозирования, анализа и статистики, позволяющее сформировать принципиально новую концепцию, способную обеспечить не только комплексность и объективность контроля, но и непрерывное функционирование организации и удовлетворение потребностей его работников: ревизия должна стать полноценным элементом системы управления сельскохозяйственных организаций.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Сельское хозяйство – одна из основных и жизненно важных отраслей российской экономики. Дальнейшее укрепление и повышение эффективности агропромышленного комплекса, полное удовлетворение потребностей населения в сельскохозяйственной продукции возможно при активизации и усилении роли к движения сельскохозйственных организаций.

Цель исследования состоит в разработке научно обоснованной концепции комплексной системы учетно-аналитического обеспечения внутреннего экономического контроля за процессом формирования финансовых результатов деятельности в сельскохозйственных организациях, направленной на выявление факторов и определение резервов повышения эффективности производства в условиях реформирования российского бухгалтерского учета, отчетности и контроля.

В рамках исследования в работе решены следующие задачи:

- изучены теоретические и методологические основы учета и контроля финансовых результатов;
- изучена экономическая характеристика рассматриваемой организации, ее финансового состояния и платежеспособности;
- изучено состояние учета и контроля финансовых результатов в организации;
- разработаны рекомендации по рационализации и развитию учета и контроля финансовых результатов в организации.

В качестве объекта исследования выступает сельскохозйственная организация ООО «Батыр» Селтинского района.

По финансовым результатам производства и реализации молока сельскохозйственных организаций по Удмуртской Республики за январь-декабрь 2015г. 23,8% молока в республике получено в сельскохозйственных

организациях Балезинского района (8,1%), Вавожского района (8,2%) и Можгинского района (7,5%). По эффективности производства молока лидером является Глазовский район, имеет самые высокие показатели в республике по рентабельности производства и цене реализации.

Самая высокая продуктивность производства молока в течение ряда лет сохраняется в Вавожском районе. Так, надой молока в среднем по Вавожскому району по итогам 2015 года составил 6246 кг на 1 фуражную корову, что соответствует 1 месту в рейтинге и на 27,1% превышает среднереспубликанский показатель.

В сельскохозяйственных организациях в производственном республиканском рейтинге СХПК «Колос» Вавожского района лидирует по объему производства и выручке от реализации молока. На 2-м месте по этим же показателям находится СПК «Удмуртия» Вавожского района. ООО «Чура» Глазовского района занимает 1 место по надоем молока на 1 фуражную корову.

ООО «Заря» Завьяловского района имеет самую высокую рентабельность производства молока и занимает 2-ю строчку по цене реализации. Самая низкая себестоимость молока у ООО «АгроНива» Сарапульского района.

По финансовым результатам производства и реализации мяса в сельскохозяйственных организациях УР за январь-декабрь 2015 года 25,9% мяса КРС произведено в сельскохозяйственных организациях Балезинского района (9,9%), Вавожского района (11,6%) и Увинского района (8%).

По данным таблицы 2.3 видно, что выпуск продукции сельского хозяйства среди регионов Российской Федерации и Приволжского федерального округа, а также в целом по Удмуртской Республике увеличивается из года в год. Т.е. если в 2011г. выпуск продукции сельского хозяйства составил по РФ в целом 3261695 млн. руб., то уже к 2015г. она увеличилась до 5037184,4 млн. руб., по Приволжскому федеральному округу

она в 2011г. составляла 795115 млн. руб., а в 2015г. увеличилась до 1147979 млн. руб., по УР в 2011г. она составила 45466 млн. руб., а уже к 2015г. увеличилась до 67264 млн. руб.

Аналогичный вывод можно сделать и по производству молока в хозяйствах всех категорий.

Производство молока по РФ варьируется из года в год, в 2011г. производство молока принесло РФ прибыль в размере 31645,6 млн. руб., а в 2015г. 30781 млн. руб., что сократилось почти на 3 % по отношению к периоду 2011г.

По Приволжскому федеральному округу аналогично, 2011-2012гг. производство молока увеличивалось, а с 2013г. наблюдаем спад производства молока.

По Удмуртской Республике наблюдаем прирост производства молока за весь период (в 2011г. – 687,4 млн. руб., в 2015г. -729 млн. руб.).

Несмотря на то, что Удмуртская Республика среди регионов Российской Федерации по сельскому хозяйству имеет неплохие показатели, имеются причины, в результате которых замедляется развитие отрасли.

Основными причинами, снижающими развитие отрасли сельского хозяйства являются:

- низкий уровень доходности сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- высокий уровень изношенности сельскохозяйственной техники, низкие темпы обновления материально-технических ресурсов и большая нагрузка, особенно на зерноуборочные комбайны;
- недостаточно эффективное использование земельных ресурсов, обусловленное отсутствием собственников и невысоким плодородием почв;
- ситуация, сохраняющаяся в социальной сфере села, является тормозом формирования социально-экономических условий устойчивого развития сельских территорий Удмуртской Республики.

Материальное положение преобладающей части сельского населения не позволяет использовать систему ипотечного кредитования жилищного строительства. Уровень благоустройства сельского жилищного фонда в 2-3 раза ниже городского уровня;

- низкий уровень инвестиционной активности в сельском хозяйстве;
- низкий уровень заработной платы в отрасли, острый дефицит квалифицированных руководителей, специалистов и механизаторских кадров.

Выручка от основных видов деятельности в ООО «Батыр» с 2013 г. к 2015 г. увеличилась на 8330 тыс. руб., что составило 23,55% к уровню 2013 г.

Увеличение выручки вызвано как увеличением объемов продаж, так и ростом цен, а так же высокой инфляцией в стране. Но даже это не позволило хозяйству получить прибыль от реализации в 2015 г.

Себестоимость товаров, работ и услуг за исследуемый период выросла на 10778 тыс. руб. (на 32,88%). Превышающие темпы роста себестоимости над темпами выручки можно оценить отрицательные для организации и объясняют возникновение убытка в сумме 45,0 тыс. руб. в 2015 г.

В целом организация в 2015 г. получило чистую прибыль 1769 тыс. руб. за счет доходов по прочей деятельности, которая снизилась по сравнению с 2013 г. на 2722 тыс. руб. (на 60%).

Для того, что выяснить состояние бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Батыр» необходимо изучить первичный, синтетический и аналитический учет финансовых результатов деятельности организации, на основании которого в дальнейшем можно будет предложить пути совершенствования.

Финансовый результат в ООО «Батыр» - это конечный экономический итог хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации, выраженный в форме прибыли. Прибыль, в свою очередь, это важнейший показатель, характеризующий деятельность предприятия. Прибыль

формируется между выручкой от реализации сельскохозяйственной продукции и полной себестоимостью данной реализованной продукции. Прибыль является главным источником финансирования затрат на производственное и социальное развитие предприятия, а платежи из прибыли - важнейшим элементом доходов государственного бюджета.

Бухгалтерские проводки по учету формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности и прочих доходов и расходов, используемые в ООО «Батыр», полностью соответствует типовым проводкам Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

При изучении первичного бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Батыр» были выявлены недочеты, нарушения и ошибки в методике ведения счетов бухгалтерского учета:

1) Анализ сложившегося учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ООО «Батыр» показал, что в бухгалтерском учете недостатком является то, что к учету в ООО «Батыр» была принята счет-фактура, в которой не указан адрес продавца;

2) В ООО «Батыр» часто встречаются ненадлежащим образом оформленные первичные документы (товарно-транспортная накладная (зерно), реестр документов на выбытие продукции, ведомость движения зерна и другой продукции, товарно-транспортная накладная (животные), акт на передачу (продажу), закупку скота по договорам, отчет о реализации продукции, отчет по складу-холодильнику, накладная внутрихозяйственного назначения, лимитно-заборная ведомость), которые являются основанием для подтверждения расходов, списываемых на затраты. А именно:

- часто встречаются в документах исправления, карандашные записи и пр.;

- отсутствуют подписи или документы подписываются без расшифровки подписи;

- отсутствуют доверенности на получение ТМЦ и т.д.

3) Отсутствует график документооборота по учету финансовых результатов деятельности организации. Для совершенствования учета необходимо разработать и утвердить данный график в учетной политике организации.

Для устранения вышеуказанных нарушений, недостатков и ошибок в ООО «Батыр» сделаны предложения по устранению недостатков в учете и повышению его эффективности:

1) В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки счета-фактуры; наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя. Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением установленного порядка, не могут являться основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению.

2) Бухгалтеру ООО «Батыр» следует строго следить за первичной документацией, сразу проверять все необходимые документы, которые поступают в бухгалтерию, выявлять ошибки и незамедлительно их устранять, т.е. запрашивать новые правильные оригиналы документов по учету финансовых результатов.

В ООО «Батыр» учет доходов, расходов и финансовых результатов вводится автоматизировано с использованием бухгалтерской программы 1С: Бухгалтерия: 8.0.

Учет финансовых результатов в ООО «Батыр» ведется по счетам:

- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

В ходе проведения контроля финансовых результатов было проведено тестирование бухгалтерского учета и внутреннего контроля, составлен план

и программа контроля финансовых результатов и на основании этого проведена методика и составлены рабочие процедуры.

Исходя из выше изложенных результатов проверки финансовых результатов ООО «Батыр» контролер рекомендует следующее:

1. При составлении приложений к учетной политике нужно руководствоваться ПБУ 1/2008, а также методическими указаниями по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

2. При приеме первичной документации в бухгалтерии необходимо проверять на наличие всех указанных в документах реквизитов и впредь не работать с ненадлежаще оформленной документацией для большей достоверности финансовой отчетности;

3. Кассиру ООО «Батыр» следует соблюдать положения правил ведения кассовых операций в РФ, для устранения выявленных нарушений в ходе проведения проверки.

Будущее ревизии в сельскохозяйственных организациях – это интеграция и взаимодействие аудита, планирования и прогнозирования, анализа и статистики, позволяющее сформировать принципиально новую концепцию, способную обеспечить не только комплексность и объективность контроля, но и непрерывное функционирование организации и удовлетворение потребностей его работников: ревизия должна стать полноценным элементом системы управления сельскохозяйственных организаций.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ (действующая редакция от 28.12.2016 N 497-ФЗ)
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ (ред.от 28.12.2016 N 475-ФЗ)
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016 N 149-ФЗ)
4. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998г. №14-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 N 360-ФЗ)
5. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08 августа 2001 г. №129-ФЗ (ред. от 28.12.2016 N 471-ФЗ)
6. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. №307-ФЗ (в ред. от 03.07.2016 N 360-ФЗ.)
7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010г.)
8. Положение по бухгалтерскому учету 1/2011 «Учетная политика организации». Утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 06.04.2015)
9. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008г. №106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (ред. от 06.04.2015)
10. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999г. №43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ред. от 18.12.2012г.)

11. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998г. №34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» (ред. от 08.07.2016)

12. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организации» от 02.07.2010 г. № 66н (ред. от 06.04.2015)

13. Приказ МФ РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)», от 06.05.1999 № 33н. (ред. от 06.04.2015)

14. Приказ МФ РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)», от 06.05.1999 № 33н. (ред. от 06.04.2015)

15. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 "Сельское хозяйство" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 11.06.2015)

16. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017)

17. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 18 "Выручка" (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н) (ред. от 26.08.2015)

18. Алборов, Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учеб. пособие / Р. А. Алборов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и сервис, 2016. – 464 с.

19. Алборов, Р. А. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р. А. Алборов, С. В.Бодрикова, Е. В. Захарова // Вестник

Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. – 2007. – № 3 (13). – С. 57-60.

20. Алборов Р.А., Концевая С.М., Концевой С.Р. «Контроль и ревизия деятельности сельскохозяйственных кооперативов», Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 250 с.

21. Ануфриев, В. Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации / В. Е. Ануфриев // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 10. – С. 17-24.

22. Артеменко, В. Г. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / В. Г. Артеменко. – М.: Омега-Л, 2016. – 270 с.

23. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит организации и методика проведения. – М.: «Экзамен», 2012. – 192с.

24. Бурцев В.В. Система внутреннего контроля организации в современных условиях хозяйствования // Аудиторские ведомости.- 2013. – 521с.

25. Бочкарева, И. И. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / И. И. Бочкарева, Г. Г. Левина. – М.: Магистр, 2010. – 413 с.

26. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Н. Г. Белов [и др.]; под ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.

27. Войтоловский, Н. В. Экономический анализ. Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: учеб. / Н. В. Войтоловский, А. П. Калинина, И. И. Мазурова. – 2-е изд. – М.: Высшее образование, 2016. – 513 с.

28. Гетьман, В. Г. Реформирование системы бухгалтерского учета: оценка активов по справедливой стоимости / В. Г. Гетьман // Финансовая газета. – 2011. – № 24. – С.

29. Глущенко, А. В. Учет доходов и расходов / А. В. Глущенко // Экономика с.-х. и перерабатывающих предприятий. – 2008. – № 6. – С. 53.

30. Исследование и развитие теоретических основ финансового результата [Электронный ресурс] / М. И. Кутер [и др.] // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. – 2016. – № 7 (10). – С. 115-117.
31. Казакова, Н. Н. Бухгалтерский учет биологических активов по справедливой стоимости / Н. Н. Казакова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2011. – № 5. – С. 4-8.
32. Ковалев, В. В. Бухгалтерская прибыль: управленческий аспект / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2015. – Вып. 4. – С. 7-26.
33. Ковалев, В. В. Корпоративные финансы и учет. Понятия, алгоритмы, показатели: учеб. пособие / В. В. Ковалев, Вит. В. Ковалев. – М.: Проспект, 2012. – 768 с.
34. Ковалев, В. В. Как читать баланс / В. В. Ковалев, В. В. Патров, В. А. Быков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 672 с.
35. Колеватова, О. А. Учет расходных операций при отсутствии дохода / О. А. Колеватова // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 5. – С. 22.
36. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 368 с.
37. Ларионов, А. Д. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учеб.-практ. пособие / А. Д. Ларионов, А. И. Нечитайло. – М.: Велби: Проспект, 2006. – 320 с.
38. Нечитайло, А. И. Моделирование учета финансовых результатов / А. И. Нечитайло. – СПб.:СПбГУЭФ, 2012. – 193 с.
39. Николаева, С. А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы / С. А. Николаева. – М.: Аналитика пресс, 2016. – 208 с.

40. Новодворский, В. Д. Прибыль организации : бухгалтерская и экономическая / В. Д. Новодворский, Н. В. Клестова, А. В. Шпак // Финансы. – 2013. – № 4. – С. 64-69.
41. Новодворский, В. Д. Справедливая стоимость организации / В. Д. Новодворский, А. В. Шпак, Н. В. Клестова // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 19. – С. 63-65.
42. Новый экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2006. – 1088 с.
43. Ожегов, С. И. Словарь русского языка : ок. 57000 слов / С. И. Ожегов ; под. ред. Н. Ю. Шведовой. – 13-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 2016. – 816 с.
44. Палий, В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебник / В. Ф. Палий. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 512 с.
45. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2016. – 88 с.
46. Шнейдман, Л. З. Финансовый учет: учебник / Л. З. Шнейдман, В. А. Терехова, В. Г. Гетьман; под ред. В. Г. Гетьмана. – 2-е изд., перераб. и доп. – Финансы и статистика, 2015. – 784 с.
47. Хоружий Л.И. Развитие бухгалтерского учета доходов и расходов в системе управления деятельностью хлебопекарных организаций: монография / Л.И. Хоружий, О. В. Дедова. - М.: М-во сельского хоз-ва Российской Федерации, Российский гос. аграрный ун-т - МСХА им. К. А. Тимирязева. Москва, 2012. – 200 с.
48. Хоружий Л.И, Дейч У.Ю. Методика бухгалтерского учета и управление формированием прибыли. Научно-практический журнал «Вестник ИрГСХА», Вып. 39, Иркутск: Издательство ИрГСХА, 2016. – 165 с.

49. Соколов, Я. В. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчетным периодам / Я. В. Соколов, В. В. Патров, В. А. Быков // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 6. – С. 46-52.

50. Сухарев, И. Р. Значение введения МСФО / И. Р. Сухарев // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 3. – С. 7-13.

ПРИЛОЖЕНИЕ А



Рисунок А.1 - Различия подходов МСФО и РСБУ в отношении расходов

Таблица А1 - Процедуры предварительного обзора и определение направлений ревизии финансово – хозяйственной деятельности сельскохозяйственной организации

Процедуры	Предпосылки и направления проведения ревизии
Назначение ревизоров - консультантов	Утверждение состава полностью укомплектованной группы ревизоров – консультантов
Получение четкого представления о деятельности организации и его информационных системах	Об отраслевых и технологических особенностях. Об экономических, экологических и природных условиях. О географическом расположении подразделений и других составляющих организации. О размерах организации, источниках финансирования его текущей и инвестиционной деятельности, состоянии системы бухгалтерского учета и контрольного механизма
Предварительный аналитический обзор деятельности организации (тестирование и аналитические процедуры)	Тестирование с целью выявления «сильных» и «слабых» сторон работы организации. Анализ финансового состояния, платежеспособности и деловой активности организации. Анализ показателей производственной деятельности (затрат, выпуска продукции и результатов ее сбыта). Анализ финансовых результатов организации. Анализ инвестиционной деятельности организации и эффективности капитальных вложений. Сопоставление остатков на счетах в отчетности с данными бухгалтерского учета.
Обзор системы управления организации и его сегментов	Обзор учредительных документов и письменных договоров с клиентами организации. Изучение организационной структуры управления и степени сочетания ее централизации и децентрализации, состояния выполняемых функций и используемых методов менеджмента. Изучение уровня развития свойств предпринимательской деятельности и конкурентоспособности организации. Обзор состояния мониторинга и маркетинговой деятельности организации.
Определение объектов ревизии	Определение объектов ревизии, требующих особого внимания. Определение объектов ревизии, требующих сплошной проверки. Определение объектов ревизии, требующих выборочной проверки
Оценка уровня существенности и ревизионного риска	Установление уровня существенности, то есть той суммы ошибок, которая не повлияет на правильность принятия экономических решений внешними пользователями информации, а также на принятие обоснованных управленческих решений Установление приемлемого ревизионного риска эффективного проведения ревизии.
Планирование и программирование ревизии	Разработка общего годового плана ревизии. Разработка общих и локальных детализированных программ ревизии. Разработка сетевых графиков выполнения программ ревизии
Определение процедур сбора информации, предпосылок и направлений ревизии хозяйственных операций, активов и обязательств	Процедуры: пересчет, осмотр, обследование, подтверждения, устный опрос, документальная проверка, сканирование, аналитические процедуры и др. Направления ревизии: реальность, периодизация, полнота, права и обязательства, оценка и распространение, предъявление и раскрытие, соответствие законам и др.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

График документооборота по учету финансовых результатов в ООО «Батыр»

Номер формы	Наименование документа	Назначение документа	Количество экземпляров	Когда составляется	Кто составляет (должность и фамилия)	Кто подписывает документ	Кому представляется (должность)	Когда представляется в бухгалтерию
1	2	3	4	5	6	7	8	9
СП-31	Товарно-транспортная накладная (зерно)	для учета отправки на приемные пункты зерна	4	при отправке каждой партии продукции	кладовщик	кладовщик	Два экз. отправляются вместе с грузом, 1 экз. - сдается в бухгалтерию, 4 экз. остаются в пункте отправки продукции	После отправки продукции
СП-3	Реестр документов на выбытие продукции	применяется для учета отправки продукции с поля на элеватор, склад и другие места хранения, а также при ее расходе, отправке в переработку, сортировку, сушку	1	при отправке каждой партии продукции	кладовщик	кладовщик	остаётся на складе	никогда
СП-32	Товарно-транспортная накладная (животные)	применяется для оформления операций по отправке-приемке животных	2	по мере отгрузки продукции	заведующим фермой, бригадиром или зоотехником с участием ветврача	заведующим фермой, бригадиром или зоотехником с участием ветврача	Два экз. отправляются вместе с грузом, 1 экз. - сдается в бухгалтерию, 4 экз. остаются в пункте отправки продукции	После отправки продукции
СП-46	Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам	применяется для оформления операций по поступлению (закупки) и выбытию (передачи, продажи) животных по договорам, заключенным с гражданами	2	в момент передачи	Бухгалтер	Главный бухгалтер, руководитель организации	В бухгалтерию и тому, кому передается	сразу
СП-37	Отчет о реализации продукции	Применяется в качестве отчета о продаже продукции, поступившей в выручке и ее	1	по мере отгрузки продукции	кладовщик	кладовщик	Никому	Никогда

264-АПК	Накладная внутрихозяйственного назначения	использования Внутри организации	1	между подразделениями	кладовщик	кладовщик	кладовщик	Внутри организации между подразделениями	Никогда
269-АПК	Лимитно-заборная ведомость	Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве	1	между подразделениями	кладовщик	кладовщик	кладовщик	Внутри организации между подразделениями	Никогда
303-АПК	Журнал учета расхода кормов	Сводный учет расхода кормов на ферме	1	по расходу кормов	заведующим фермой,	заведующим фермой	заведующим фермой	Никому, заполняется на складе фермы по расходам кормов	Никогда
413-АПК	Расчет начисления оплаты работникам животноводства	для расчета оплаты труда работникам животноводства	1	исходя из объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки	Бухгалтер	Бухгалтер	Бухгалтер	В бухгалтерию	Оформляется непосредственно в бухгалтерии
СП-21	Журнал учета надоя молока	Применяется для ежедневного учета получаемого молока на ферме	1	ежедневно после каждой дойки	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	в течение 15 дней хранится на ферме или в бригаде	по истечении 15 дней он сдается в бухгалтерию
СП-23	Ведомость учета движения молока	Применяется для обобщения данных по движению молока за отчетный месяц.	1	Ежедневно	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка	в бухгалтерию и заведующему фермой (приемщику молока)	представляется в бухгалтерию для проверки и бухгалтерского учета движения молока
СП-39	Акт на оприходование приплода	Применяется по операциям поступления (закупки) и выбытия (передачи, продажи) животных по	2	в момент передачи	Бухгалтер	Бухгалтер	Главный бухгалтер, руководитель организации	В бухгалтерию и тому, кому передается	сразу

СП-43	животных Ведомость взвешивания животных	договорам с гражданами Применяется для определения фактической живой массы животных	1		зоотехник или заведующий фермой	зоотехник, бригадир и работник, за которым закреплен скот.	в бухгалтерию	одновременно с Отчетом о движении скота и птицы на ферме
	Счет-фактура	Для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров к вычету НДС	2	В момент отгрузки товаров	Бухгалтер	Главный бухгалтер, руководитель организации	Покупателю, в бухгалтерию	Не позднее 5 календарных дней с даты отгрузки товаров покупателю
	Журнал регистрации счетов-фактур	Для регистрации выставленных и полученных счетов-фактур	1	Когда составлены все счета-фактуры	Бухгалтер	Главный бухгалтер, руководитель	Контролирующим органам	После составления на следующий день
	Книга продаж	Для регистрации счетов-фактур при реализации товаров организациям, когда возникает обязанность по исчислению НДС	1	После составления всех счетов-фактур	Бухгалтер	Главный бухгалтер, руководитель	В бухгалтерию	На следующий день после оформления
МХ-18	Накладная на передачу готовой продукции в место хранения	Для выдачи поставщиком готовой продукции покупателю	1	При выдаче готовой продукции	Кладовщик	Кладовщик	На склад	Не представляется
М-11	Требование накладная	Для выдачи оформления продажи готовой продукции	1	При продаже готовой продукции	Кладовщик	Кладовщик	В бухгалтерию	после отгрузки продукции
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение	Для выдачи оформления продажи готовой продукции	1	При продаже готовой продукции	Кладовщик	Кладовщик	В бухгалтерию	после отгрузки продукции
ТОРГ-17	Журнал учета товаров на	Для учета сохранности и движения готовой продукции в пределах	1	После продажи готовой	Кладовщик	-	Кладовщику	Не представляется

