

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

**ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ**

**Кафедра «Учет, анализ и аудит»**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ  
ПРОДУКЦИИ**

**Выпускная квалификационная работа  
(бакалаврская работа)**

**обучающегося заочной формы обучения  
направления подготовки 38.03.01 Экономика  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
4 курса группы 06001362  
Мезенцевой Лилии Сергеевны**

Научный руководитель  
к.э.н., доцент  
Серебренникова И.В.

**БЕЛГОРОД, 2017**

## Оглавление

|   |    |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ .....  | 4  |
| 1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ .....  | 7  |
| 1.1. Теоретические основы признания выручки от продажи продукции в финансовом, управленческом и налоговом учете ..... | 7  |
| 1.2. Методология исчисления себестоимости продаж в финансовом, управленческом и налоговом учете.....                  | 13 |
| 2.ОРГАНИЗАЦИОННОЕ –ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «ЭФИРНОЕ».....  | 24 |
| 2.1. Организационно-экономическая характеристика деятельности.....  | 24 |
| ОАО «Эфирное» .....   | 24 |
| 2.2. Анализ финансового состояния ОАО «Эфирное».....  | 30 |
| 2.3. Особенности организации и ведения бухгалтерского учета в ОАО «Эфирное».....                                      | 37 |
| 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.....  | 44 |
| 3.1. Первичный учет продажи готовой продукции.....  | 44 |
| 3.2.Признание и учет выручки от продажи продукции .....   | 48 |
| 3.3.Учет себестоимости продаж .....   | 52 |
| 3.4 Отражение информации о продажах готовой продукции в бухгалтерской отчетности.....                                 | 59 |
| 3.4 Пути совершенствования финансового и управленческого учета продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное».....          | 66 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....  | 71 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ .....  | 76 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ.....   | 86 |

## ВВЕДЕНИЕ

Производственная сфера деятельности всегда являлась основой экономики, хозяйствующие субъекты этой сферы наиболее болезненно реагируют на все изменения в экономической среде. Именно в производстве создается наибольшая добавленная стоимость, являющаяся основой финансового результата. В условиях постоянного изменения экономических условий хозяйствования большинство организаций, в том числе и относящиеся к производственной сфере, стремятся к диверсификации бизнеса, которая приводит к расширению направлений и сфер деятельности, ассортимента выпускаемой продукции, созданию мобильных бизнес-процессов. С одной стороны, расширение приводит к большей устойчивости за счет многопрофильности субъектов, с другой стороны, поддерживает производство за счет внутрифирменного финансирования в случае возникновения финансовых проблем.

Реализация выпущенной готовой продукции - конечная цель деятельности производственной организации, заключительный этап кругооборота ее средств, по завершении которого определяются результаты хозяйствования, эффективность производства, поэтому так важно, чтобы он был отражен в бухгалтерском учете правильно. Верно учтенные объемы реализации продукции, своевременный и достоверный учет отгрузки и оплаты продукции - это основа правильно сформированной выручки, а значит и правильно рассчитанных налогов. В ходе реализации продукции предприятие возмещает затраты на ее изготовление и сбыт, кроме того, получает прибыль, служащую источником расширения производства. Сложность и многогранность производственной сферы, постоянные изменения бизнес-среды предъявляют более высокие требования к качеству информации, обеспечивающей процесс управления продажами готовой продукции. Этим и обуславливается актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Целью данной выпускной квалификационной работы является определение путей совершенствования финансового и управленческого учета продажи готовой продукции.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- 1) рассмотреть методологические основы признания выручки и себестоимости продаж;
- 2) описать основные финансовые результаты деятельности исследуемой организации, дать оценку ее финансового состояния;
- 3) охарактеризовать синтетический и аналитический учет продажи готовой продукции, описав практический аспект с использованием данных ОАО «ЭФКО»

В качестве объекта исследования выступает производственная организация –ОАО «ЭФКО» , а предметом исследования являются операции по продаже готовой продукции.

Теоретической основой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная и зарубежная научная и учебная литература, статьи периодических изданий по финансовому, управленческому учету и экономическому анализу. В качестве информационной базы для написания работы использовались практические материалы финансово - хозяйственной деятельности ОАО «ЭФКО», первичная учётная документация по учёту продажи готовой продукции, регистры синтетического и аналитического учёта, годовые отчёты за 2013-2015 гг.

В процессе сбора информации использовался метод опроса работников бухгалтерской, аналитической и экономической служб ОАО «ЭФКО». При написании работы были использованы методы познания, такие как группировка и сравнение, анализ и синтез, научная абстракция и моделирование, выборка.

Выпускная квалификационная работа представлена на 74 страницах машинописного текста, состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 80 литературных источников на русском и английском языках, и 11 приложений. В работе имеются 2 рисунка и 8 таблиц.

Во введении определены цель и задачи, актуальность дипломной работы. Первая глава работы содержит описание нормативного регулирования признания факта продажи с точки зрения финансового и налогового учета, МСФО, особое внимание уделено описанию особенностей признания и расчета себестоимости продаж. В ней так же проводится обзор нормативно - правовых актов и проблемных вопросов по учету продажи готовой продукции.

Во второй главе представлена характеристика объекта исследования, включающая анализ основных показателей деятельности за 2013-2015гг., описание особенностей производственной и сбытовой деятельности, характеристику финансового состояния и учетной политики .

В третьей главе рассмотрены вопросы организации и ведения синтетического и аналитического учета продажи продукции, намечены пути совершенствования финансового и управленческого учета продажи продукции ОАО «Эфирное».

В заключительной части выпускной квалификационной работы отражены соответствующие выводы и предложения по совершенствованию учета продажи продукции.

# 1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

## 1.1. Теоретические основы признания выручки от продажи продукции в финансовом, управленческом и налоговом учете

Бухгалтерский учет доходов в России регулируется ПБУ 9/99 «Доходы организации». Все организации без исключения обязаны руководствоваться именно этим нормативным актом для организации финансового учета доходов. Но следует учесть, что крупные субъекты и корпоративные объединения составляют консолидированную отчетность, при формировании которой должны руководствоваться МСФО 18 «Выручка».

Практика показывает, что некоторые субъекты малого предпринимательства, пренебрегая бухгалтерскими правилами признания доходов, осуществляют признание доходов по правилам налогового учета, а отчетность составляется на основании приблизительных расчетов.

В России, как и во многих зарубежных странах, существует проблема взаимосвязи показателей финансовых результатов, отраженных в финансовой отчетности и в налоговых декларациях. Каждая страна вырабатывает свои подходы в решении данной проблемы.

Например, в странах Соединенного королевства данные отчетности, составленной по МСФО, являются основой для определения объекта налогообложения. Налоговое законодательство этих стран изменялось в результате применения МСФО. Иностранные компании, располагающиеся в США, так же могут брать за основу для налогообложения финансовый результат, определенный по МСФО или GAAP. В Китае, Чехии, Франции налоговый результат определяется на основе данных бухгалтерского учета с некоторыми корректировками на налоговое законодательство[46].

В Швейцарии налоговый результат определяется на основе данных бухгалтерского учета. Налоговое законодательство Германии и правила бухгалтерского учета являются независимыми.

Налоговый учет в России регламентируется Налоговым Кодексом РФ. Организации, находящиеся на общей системе налогообложения, руководствуются ст. 249 НК РФ «Доходы от реализации». Все микро-, малые и некоторые средние предприятия применяют упрощенную систему налогообложения, руководствуются ст. 246.5 НК РФ «Порядок определения и признания доходов и расходов»[2].

Правила ведения управленческого учета определяются учетной политикой каждого в отдельности хозяйствующего субъекта, порядок формирования информации зависит от потребностей пользователей.

Все положения нормативных актов, регулирующих бухгалтерский и налоговый учет, должны находить отражение в учетной политике хозяйствующего субъекта. Это предоставляет возможность аргументированно обосновывать выбранный вариант исчисления налоговой базы и таким образом минимизировать свои налоговые риски.

Важной составляющей процесса признания доходов является юридическая сторона, определяющая природу доходов. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда отмечают, что значительное место конфликтных ситуаций, рассматриваемых судом США, имело место в связи с разногласиями в толковании природы дохода, то есть важно определить, что же признается доходом[68].

Доходы - это валовый приток экономических выгод в течение периода, возникающий в ходе обычной деятельности предприятий, приводящий к увеличению собственного капитала акционеров.

Рассматривая вопросы формирования дохода крупными хозяйствующими субъектами и корпоративными объединениями, следует руководствоваться МСФО 18 «Выручка», в соответствии с которым критериями признания являются:

- передача покупателю значительных рисков и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
- отсутствие права управления и контроля за проданными товарами;
- возможность измерения выручки;
- существование вероятности того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно измерить[5].

Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка» доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов, либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного со взносами участников капитала. Доход состоит из выручки и прочих доходов. Выручка представляет собой доходы от обычной деятельности организации, которые включают в себя доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти. Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученные и подлежащие получению организацией на ее счет. Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми организацией экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала.

Многие авторы указывают на имеющиеся отличия между отечественными и международными стандартами в части признания доходов. Так, Н.В.Семенова обращает внимание на некоторые сделки, по которым выручка по МСФО не признается (в случае возможного возврата товара: при необходимости установки товара, которая предусмотрена условиями контракта, если предусматривается перепродажа товаров покупателем, если покупатель имеет право расторгнуть сделку) или признается постепенно (при условии последующего обслуживания проданного товара)[54].

При составлении отчетности внутри страны следует руководствоваться ПБУ, а при составлении отчетности для иностранных инвесторов,



руководствуются МСФО, а правила признания выручки по внутренним стандартам во многих странах не совпадают с правилами МСФО.

В соответствии с п. 4 Приказа Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» субъекты малого предпринимательства имеют право при учете доходов и расходов не соблюдать допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и соответственно использовать кассовый метод[11]. Данный метод предполагает признание доходов и расходов в момент их оплаты.

В отличие от бухгалтерского учета, где доход признается по принципу начисления, для целей налогового учета используются два принципа: принцип начисления (ст. 271 НК РФ) и кассовый метод (ст. 273 НК РФ)[2]. При использовании кассового метода (упрощенная система налогообложения) выручка определяется исходя из поступивших денежных средств, то есть в состав выручки могут быть включены поступившие от покупателей авансовые платежи. Таким образом, на лицо противоречие бухгалтерского и налогового учета.

Существенных отличий в признании дохода с точки зрения управленческого и финансового учета нет. Но при использовании позаказного метода учета затрат доход признается в момент выполнения и передачи полностью изготовленного заказа. В дополнение к общепринятому понятию дохода в качестве оценочного активно используется маржинальный доход, который рассчитывается как разница между выручкой и переменными затратами. Данный показатель рекомендуется использовать для оценки результативности не только хозяйствующего субъекта, но и его структурных подразделений, которые могут не продавать собственную продукцию, а выпускать полуфабрикаты или узлы, используемые в следующих производственных процессах. Следовательно, в таком случае выручка будет носить условный характер и определяться исходя из объема произведенной продукции данным подразделением.

Одним из важных вопросов в системе бухгалтерского учета является вопрос регистрации фактов хозяйственной жизни (в данном случае дохода). Для целей признания дохода необходимо руководствоваться принципом начисления. Но существует ряд примеров, которые доказывают возможность признания выручки в момент оплаты ценностей и т.п., это связано с отличным от общего порядка переходом права собственности, определенным в договоре.

Принцип, выдвинутый Л. Пачоли «нельзя никого считать должником без его ведома, даже если это показалось бы целесообразным», вступает в противоречие с принципом начисления, так как он предполагает для принятия к учету доходов обязательное получение согласия покупателя[45].

Проведенный опрос сотрудников бухгалтерских служб, осуществляющих бухгалтерский учет в микропредприятиях, показал, что во многих случаях учет ведется бухгалтером-совместителем или низкоквалифицированным бухгалтером, и в целях упрощения бухгалтерский и налоговый учет объединяются и ведутся по правилам НК РФ. Так как большинство микропредприятий находятся на упрощенной системе налогообложения, то доход они признают в момент получения денежных средств. Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках и в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

Ранее такая практика была распространена среди малых предприятий, сегодня ситуация меняется и только часть малых предприятий допускает нарушение принципа начисления.

Немецкий экономист Й. Бетге выделил следующие принципы признания выручки:

- принцип реализации (выбор момента поставки, а не платежа в качестве момента реализации можно рассматривать как традицию ограниченной или средней осторожности);

- принцип разграничения по содержанию дополняет принцип реализации (он требует, чтобы с реализованными доходами были сопоставлены причисляемые к ним расходы);

- принцип разграничения по времени определяет периодизацию выплат или платежей поступивших (они должны быть отнесены к определенным отчетным периодам)[18].

Для целей ведения налогового учета доход признается в момент отгрузки или в момент поступления денежных средств.

Управленческий учет может допускать различные варианты признания финансового результата, это зависит от целей, для достижения которых составляется управленческий отчет и от индикаторов деятельности, определенных в качестве критериев оценки.

В соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» одним из критериев признания выручки является возможность ее надежной оценки. Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. Проводя сравнение отечественных, зарубежных стандартов учета и МСФО З.П. Архарова, И.В. Шумилова, И.В. Авдеева, В.В. Сыроижко, Е.В. Мазурина, Л.Б. Трофимова и другие авторы подчеркивают сходство стандартов в части необходимости надежной оценки доходов и расходов[15,62,64].

Если в сделке имеет место отсрочка платежа, то необходимо выделить продажу (признание выручки) и предоставление финансирования (рассрочки платежа и процентов по нему). Следует учитывать, что каждая сделка должна оцениваться отдельно, и доход отражаться в одном случае - в качестве выручки, в другом - в качестве прочих доходов.

Налоговый учет более конкретен. В соответствии с п. 2., ст. 249 НК РФ выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

С точки зрения управленческого учета результаты деятельности субъекта должны рассматриваться как потенциал для будущего успеха и роста, а не просто как констатация цифр. Поэтому ориентация на будущее требует оценки расходов и доходов, на основе ожидаемых будущих выгод или жертвы. По мнению Н. Zbyněk управленческий учет вполне успешно адаптировался для этих требований, в то время как финансовый учет в этом отношении остается более консервативным, при этом присутствует очень высокий уровень субъективности, что недопустимо в финансовом учете[80]. Учитывая изменчивость экономической ситуации в России, многие организации осуществляют перерасчет показателей в валюту.

#### 1.2. Методология исчисления себестоимости продаж в финансовом, управленческом и налоговом учете

Соперничество между участниками рыночного хозяйства, выражающееся в форме конкуренции, оказывает положительное влияние на развитие производственного процесса. Стремление хозяйствующих субъектов заработать больше прибыли при ограниченных условиях рынков сбыта подталкивают их к поиску различных способов снижения себестоимости. Поэтому данный показатель становится актуальным подконтрольным индикатором результативности работы, как всего хозяйствующего субъекта, так и его отдельных подразделений.

В теории и практике бухгалтерского учета выделяются различные виды себестоимости с разных сторон характеризующие состояние производственных фондов, уровень развития производства, квалифицированный труд сотрудников производства и управления, внешние связи с контрагентами и т.п. Наиболее важным и проблематичным, с точки зрения исчисления, видом себестоимости является себестоимость продаж.

Методология исчисления себестоимости продаж во многом зависит от правил ведения финансового учета, принципов организации управленческого учета, возможностей информационных систем, налогового законодательства и информационных потребностей различных групп пользователей, что в свою очередь связано с размерами хозяйствующих субъектов.

Для целей унифицированного расчета показателя «Себестоимость продаж» в учетной политике организации должна быть отражена соответствующая информация. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предполагает возможность выбора составления отчета о совокупном доходе. Первый вариант предполагает отражение затрат «по характеру» и выделение элементов затрат, второй вариант допускает возможность раскрытия информации о себестоимости продаж[5].

Несмотря на динамичное развитие финансового учета, благодаря которому внешние пользователи имеют лучшую информацию о развитии хозяйствующего субъекта, существует много важных аспектов, которых все же лишены внешние пользователи. Для принятия решений важно обладать финансовой и нефинансовой многомерной информацией, и целесообразно рассматривать комплекс сбалансированных показателей, характеризующих хозяйствующий субъект. Основной массив необходимой для этих целей информации должен накапливаться в подсистеме управленческого учета. Он является неотъемлемой частью управления, требуя установления, формирования, представления, интерпретации и использования информации, относящейся к: формулированию бизнес-стратегии; планированию и контролю деятельности; принятию решений; эффективному использованию ресурсов; повышению производительности и увеличению стоимости компании; защите материальных и нематериальных активов; корпоративному управлению и внутреннему контролю.

Нормативным документом, регулирующим организацию и ведение управленческого учета, является учетная политика. Но большинство

субъектов малого предпринимательства не выделяют обособленно управленческий учет и поэтому не формируют отдельную учетную политику.

Важнейшим показателем, формирующим себестоимость продаж, являются расходы, следовательно, при изучении вопроса признания расходов следует учесть, что часть информации касается затрат, которые рассматриваются с точки зрения отражения в балансе и представляются в форме актива, способного в будущем приносить доход (материально-производственные запасы, основные средства и т.п.), а часть - с точки зрения отражения в отчете о финансовых результатах в форме признанных расходов, относящихся к проданной продукции.

В контексте рассматриваемой проблемы З.С. Туякова, В.Б. Туякова выделяют три стадии отражения расходов: 1) капитализацию - это первичная фиксация сумм доходов и расходов и их отражение в бухгалтерском балансе; 2) рекапитализацию - формирование новых статей баланса за счет капитализированных доходов и расходов; 3) декапитализацию - списание ранее капитализированных сумм с баланса[65]. Соответственно каждая из этих стадий важна с точки зрения методологии бухгалтерского учета и ее влияния на финансовые результаты. Стоимость запасов на конец периода должна вычитаться из себестоимости запасов для продажи. Следовательно, занижение стоимости запасов на конец периода приводит к увеличению стоимости реализованной продукции и, следовательно, уменьшает валовую прибыль. При этом следует учесть наличие запасов на начало отчетного периода, а также особенности учетной политики относительно формирования себестоимости готовой продукции. Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл подчеркивают, что допущение ошибок в расчете стоимости запасов на конец отчетного периода влияет не только на определение валовой и чистой прибыли, но и на отражение в балансе стоимости активов и собственного капитала. Ошибка, допущенная в одном отчетном периоде, является ошибкой и для другого периода. А учитывая, что данные финансового учета

оказывают влияние на исчисление объекта налогообложения по налогу на прибыль, то, как следствие, искажаются данные налогового учета[43].

Следовательно, на данном этапе необходимо определить критерии признания затрат и расходов.

В современной литературе развернулась целая дискуссия по вопросу правильного употребления терминов «затраты» и «расходы», что является достаточно важным, как с теоретической точки зрения, так и точки зрения практиков.

Термин «затраты» используется при любом использовании ресурсов, в то время как термин «расходы» касается использования только тех ресурсов, которые при определении прибыли можно сопоставить с доходами, полученными организацией за данный период времени.

Расходы представляют собой затраты (costs) на производство товаров и оказание услуг, выполнение работ, понесенные в ходе получения доходов. Они способствуют уменьшению активов и увеличению пассивов.

Согласно ПБУ 10/99 под расходами понимается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, исключая уменьшение вкладов участников (собственников имущества). Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров[10].

Проще говоря, доходы и расходы являются соответственно увеличением и уменьшением собственного капитала акционеров, появляющихся в результате деятельности бизнеса. Доходы учитываются в момент, когда они заработаны, расходы - в момент, когда они понесены. Расходы могут оплачиваться в момент их возникновения или позже.

Однако, не всякое увеличение собственного капитала акционеров происходит в результате получения дохода. Инвестиции акционеров увеличивают собственный капитал, но не являются доходом. Также и

уменьшение собственного капитала не всегда можно назвать расходами. Например, дивиденды уменьшают собственный капитал, но не являются расходами.

Важным моментом для целей организации бухгалтерского учета является определение соответствия между периодом возникновения доходов и расходами. З.С. Разаков обращает внимание на проблему соотнесения доходов и расходов в случае признания доходов в нескольких отчетных периодах. В таком случае расходы должны быть признаны с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Именно правильное соотнесение позволяет точно определить финансовый результат[48].

Правила признания расходов для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета в России различные, что оказывает непосредственное влияние на налогооблагаемую прибыль. Аналогичная ситуация и во многих странах. J. Рое указывают на то, что МСФО, с одной стороны, облегчают определение консолидированного результата для многонациональных корпораций, но, с другой стороны, нецелесообразно за основу расчета налогового результата брать данные бухгалтерского учета, так как правительства потеряют контроль над налогооблагаемой прибылью[77].

Еще во второй половине XX века в свете теории динамического баланса стал применяться принцип исторической стоимости. Активы - это расходы, которые должны принести доход в будущем, то есть расходы будущих периодов, и они должны быть оценены в сумме фактически совершенных расходов - по себестоимости (историческим ценам).

Основываясь на принципе исторической стоимости, правила бухгалтерского учета предполагают отражение фактической (первоначальной) себестоимости. Цель бухгалтерского учета состоит не в учете стоимости, выражаемой ценой, а в учете стоимости, выражаемой фактическими затратами на момент совершения операции. Но из-за многочисленных критических замечаний к оценке по исторической стоимости, особенно в свете постоянных изменений в экономической среде и



необходимости ее оценки, был предложен способ оценки отличный от исторической стоимости - основанный на справедливой стоимости. По мнению S. Shaffer, справедливая стоимость более полезна для инвесторов и для принятия управленческих решений, при этом он особое внимание уделяет отдельной справедливой оценке каждой производной, находящей отражение в балансе[78]. По мнению Н.В.Семеновой, применение учета по справедливой стоимости включает в себя очень много преимуществ, в первую очередь, он выражает реальное экономическое состояние и прибыль предприятия[54]. Н.А.Лытнева уточняет, что «справедливость» учетных оценок - это степень соответствия их тем характеристикам экономической реальности, которые служат основой методов бухгалтерского учета. Речь ведется об относительности суждений каждого отдельного бухгалтера в части определения справедливой стоимости[40]. Ведь она определяется условно, исходя из гипотетической возможности реализации актива.

В процессе управления финансовыми результатами особое значение занимает управление запасами, в состав которых входит готовая продукция и незавершенное производство. По мнению современных исследователей, если раньше благополучие фирмы оценивалось по объемам запасов, то сегодня наличие запасов свидетельствует о непродуктивных активах, которые являются подводными камнями и негативно сказываются на результатах. Г. Грачев разработал математическую модель, позволяющую провести расчет недополученной прибыли вследствие недостаточности складских запасов[25].

При этом следует учесть, что перечисленные ресурсы имеют место только на средних и крупных производственных субъектах. Субъекты малого предпринимательства стараются не показывать незавершенного производства на конец отчетного периода, а остатки готовой продукции у них чаще всего не превышают 5% от стоимости внеоборотных активов. Это связано с тем, что малые предприятия переориентировались на производство под конкретного покупателя и под его заказы, то есть они производят

столько, сколько заказывает покупатель.

Для организации учета товарно-материальных запасов, важнейшей составляющей которых составляет готовая продукция, используются два принципиально различных подхода: система непрерывного учета; система периодического учета.

Система периодического учета предполагает периодическое (1 раз в месяц) отражение операций по перемещению материально-производственных запасов. Она значительно упрощает учет, но при этом отсутствует возможность получения оперативной детализированной информации о состоянии и перемещении запасов, что делает невозможным осуществление контроля за движением ценностей. Себестоимость реализованной продукции при этом подходе определяется расчетным путем на основе данных о начальных запасах, чистых закупках и конечных запасах, определенных по результатам инвентаризации.

Система непрерывного учета сегодня является наиболее распространенной и этому способствует развитие информационных технологий. Она предполагает отражение движения ценностей в режиме реального времени, что позволяет исчислять себестоимость достаточно быстро и вести контроль за наличием и перемещением ценностей.

Исследования, проведенные Е.В.Поздняевой, показали, что субъекты малого предпринимательства при использовании одновременно 2 программных продуктов «1С: Бухгалтерия» и «1С: Торговля и склад» в случае территориальной удаленности офисных помещений от производственных, используют периодическую систему учета. Данная система предполагает периодическую (чаще всего один раз в месяц или 1 раз в неделю) выгрузку данных складского учета в информационную бухгалтерскую систему. Средние и крупные хозяйствующие субъекты, даже при наличии двух и более программных продуктов предпочитают работу в единой информационной сети посредством «Интернета» и отражают

операции в режиме онлайн, что допускает возможность использования непрерывной системы учета[46].

На практике физическое перемещение материально-производственных запасов не совпадает с отражением движения их стоимостей. Делая различные предположения о движении товарно-материальных запасов, бухгалтеры используют различные методы оценки стоимости запасов.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» для целей списания материально-производственных запасов в финансовом учете организации могут выбрать один из способов:

1) оценка по средней себестоимости - существует два варианта применения способов средних оценок фактической себестоимости отпускаемых в производство материалов:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);

- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска;

2) метод ФИФО;

3) оценка по себестоимости каждой единицы[8].

Для целей ведения управленческого учета могут использоваться:

- метод ХИФО (HIFO, или highest in, first out) при отпуске в производство в первую очередь списывают материалы со склада из партии с самой высокой закупочной ценой;

- метод ЛОФО (LOFO, или lowest in, first out) материалы при отпуске их в производство оцениваются в первую очередь по самым низким ценам;

- метод НИФО (NIFO, или next in, first out) означает, что списание материалов во всех случаях производится по ценам следующих (последних) закупок данного материала;

- метод оценки по твердым ценам - оценка ведется в течение года по заранее установленным ценам независимо от текущих цен закупки и другие.

Анализ вышеописанных методов показал, что при использовании метода списания по средней себестоимости стоимость списанных материалов и, следовательно, себестоимость продукции в меньшей степени определяются колебаниями цен и могут сохраняться на довольно стабильном уровне.

Наиболее распространенным методом списания материалов в производственных организациях является метод оценки по средней себестоимости, но в случае производства дорогостоящей продукции или в случае использования продукции немассового производства используется метод ФИФО. Но микро- и малые предприятия не делают большие запасы материалов, поэтому они отдадут предпочтение методу ФИФО.

Нетрадиционные методы оценки материально-производственных запасов используются в процессе бюджетирования и в некоторых случаях для оценки деятельности отдела материально-технического снабжения, используя метод оценки по твердым ценам. Отклонение фактической себестоимости материально-производственных запасов от оценки по твердым ценам является критерием для материального стимулирования работников отдела снабжения. Но это очень сложно сделать в условиях инфляционной экономики.

Для целей определения финансового результата важное значение имеет порядок формирования себестоимости. В соответствии с действующими нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет, организации могут исчислять полную и неполную себестоимость. В полную себестоимость включаются все затраты, связанные с производством и сбытом продукции, что предполагает соответствующие учетные записи, отличительной чертой которых является закрытие счета 26 «Общехозяйственные расходы». При исчислении полной себестоимости и оценке выпуска готовой продукции по полной себестоимости счет 26

«Общехозяйственные расходы» закрывается на счет 20 «Основное производство». При калькулировании неполной себестоимости счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается, минуя процесс калькулирования, на счет 90 «Продажи».

В соответствии с международной практикой и практикой ведения учета в крупных организациях, прямые переменные расходы включаются непосредственно в производственную себестоимость продукции, переменные накладные расходы относятся на продукцию исходя из нормальной производственной мощности. Нераспределенные накладные производственные затраты (которые возникают при отклонении в использовании производственных мощностей) относятся к расходам периода. Административно-управленческие расходы не включаются в себестоимость продукции. Следовательно, счет 26 закрывается на счет 90 «Продажи».

Состав затрат, включаемых в себестоимость запасов, зависит от характера деятельности субъекта, вида деятельности и определяется в учетной политике хозяйствующего субъекта.

По мнению Т.В. Федосенко, нераспределенные накладные расходы могут быть включены либо в себестоимость продажи, либо в состав управленческих или прочих расходов, поэтому она рекомендует указывать данные расходы отдельной позицией в составе себестоимости продажи [66].

Следует отметить, что международная практика в целях единообразия правил составления отчетности и для получения прозрачной информации стремится к детализированному отражению в отчетности информации о затратах, а не о себестоимости. Это подтверждает введенный в действие FRS 102 «Стандарты финансовой отчетности, применяющиеся в Великобритании и Ирландской республике».

С точки зрения управленческого учета важно формирование производственной себестоимости продукции, а с точки зрения финансового учета - себестоимости продаж, в которую субъекты малого

предпринимательства включают общехозяйственные расходы с целью сокрытия их влияния на финансовый результат субъекта.

Существует два варианта расчета себестоимости продаж для целей финансового учета и отражения в финансовой отчетности.

1) себестоимость продаж = Затраты по элементам +/- изменения запасов (материалов, незавершенного производства, готовой продукции, продукции отгруженной)

2) себестоимость продаж = Затраты по калькуляционным статьям +/- изменения запасов (материалов, незавершенного производства, готовой продукции, продукции отгруженной).

С точки зрения управленческого учета предполагается многократное поэтапное исчисление себестоимости: себестоимости произведенной продукции (переменной, производственной), себестоимости отгруженной продукции (с учетом счета 45 «Товары отгруженные») и себестоимости проданной продукции. Такой подход к исчислению себестоимости предполагает возможность не только оценки стоимости выпущенной продукции, но и контроля за ее формированием на каждом этапе и более точной оценки результативности производства, а не продажи.

## 2.ОРГАНИЗАЦИОННОЕ –ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «ЭФИРНОЕ»

### 2.1. Организационно-экономическая характеристика деятельности

#### ОАО «Эфирное»

Работа выполнена на основе материалов ОАО «Эфирное», которое расположено в центральной части г. Алексеевка и удалено от областного центра г. Белгорода на 190 км. Связь с г. Белгородом осуществляется по автодорогам, имеющим асфальтовое покрытие и железной дороге.

ОАО «Эфирное» на сегодняшний день стабильно работающее предприятие, своевременно уплачивающее налоги в бюджеты разных уровней и заработную плату работникам. Исследуемая организация в своем развитии прошла несколько этапов реконструкции. Как результат, на сегодня предприятие способно выпускать широкий ассортимент продукции. Увеличение ассортимента выпускаемой продукции, улучшение ее качества за счет внедрения передовых технологий способствовало увеличению объема выпускаемой продукции, повышению рентабельности производства. Все эти годы предприятие работает прибыльно, что позволяет продолжать делать инвестиции в производство, улучшать условия труда и быта работников, повышать их заработную плату, решать другие социальные вопросы.

Общество является юридическим лицом и действует на основании устава и законодательства РФ, имеет в собственности обособленное имущество, включая имущество, переданное ему акционерами в счет оплаты акций. Уставный капитал общества на данный момент составляет 351757тыс. руб. Он составляется из обыкновенных и именных акций, приобретенных акционерами по номинальной стоимости 1000 рублей. В настоящее время ОАО «Эфирное» имеет сложную организационную структуру, которая представлена в Приложении 1.

Генеральный директор ОАО «Эфирное» -единоличный

исполнительный орган Общества, осуществляющий руководство текущей деятельностью. Он избирается общим собранием акционеров сроком на 5 лет. Генеральный директор персонально отвечает за состояние дел в организации, распределяет обязанности между своими заместителями, устанавливает степень их ответственности, утверждает штатное расписание, представляет ОАО «Эфирное» и имеет право выступать и представлять интересы рабочего коллектива на встречах, при заключении договоров и других вопросов, касающиеся производства.

Производственные процессы на предприятии полностью автоматизированы при помощи современного импортного оборудования и новейших технологий, что позволяет выпускать продукцию высочайшего качества.

Производственный цикл выработки подсолнечного масла занимает один день и полностью организован на территории ОАО «Эфирное», начиная от хранения текущих запасов сырья до упаковки готовой продукции. В течение последних лет в организации поэтапно прошла модернизация и замена оборудования, и все производственные участки соответствуют друг другу по технологиям и мощности. Контроль качества на комбинате ведется на всех стадиях технологического процесса, включая входящее сырье, полуфабрикаты и готовую продукцию.

Цех подготовки и хранения сырья (ЦПХС) обеспечивает хранение и доведение семян подсолнечника до кондиций, необходимых для производства подсолнечного масла. В процессе хранения происходит очистка сырья и его сушка.

Подготовленное сырье, поступает в рушильно-веечное отделение (РВО) для очистки семян подсолнечника от лузги и остаточного сора. К конечной продукции РВО относится обрушенное (с остаточным содержанием лузги) ядро семян подсолнечника.



Лузга поступает на производство топливных гранул в отделение грануляции лузги (ОГЛ) или сжигается в котельной. Обрушенное ядро поступает в маслопрессовое отделение.

В маслопрессовом отделении (МПО) происходит измельчение семян подсолнечника, тепловая обработка мятки и прессование мезги. В результате прессования образуется прессовое масло и жмых. Масло подсолнечное прессовое подвергают очистке (фильтруют) и сливают в баки для дальнейшей переработки или для отгрузки. Жмых поступает в экстракционное отделение.

В экстракционном отделении производят извлечение масла путем экстракции жмыха. При этом жмых смешивают с растворителем. Смесь растворителя с маслом (мисцелла) подвергают отгонке для удаления растворителя из масла. Масло подсолнечное экстракционное сливают в баки для дальнейшей переработки или для отгрузки.

После извлечения масла из жмыха образуется шрот, который подвергают отгонке для удаления остаточного количества растворителя. Шрот подсолнечный поступает в цех грануляции, затем в склад хранения для отгрузки.

Прессовое и экстракционное масло идет на дальнейшую переработку в цеха комплексной очистки масла (ЦКОМ №1 и №2). Для удаления из масла примесей и сопутствующих веществ применяют рафинацию и дезодорацию – это ряд важнейших технологических процессов обработки для улучшения качества и технологических свойств масла. Готовый продукт поступает в емкости для хранения. Далее масло поступает в цеха фасовки масла и производства майонеза. Полученная готовая продукция отгружается авто или ж/д транспортом покупателям.

Сбыт товара в крупнейших городах России осуществляется собственными силами торговых домов компании через розничную сеть соответствующего региона.

Органом контроля за финансово-хозяйственной и правовой деятельностью Общества выступает ревизионная комиссия, которая дает оценку деятельности ОАО «Эфирное» на основе анализа финансовой отчетности.

Исследуемая организация развивается эффективно, что подтверждают данные финансовой отчетности за ряд лет, представленные в Приложении 5-6. Отдельные показатели отчетности ОАО «Эфирное» представлены в таблице 2.1

Таблица 2.1

Основные экономические показатели финансово-хозяйственной деятельности  
ОАО «Эфирное» за 2013 -2015 гг.

| Показатели  | Годы     |           |           | Отклонение               |                          |                         |                         |
|---|----------|-----------|-----------|--------------------------|--------------------------|-------------------------|-------------------------|
|   | 2013     | 2014      | 2015      | Абсолютное<br>(+,-)      |                          | Относительное<br>(%)    |                         |
|   |          |           |           | 2014 г.<br>от<br>2013 г. | 2015 г.<br>от<br>2014 г. | 2014 г.<br>к<br>2013 г. | 2015 г.<br>к<br>2014 г. |
| 1   | 2        | 3         | 4         | 5                        | 6                        | 7                       | 8                       |
| Выручка от<br>продажи, тыс. руб.  | 16735756 | 20877720  | 22592533  | 1917715                  | 1714813                  | 124,75                  | 108,21                  |
| Среднесписочная<br>численность<br>работников, чел.                        | 1881     | 2116      | 2741      | 132                      | 625                      | 112,50                  | 129,54                  |
| Среднегодовая<br>стоимость основных<br>средств, тыс. руб.                 | 2224147  | 2897035,5 | 3835983,5 | 626920                   | 938948                   | 130,25                  | 132,41                  |
| Среднегодовая<br>стоимость<br>дебиторской<br>задолженности, тыс.<br>руб.  | 7304753  | 8430729,5 | 10692219  | -324365                  | 2261489,5                | 115,41                  | 126,82                  |
| Среднегодовая<br>стоимость<br>кредиторской<br>задолженности, тыс.<br>руб. | 830492   | 2730284   | 3581099,5 | -574148                  | 850815,5                 | 328,76                  | 131,16                  |
| Себестоимость<br>продукции (работ,<br>услуг), тыс. руб.                   | 15541570 | 18949471  | 19437918  | 2550152                  | 488447                   | 121,93                  | 102,58                  |
| Прибыль от<br>продажи продукции,<br>тыс. руб.                             | 570467   | 1228334   | 2290927   | 657867                   | 1062593                  | 215,3                   | 186,5                   |

Продолжение таблицы 2.1

| 1                                   | 2       | 3       | 4       | 5       | 6        | 7      | 8       |
|-------------------------------------|---------|---------|---------|---------|----------|--------|---------|
| Чистая прибыль, тыс. руб.           | 119518  | 20176   | 820912  | -330809 | 800736   | 16,88  | 4068,75 |
| Производительность труда, тыс. руб. | 8897,27 | 9866,60 | 8242,44 | 424,98  | -1624,16 | 110,90 | 83,54   |
| Фондоотдача, руб.                   | 7,52    | 7,21    | 5,89    | -1,76   | -1,32    | 95,88  | 81,69   |
| Фондоёмкость, руб.                  | 0,13    | 0,14    | 0,17    | 0,02    | 0,03     | 107,70 | 121,43  |
| Уровень рентабельности, %           | 3,67    | 6,48    | 11,79   | -6,09   | 5,31     | -      | -       |
| Рентабельность продаж, %            | 0,71    | 0,10    | 3,63    | -2,33   | 3,53     | -      | -       |

В исследуемом периоде выручка имеет четкую тенденцию роста. Если в 2013г. выручка была 16735756 тыс. руб., то в 2014г. она выросла на 24,75% и составила 20877720 тыс. руб. В 2015г. темп прироста составил только 8,21%, что позволило ей достичь размера 22592533 тыс. руб.

Увеличение выручки связано с ростом объемов производства и продаж продукции. Себестоимость продаж имеет тенденцию аналогичную тенденции выручки, то есть она из года в год увеличивается. В 2013г. ее размер составлял 15541570 тыс. руб., в 2014г. она выросла на 2550152тыс. руб. или 21,93%, а в 2015г. рост был незначительным только 2,58%. Все эти факты положительно отразились на прибыли от продаж, которая в 2013г. была 570467 тыс. руб., в 2014г. ее прирост составил 15,32%, в 2015г. -86,51%. В результате прибыль от продаж достигла 2290927 тыс. руб. Показатель чистой прибыли не имеет четко выраженной тенденции: если в 2014г. чистая прибыль сократилась по сравнению с прибылью 2013г. на 83,12% и составила только 20176 тыс. руб., то в 2015г. наблюдается резкий скачек показателя прибыли до 820912 тыс. руб.

Среднегодовая стоимости основных средств в 2013г. была 2224147 тыс. руб., в 2014г. она увеличилась на 626920 тыс. руб. или 30,25%. В 2015г. увеличение составило 32,41%. Показатель стоимости основных средств является основополагающим при расчете фондоотдачи и фондоемкости. При

этом следует учесть, что в 2014г. темп роста выручки составлял 24,75%, а среднегодовой стоимости основных средств -30,25%, поэтому показатель фондоотдачи снизился на 3,12% по сравнению с 2013г. и составил 7,21 руб. В 2015г. ситуация была более интересной: выручка выросла только на 8,21%, а среднегодовая стоимости основных средств на 32,41%, в результате фондоотдача сократилась до 5,89 руб. Учитывая, что показатель фондоемкости –это обратный показатель, то в 2013г он составил 0,13 , в 2014г. произошло его увеличение до 0,14, а в 2015г. – до 0,17 руб.

В период с 2013 по 2015гг. среднесписочная численность растет: если в 2013г. она была 1881 человек. То в 2014г. она выросла на 12,5% и составила 2116 человек, в 2015г. рост составил 29,54%, а среднесписочная численность -2741 человек. Соотношение выручки и численности позволяет определить производительность труда. В 2013г. производительность труда составляла 8897,27 тыс. руб., в 2014г. она выросла на 424,98 руб., что объясняется активным увеличением выручки и небольшим ростом численности. В 2015г. ситуация изменилась: выручка выросла только на 8,21%, а среднесписочная численность на 29,54%, что привело к снижению производительности труда на 1624,16 тыс. руб., в результате она составила 8242,44 тыс. руб.

В 2014г. дебиторская задолженность выросла на 15,41% по сравнению с 2013г. и составила 5430729,5 тыс. руб., в 2015г. темп прироста составил 26,82 %, а дебиторская задолженность -10692219 тыс. руб. Увеличение дебиторской задолженности неизменно приводит к росту кредиторской задолженности, тем роста, которой значительно превышает темп роста дебиторской задолженности. В 2014г. темп роста кредиторской задолженности составил 28,76%, а в 2015г.-131,6%.

Улучшение основных показателей деятельности организации привело к росту расчетных показателей, так уровень рентабельности неуклонно растет с 3,67% в 2013г до 11,79% в 2015г., а рентабельность продаж увеличилась с

0,71% до 3,63%. В целом работу ОАО «Эфирное» в период 2013-2015 гг. следует признать хорошей.

## 2.2. Анализ финансового состояния ОАО «Эфирное»

Оценка финансового состояния и эффективности деятельности предприятия – одна из основных задач финансового менеджера. Существуют разные подходы к такому анализу, наиболее оптимальными являются 2 взгляда на повышение эффективности функционирования фирмы:

один – с позиции оптимизации прибыли;

другой – представлен комплекс мероприятий, направленных на повышение эффективности управления денежными потоками. В целом, целью деятельности любой коммерческой организации является получение прибыли [65].

Способ оценки платежеспособности по данным бухгалтерского баланса с помощью коэффициента ликвидности является классическим и известным в практике финансового анализа. Коэффициент текущей ликвидности показывает, в какой степени текущие обязательства организации имеют шансы быть погашены за счёт реализации оборотных активов. Он рассчитывается как отношение оборотных активов к срочным обязательствам и показывает, в какой степени сейчас фондовые средства компенсируют краткосрочные обязательства.

Коэффициент промежуточной ликвидности складывается как соотношение суммы дебиторской задолженности и денежных средств к краткосрочным обязательствам. Данный норматив показывает, какую часть краткосрочных обязательств компания способна погасить в кратчайший временной промежуток лишь за счёт денег и погашенной дебиторской задолженности. Из показателя исключена сумма запасов, как менее ликвидного актива, денежная стоимость реализации которого возможно

значительно ниже цены приобретения.

Коэффициент срочной ликвидности определяется как отношение денег к краткосрочным обязательствам. Этот норматив является более жестким аспектом оценки ликвидности организации, потому что демонстрирует, какая часть текущих обязательств может быть немедленно погашена за счет имеющихся денежных средств [17]. Основным минусом коэффициентов ликвидности является их статичность. Это связано с тем, что рассчитываемые по бухгалтерскому балансу показатели являются одномоментными и сделать вывод об их изменении даёт возможность только лишь исследование динамики. К тому же статичность анализируемых нормативов на базе бухгалтерского баланса не дает информации о будущих поступлениях и платежах, которые имеют исключительную значимость для инвесторов и кредиторов.

Все вышеописанное свидетельствует о необходимости постоянного мониторинга ликвидности и платежеспособности на основе данных финансовой отчетности коммерческой организации. Поэтому в таблице 2.2. представлены данные, характеризующие ликвидность баланса ОАО «Эфирное» за 2013-2015гг.

Таблица 2.2

Показатели, характеризующие ликвидность баланса состояния ОАО  
«Эфирное» за 2013-2015гг

| Показатели                | Годы    |          |          | Абсолютное(+,-) |               | Относительное (%) |               |
|---------------------------|---------|----------|----------|-----------------|---------------|-------------------|---------------|
|                           | 2013    | 2014     | 2015     | 2014/<br>2013   | 2015/<br>2014 | 2014/<br>2013     | 2015/<br>2014 |
| 1                         | 2       | 3        | 4        | 5               | 6             | 7                 | 8             |
| Денежные средства         | 2800    | 189143   | 37217    | 186343          | -151926       | 6755,11           | 19,68         |
| Дебиторская задолженность | 6613454 | 10248005 | 11136434 | 3634551         | 888429        | 154,96            | 108,67        |

| 1   | 2        | 3        | 4        | 5       | 6       | 7      | 8      |
|---|----------|----------|----------|---------|---------|--------|--------|
| Финансовые вложения                       | 824682   | 515958   | 4363696  | -308724 | 3847738 | 62,56  | 845,75 |
| Оборотные средства                        | 12370058 | 13379268 | 20648728 | 1009210 | 7269460 | 108,16 | 154,33 |
| Краткосрочные обязательства               | 12060399 | 13320146 | 20239958 | 1259747 | 6919812 | 110,45 | 151,95 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности        | 0,07     | 0,05     | 0,22     | -0,02   | 0,16    | 77,15  | 410,76 |
| Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности | 0,62     | 0,82     | 0,77     | 0,21    | -0,05   | 133,28 | 93,36  |
| Коэффициент текущей ликвидности           | 102,57   | 100,44   | 102,02   | -2,12   | 1,58    | 97,93  | 101,57 |

Коэффициент абсолютной ликвидности в 2014г. хотя и ухудшился по сравнению с 2013г., но данное ухудшение было незначительным только 0,02 и связано с ростом краткосрочных обязательств на 10,45%, при этом финансовые вложения снизились на 47,5% по сравнению с 2013г и составили 308724 тыс. руб., а рост остатков денежных средств составил только 186343 тыс. руб. В 2015г. ситуация улучшилась и коэффициент вырос на 0,16 пунктов до 0,22, что объясняется резким увеличением финансовых вложений, они в 2015г. выросли на 3847738 тыс. руб. и достигли 4363696 тыс. руб.

Коэффициент быстрой ликвидности в 2013г. составил 0,62, а в 2014г. он вырос на 33,28 и составил 0,82. На данный коэффициент большое положительное влияние оказал рост дебиторской задолженности, он составил 54,96%. В 2015г. дебиторская задолженности выросла только на 8,67%, а краткосрочные обязательства на 51,95%, что привело к снижению рассматриваемого коэффициента на 6,4%. При этом он оказался выше коэффициента быстрой ликвидности 2013г.

Коэффициент текущей ликвидности в 2014г. снизился по сравнению с 2013г. на 2,1% и составил 100,44, что объясняется, в первую очередь сокращением стоимости запасов на конец года и как следствие небольшим (на 8,16%) ростом оборотных средств, достигнутым за счет увеличения дебиторской задолженности. В 2015г. Коэффициент текущей ликвидности вырос по сравнению с 2014г. на 2,02 пункта, но не достиг размера 2013г. Данный рост объясняется увеличением стоимости запасов и ростом оборотных средств с 13379268 тыс. руб в 2014г. до 20648728 тыс. руб – в 2015г.

Финансовая устойчивость - это стабильность финансового положения предприятия, обеспечиваемая достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Достаточная доля собственного капитала означает, что заемные источники финансирования используются предприятием лишь в тех пределах, в которых оно может обеспечить их полный и своевременный возврат.

Любое предприятие имеет возможность выбирать множество источников финансирования. Выбор тех или иных способов привлечения средств определяется особенностями системы рыночных отношений, а именно тем, что:

- ресурсы (материальные, финансовые, интеллектуальные) распределены среди собственников неравномерно;
- на рынке всегда есть инвесторы, обладающие временно свободными ресурсами;
- система регулирования процесса перераспределения ресурсов, которая имеет две стороны: нормативную (законодательное регулирование) и поощрительную (вознаграждение за пользование ресурсами).

Обоснованное привлечение заемных средств может быть для предприятия более выгодно по сравнению с мобилизацией источников собственных средств. Выбирая величину, состав и структуру заемных средств, предприятие тем самым налагает на себя определенные



обязательства. Поэтому возникает проблема оценки способности предприятия отвечать по своим долгосрочным финансовым обязательствам, в этом заключается суть оценки финансовой устойчивости предприятия [17].

Финансовое состояние предприятия, его устойчивость зависят, прежде всего, от результатов его производственной, коммерческой и финансовой деятельности. Если на предприятии разрабатываются и успешно выполняются производственные и финансовые планы, то это положительно влияет на финансовое положение предприятия. И, наоборот, в результате невыполнения плана по производству и реализации продукции происходит повышение себестоимости продукции, уменьшение суммы выручки и как следствие ухудшение финансового состояния предприятия и его платежеспособности. Следовательно, устойчивое финансовое положение является итогом грамотного управления комплексом факторов, определяющих результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Анализируя существующие взгляды по вопросу финансовой устойчивости, можно выделить два главных подхода:

1. Основные критерии — платежеспособность и обеспеченность собственными оборотными средствами. Недостатком этих показателей является отсутствие характеристики динамики финансового состояния предприятия. Данный подход к оценке финансовой устойчивости предприятия сложился в отечественной экономике и был закономерным, так как на протяжении длительного времени социалистические предприятия работали в стабильных условиях и в долгосрочном плане банкротство им не грозило.

2. Основным критерий — финансовая независимость от кредиторов. Данный подход развивался в западной экономической практике, он не учитывает финансовое положение предприятия и перспективы его развития.

В таблице 2.3. представлены показатели, характеризующие финансовое состояние ОАО «Эфирное».

Таблица 2.3

## Показатели финансового состояния ОАО «Эфирное» за 2013-2015гг

| Показатели  | 2013 г.    | 2014 г.    | 2015г.     | Отклонение (+,-)  |                   |
|---|------------|------------|------------|-------------------|-------------------|
|   |            |            |            | 2014г от<br>2013г | 2015г от<br>2014г |
| Собственный капитал,<br>тыс.руб.                                  | 2362856,00 | 2383031,00 | 3203943,00 | 20175,00          | 820912,00         |
| Заемный капитал, тыс.<br>руб.                                     | 13256700,0 | 15446507,0 | 23251045,0 | 2189807,0         | 7804538,0         |
| Долгосрочные<br>обязательства, тыс. руб.                          | 1196301,0  | 2126361,00 | 3011087,0  | 930060,0          | 884726,0          |
| Краткосрочные<br>обязательства, тыс.руб.                          | 12060399,0 | 13320146,0 | 20239958,0 | 1259747,0         | 6919812,0         |
| Внеоборотные активы,<br>тыс.руб.                                  | 3249498,0  | 4450270,0  | 5806260,0  | 1200772,0         | 1355990,0         |
| Оборотные активы,<br>тыс.руб.                                     | 12370058,0 | 13379268,0 | 20648728,0 | 1009210,0         | 7269460,0         |
| Валюта баланса,<br>тыс.руб.                                       | 15619556,0 | 17829538,0 | 26454988,0 | 2209982,0         | 8625450,0         |
| Коэффициент<br>финансовой<br>независимости<br>(автономии)         | 0,15       | 0,13       | 0,12       | -0,02             | -0,01             |
| Коэффициент<br>финансовой<br>устойчивости                         | 0,23       | 0,25       | 0,23       | 0,03              | -0,02             |
| Коэффициент<br>финансирования                                     | 0,18       | 0,15       | 0,14       | -0,02             | -0,02             |
| Коэффициент<br>соотношения заёмного<br>и собственного<br>капитала | 5,61       | 6,48       | 7,26       | 0,87              | 0,78              |
| Коэффициент<br>маневренности                                      | 5,24       | 5,61       | 6,44       | 0,38              | 0,83              |
| Индекс постоянного<br>актива                                      | 1,38       | 1,87       | 1,81       | 0,49              | -0,06             |
| Коэффициент<br>привлечения<br>долгосрочных займов                 | 0,51       | 0,89       | 0,94       | 0,39              | 0,05              |

Проведенные исследования финансового состояния ОАО «Эфирное» показали, что в 2013г. размер собственного капитала составлял 2362856 тыс. руб., то в 2014г. он стал 2383031 тыс. руб., что связано с получением прибыли и использованием ее на развитие организации. В 2015г. чистая прибыль увеличилась и также была использована на приобретение и модернизацию основных средств, а собственный капитал увеличился еще на 820912 тыс. руб. и составил 323943 тыс. руб.

Размер собственного капитала оказывает влияние на коэффициент финансовой независимости, который в исследуемом периоде растет, что объясняется увеличением валюты баланса, которая в 2013г. была 15619556 тыс. руб., а коэффициент независимости был 0,15. В 2014г. валюта баланса выросла на 2209982 тыс. руб., а коэффициент снизился на 0,02 пункта. В 2015г. рост валюты баланса был более значительный – на 8625450 тыс. руб., но он частично компенсировался ростом собственного капитала и в результате коэффициент независимости составил 0,12.

ОАО «Эфирное» пользуется долгосрочными заемными средствами и их размер с каждым годом увеличивается: в 2013г. он был 1196301 тыс. руб., в 2014г.-2126361 тыс. руб., а в 2015г.-3011087 тыс. руб. Данный показатель имеет значение при расчете коэффициента финансовой устойчивости, который в 2013г. был 0,23, в 2014г. он немного ( на 0,02 пункта) повысился и составил 0,25, что объясняется увеличением долгосрочных обязательств на 930060 тыс. руб. В 2015г. коэффициент вернулся к прежнему значению 0,23.

Коэффициент финансирования в 2013-2015гг имеет четкую тенденцию снижения, что объясняется ростом заемного капитала. Темп роста заемного капитала выше темпа роста собственного капитала, поэтому рассматриваемый коэффициент в 2014г. снизился по сравнению с 2013г. на 0,02 пункта ( при росте заемного капитала на 2189807 тыс. руб. В 2015г. произошло такое же снижение коэффициента и он составил 0,14(при росте заемного капитала еще на 7804538 тыс. руб.).

Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала растет с 5,61 в 2013г. до 7,26 – в 2015г., что свидетельствует о преобладании заемных средств в источниках финансирования и свидетельствует о зависимости ОАО «Эфирное» от кредиторов. При этом коэффициент маневренности неуклонно растет, что объясняется увеличением оборотного капитала. В 2013г. коэффициент маневренности составлял 5,24. В 2014г. размер оборотного капитала увеличился на 1009210 тыс. руб. при небольшом росте собственного капитала, а коэффициент увеличился на 0,38. В 2015г. Оборотный капитал увеличился более значительно ( на 7269460 тыс. руб.) за счет роста запасов, что привело к увеличению коэффициента до 6,44. Индекс постоянного актива нестабилен.

В целом финансовое состояние ОАО «Эфирное» является достаточно хорошим, все заемные и собственные заработанные средства используются на приобретение внеоборотных и оборотных активов.

### 2.3. Особенности организации и ведения бухгалтерского учета в ОАО «Эфирное»

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в ОАО «Эфирное» несет руководитель. В соответствии с учетной политикой, представленной в Приложении 3 и 4 бухгалтерский учет на предприятии ведется самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером. Количество работников определяется штатным расписанием. Бухгалтерия ОАО «Эфирное» разделена на несколько рабочих участков, схематично представленных на рисунке 2.1.

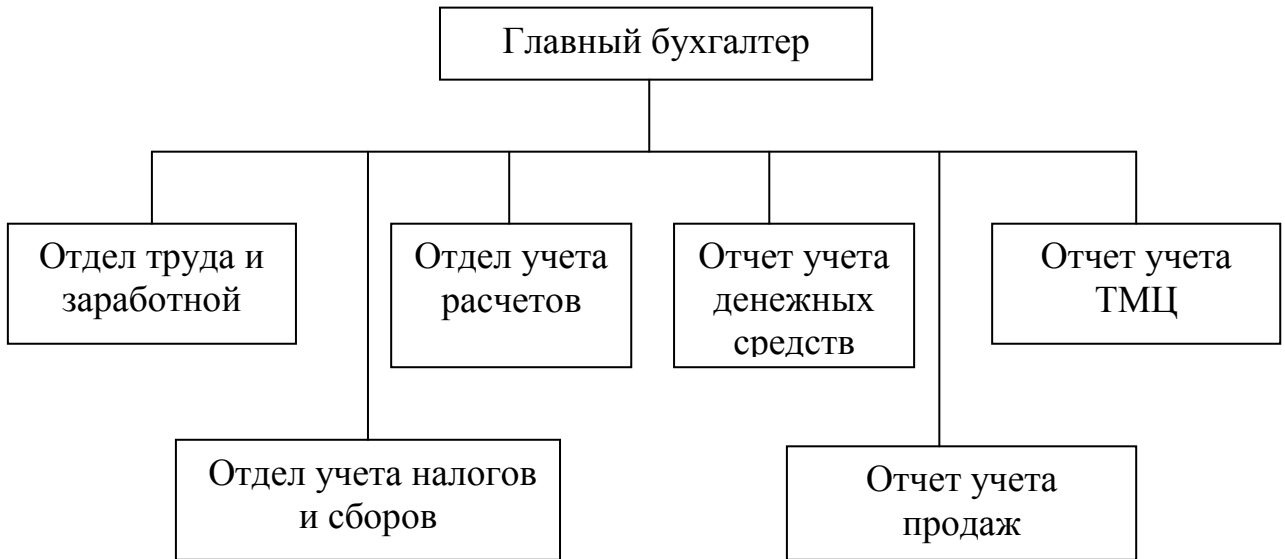


Рис.2.1. Структура бухгалтерии ОАО «Эфирное»

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета и своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Руководит работниками бухгалтерии согласно структуре управления.

Распределение обязанностей среди работников бухгалтерии и должностных лиц, отвечающих за соответствующую организацию труда, ведение учёта и отчётности осуществляется следующим образом.

Главный бухгалтер осуществляет организацию бухгалтерского учета, финансово - хозяйственной деятельности предприятия и контроль за экономным использованием финансовых, материальных и трудовых ресурсов. Проводит контроль за составлением бухгалтерской отчетности по цехам, своевременной сдачи отчетов в бухгалтерию и их обработкой. Руководит работниками бухгалтерии согласно структуре управления. В его обязанности входит составление отчетности и предоставление ее в органы налоговой инспекции, обеспечение необходимыми учетными данными

подразделений для ведения учета и осуществления экономического анализа.

Отдел учета ТМЦ производит приёмку отчётов о движении товарно-материальных ценностей, осуществляет выдачу доверенностей и последующий контроль над их использованием. Ежеквартально проводит сверку наличия ТМЦ с отметкой в книге складского учёта. Осуществляет контроль за выпуском продукции, переработкой и её использованием. Ведёт синтетический и аналитический учёт по счетам 07, 08, 10, 43, 60.

Отдел труда и заработной платы ведет учет расчетов по заработной плате до 10-го числа каждого месяца, производит все виды начислений и удержаний, осуществляет расчет налогов и сборов, относящихся к начисленной заработной плате, оформляет налоговые карточки, представляет соответствующие декларации и отчёты в налоговые органы. Ведёт синтетический и аналитический учёт по счетам 68, 69, 70, 73, 76.

Отдел учета продаж ведёт учёт и контроль поступления и реализации продукции. Согласно графику составляет отчет о производстве, себестоимости и реализации продукции. В его обязанности так же входит ведение синтетического и аналитического учета по счетам 20, 23, 25, 26, 29, 43, 44, 62, 90.

Отдел учета расчетов по налогам и сборам осуществляет представляет расчеты по налогам и сборам в налоговые органы, ведет учет операций по предоставленным и полученным кредитам. В компетенцию его деятельности входит ведение синтетического и аналитического учета по счетам 19, 51, 52, 66, 67, 68, 91.

Бухгалтерский учет в ОАО «Эфирное» организован по централизованной форме и охватывает финансовый и налоговый учет. Формы и методы бухгалтерского учета применяются в соответствии с требованиями законодательства.

На предприятии ОАО «Эфирное» бухгалтерский учет ведется с использованием специализированной программы, что значительно облегчает работу бухгалтерии. Полученные первичные документы заносятся и

обрабатываются в данной программе. Основными особенностями этой программы является:

- ведение синтетического и аналитического учета применительно к потребностям предприятия;
- получение всей необходимой отчетности и разнообразных документов по синтетическому и аналитическому учету;
- полная настраиваемость: возможность изменять и дополнять план счетов, систему проводок, настройки аналитического учета, формы первичных документов, формы отчетности;
- возможность автоматической печати выходных первичных документов.

Исходными данными для программы являются проводки, вносимые в журнал хозяйственных операций. В программу следует вводить все проводки, отражающие хозяйственную деятельность предприятия. Программа рассчитана на хранение большого числа проводок - десятков и сотен тысяч, однако среди них всегда можно найти нужные по дате, счетам дебета и кредита, сумме или содержанию. Кроме этого можно ограничить «видимость» проводок за год, полгода, квартал и т.д.

На основании типового плана счетов ОАО «Эфирное» разработан рабочий план счетов, содержащий перечень синтетических и аналитических счетов, включая необходимые счета, учитывающие особенности деятельности предприятия. Для учёта хозяйственных операций применяются типовые формы первичных документов. Первичные документы принимаются за подписью ответственных лиц.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется на основе натуральных измерителей и денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного отражения.

Порядок проведения инвентаризации имущества обязательств определен учетной политикой организации:

- по основным средствам - один раз в год;

- по материально-товарным ценностям на складе, в подотчете, товарам в магазине, прочим активам и пассивам в балансе - один раз в год в 4 квартале;
- по кассе - один раз в квартал;
- по обязательствам и расчетам - 1 раз в год перед составлением годового расчета.

В соответствии с учетной политикой и действующим законодательством ОАО «Эфирное» предоставляет следующие виды отчетности: ежемесячная статистическая отчетность в органы Центрального статистического управления: П-1 до 4 числа, П-4 до 15 числа месяца, следующего за отчетным; налоговые декларации предоставляются в Межрайонную инспекцию ФНС России № 1 по Белгородской области по месту регистрации организации согласно Налоговому Кодексу Российской Федерации.

Для целей бухгалтерского учета к основным средствам относится имущество стоимостью более 40 000 рублей и сроком службы более 12 месяцев. Основные средства, стоимость которых не превышает 40000 рублей, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Такие активы списываются на расходы единовременно после ввода в эксплуатацию.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов - это один или несколько предметов одного или разного назначения, смонтированных на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.



В случае наличия у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. При этом применяется принцип существенности, который составляет 5% и более от общей стоимости объекта. В случае если стоимость части объекта составляет менее 5% общей стоимости объекта, указанная часть учитывается в составе наибольшей части объекта. В случае если часть объекта составляет более 5% общей стоимости объекта, то такая часть учитывается отдельно и при стоимости менее 40000руб. независимо от срока службы не включается в состав основных средств, а подлежит учету на счетах учета товарно-материальных ценностей.

Износ по всем объектам и группам основных средств, в бухгалтерском учете исследуемой организации начисляется линейным методом на основе сроков полезного использования основных средств, утвержденных постановлением Правительства РФ № 1 от 01.01. 2002 года.

По приобретаемым основным средствам, бывшим в употреблении, норму амортизации определять с учетом срока полезного использования, уменьшенного на число месяцев эксплуатации данного имущества у предыдущих собственников. В качестве документов, подтверждающих фактический срок эксплуатации основного средства у предыдущего пользователя использовать акт приема - передачи по форме ОС-1, а в случае невозможности его получения иные документы (документы о государственной регистрации права собственности на передаваемое недвижимое имущество, паспорт технического средства, копия инвентарной карточки объекта учета и т.д.).

Общество может ежегодно производить переоценку основных средств. Решение о проведении переоценке принимаются руководителем предприятия.

Основанием для списания объектов основных средств с учета ОАо «Эфирное» является не использование объекта в производстве продукции, работ, услуг или управлении организацией в течение более 12 месяцев.

Расходы на ремонт основных средств включаются в себестоимость продукции по фактическим затратам. Понижающие коэффициенты к действующим нормам амортизационных отчислений основных средств не применяются, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

В ОАО «Эфирное» материальные ресурсы (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, ГСМ, комплектующие изделия, запасные части, товары) отражаются в бухгалтерском балансе по учетной цене с использованием балансовых счетов 10 «Материалы», 16 «Отклонения в стоимости материалов».

Внутрипроизводственная отчетность составляется, сформуется и представляется согласно внутренним положениям составления и представления отчетности ОАО. Периодичность и порядок распределения дивидендов определяется согласно учредительных документов общества. Расчеты головной организации (ОАО ЭФКО) со своими обособленными структурными подразделениями.

### 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ПРОДАЖИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

#### 3.1. Первичный учет продажи готовой продукции

Документальное оформление бухгалтерских операций достаточно жестко регламентировано не только документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учёта, но и действующим законодательством, а в отношении первичных документов учёта законодательство ограничивается чаще всего только общими рекомендациями.

Первичные учетные документы ведутся по формам, разработанным в организации и закрепленным в учётной политике для целей бухгалтерского учета и налогообложения. При этом предполагается, что исходная информация, необходимая для оформления аналитических регистров и осуществления расчетов формируется на конкретных рабочих местах.

Выпущенные из производства готовые изделия сдаются на склад предприятия и документально оформляются. Документом, отражающим выпуск и сдачу готовой продукции, является накладная на передачу готовой продукции в места хранения форма. Данный документ выписывается в двух экземплярах под одним номером. В них указывается цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи, и количество сданной продукции. Один экземпляр документа находится в производственном цехе, а второй - на складе. На каждую партию сдаваемой продукции делают запись в обоих экземплярах приемно-сдаточных документов. После окончания сдачи всей продукции в обоих экземплярах по каждому наименованию, виду и сорту подсчитывают и записывают количество штук или вес цифрами и прописью. Данные о сдаваемой продукции подтверждаются распиской приемщика в экземпляре сдатчика и, наоборот, распиской сдатчика в экземпляре приемщика. К приемно-сдаточным

документам прилагается заключение отдела технического контроля о качестве продукции или делается отметка об этом на самом документе.

По оформленным приемо-сдаточным накладным и актам продукция передается на склад готовой продукции и хранится до отгрузки или отправки потребителям.

Отгрузка и отпуск готовых изделий покупателям осуществляется на основании заключенных с ними договоров или непосредственно в процессе свободной торговли.

Оперативный учет выполнения договоров о реализации продукции ведет отдел сбыта, который выписывает приказ-накладную. В ней объединяются два документа: приказ складу на отгрузку продукции и накладная на отпуск продукции со склада. Данные приказа на отпуск продукции заполняет отдел сбыта, а данные о фактическом отпуске — материально ответственное лицо, отпустившее продукцию.

Накладная составляется в двух экземплярах: один остается у поставщика, другой передается покупателю. В накладной указываются номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпущенного товара. Накладная подписывается материально-ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар, и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя.

Товарно-транспортную накладную (ТТН) выписывают при доставке товаров автомобильным транспортом.

При доставке товаров железнодорожным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает железнодорожная накладная. К накладной могут быть приложены спецификации и упаковочные листы, о чем делается отметка в накладной. Если товар отправлен по железной дороге в контейнерах, то оформляется «Накладная на перевозку груза в универсальном контейнере» и выписывается счет-фактура.

Представители местных покупателей получают продукцию на складах по предъявлении доверенностей и расписки в приказе-накладной. При доставке продукции покупателям, в получении продукции со складов расписываются работники транспортно-экспедиционной службы.

В таблице 3.1. представлены основные показатели, отражаемые в товарной накладной.

Таблица 3.1.

Основные показатели, отражаемые в товарной накладной ОАО  
«Эфирное» на отпуск готовой продукции покупателю

| Наименование товара      | Ед. изм. | Кол-во | Цена, руб, коп. | Сумма, руб. | Ставка НДС,% | Сумма с учетом НДС, руб.коп. |
|--------------------------|----------|--------|-----------------|-------------|--------------|------------------------------|
| Масло "Слобода"          | Шт.      | 15     | 32,13           | 481,95      | 10           | 530,15                       |
| Масло "Слобода" салатное | Шт.      | 8      | 28,86           | 230,88      | 10           | 253,97                       |
| Масло "Слобода" 3л       | Шт.      | 12     | 94,37           | 1132,44     | 10           | 1245,68                      |

Если товары получает материально-ответственное лицо — представитель торговой фирмы на складе поставщика, то оно должно предъявить поставщику доверенность, которая не является первичным документом, но необходима для подтверждения полномочий материально-ответственного лица на получение товарно-материальных ценностей. Формы доверенности № М-2 (с отрывным корешком) и № М-2а (без корешка) установлены постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов,

материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве». Доверенность обычно выписывается на 10-15 дней. Если товар получает представитель организации-покупателя по доверенности (с печатью), то печать организации-покупателя на товарной накладной не ставится. Доверенность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации, после чего на ней ставится печать.

При получении товаров на складе представитель покупателя расписывается на всех экземплярах сопроводительных документов, один из которых вместе с товаром передается получателю. Остальные экземпляры заведующий складом сдает в бухгалтерию организации вместе с отчетом.

Иногородним покупателям продукция отгружается автомобильным транспортом. В этом случае приказ-накладная является сопроводительным документом груза в пути и передается грузополучателю вместе с продукцией. К товарным документам прилагаются удостоверение о качестве, в котором приводится подробный перечень отгруженной продукции и дается ее характеристика, а также указывается составитель данного документа.

На основании заключенных договоров бухгалтерия (финансовый отдел) производственного предприятия выписывает на имя покупателя счет-фактуру для учета налога на добавленную стоимость (приложение 7,8). В этом документе указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, вид оплаты, сумму платежа по договору и сумму налога на добавленную стоимость, выделяемую отдельной строкой.

Складской учет готовой продукции, ведут по видам, сортам и местам хранения в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях. Материально ответственным лицом составляется отчет о движении готовой продукции в местах хранения. В данном документе отражается наименование товарно-материальной ценности, остаток на начало месяца, приход, расход и остаток на конец месяца. Каждое движение готовой продукции материально ответственное лицо фиксирует.

### 3.2. Признание и учет выручки от продажи продукции

Завершающей стадией процесса кругооборота средств предприятия является реализация продукции, в результате чего готовые изделия превращаются в деньги. Продажа продукции ОАО «Эфирное» осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Доходы от обычных видов деятельности признаются вне зависимости от размеров производственного предприятия в соответствии с ПБУ 9/99 при соблюдении следующих условий:

- а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены[9].

Из п. 6 ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует, что выручка определяется исходя из цен, определенных договором. Если договор не был заключен, то с юридической точки зрения, товарная накладная, подписанная покупателем и продавцом, содержит все существенные условия договора поставки и свидетельствует о том, что стороны достигли соглашения. Поэтому цена, указанная в товарной накладной является основой для оценки выручки. В данном случае преобладает юридическая составляющая бухгалтерского учета.

Таким образом, оценка выручки ОАО «Эфирное» осуществляется на основании цен и сумм, указанных в товарных накладных.

При осуществлении сделки в валюте оценка доходов производится в рублях РФ по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Центральным банком Российской Федерации на дату совершения операций. То есть если речь ведется о продаже продукции, то курс определяется на дату совершения операции. А если организация находится на упрощенной системе налогообложения, то курс валюты для определения выручки в налоговом учете будет определяться на дату поступления средств.

Отражение продаж в бухгалтерском учете осуществляется на счете 90 «Продажи». Он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам.

На данном счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».



Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. [19]

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

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 «Выручка» признана выручка.

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

На субсчете 90-4 «Акцизы» учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации — плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

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

Для учета продажи продукции в ОАО «Эфирное» используется счет 90.01 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности

организации, а также для определения финансового результата по ним. К нему открыты соответствующие субсчета:

90.01.1 - «Выручка по основным видам деятельности»;

90.02.1 - «Себестоимость продаж по основным видам деятельности»;

90.03.- «НДС»

90.07.- «Коммерческие расходы»

90.08- «Управленческие расходы»

90.09 - «Прибыль / убыток от продаж».

Признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи продукции, оказания услуг отражается по кредиту счета 90.01 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданной продукции списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 44 «расходы на продажу», 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90/2 «Продажи».

Продажа продукции проводится по свободно-отпускным ценам, сложившимся на момент реализации. В соответствии с заключаемыми договорами поставки ОАО «Эфирное» в некоторых случаях закрепляет следующую форму оплаты: «Оплата продукции производится покупателем предоплатой в размере 100 %».

Поэтому, исходя из этого факта при предварительной оплате поставки оговоренной в договорных условиях, ОАО «Эфирное» выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю (приложение 7). После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит ОАО «Эфирное» сумму платежа за продукцию. Сумму поступивших платежей в бухгалтерском учете до момента отгрузки продукции оформляют следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

После отгрузки продукции она считается проданной и списывается записью:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90.01. «Выручка от обычных видов деятельности»

С целью упорядочивания ведения учета реализации готовой продукции в ОАО «Эфирное» ежемесячно составляется сальдовая ведомость. Она отражает состояние расчетов с покупателями и заказчиками, в ней приводится информация о полученной предоплате и отгруженной продукции за период. Выданные счета-фактуры регистрируются в книге продаж, где собирается информация предоставленных счетов-фактур покупателям за определенный период.

В мае 2015г. в ОАО «Эфирное» было реализовано продукции на сумму 1634980034,68 руб.(Приложение 11), что сопровождалось записью:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90.01. «Выручка от обычных видов деятельности»

Аналитический учет выручки в ОАО «Эфирное» организован по номенклатурным группам и по видам продаж.

### 3.3.Учет себестоимости продаж

В п. 16 ПБУ 10/99 определены критерии признания расходов:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на конкретный вид актива перешло от поставщика (подрядчика) к покупателю (заказчику).

Отсутствие хотя бы одного из указанных условий не дает оснований для признания выручки. В таком случае это кредиторская задолженность со всеми вытекающими в связи с этим последствиями.

Первые три указанные выше условия, дающие основание для признания организацией в бухгалтерском учете выручки, распространяются только на операции, содержанием которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) ею своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций.

Для отражения себестоимости продаж, по которым на субсчете 90.1 «Выручка» признана выручка, применяется субсчет 90.2 «Себестоимость продаж», данный факт оформляется проводкой:

Д-т сч.90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 20 «Основное производство», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Если проданная продукция учитывалась не по фактической производственной себестоимости, а по нормативной (плановой) себестоимости, то дополнительно должны быть списаны суммы отклонений фактической себестоимости от нормативной, выявленных на счете 40, то есть будет составлена проводка:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, продаж)».

Но, если выявлено превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, то указанная проводка составляется методом «красное сторно».

В учетной политике ОАО «Эфирное» отмечено, что готовая продукция отражается по нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием основных средств, сырья, материалов, топлива, электроэнергии, трудовых ресурсов и т.п. Учет выпуска

продукции производится с использованием счета 40 и обособленным учетом отклонений фактической себестоимости от плановой (Приложение 3).

В соответствии с данным положением при отражении плановой себестоимости проданной продукции ОАО «Эфирное» в мае 2015г. на сумму 1040715740,90 руб. (Приложение 11) составлена запись:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 43 «Готовая продукция».

В конце отчетного периода было выявлено отклонение фактической себестоимости от плановой в размере 21184452,09 руб. (Приложение ), что сопровождалось бухгалтерской проводкой:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 40 «Выпуск продукции (работ, продаж)».

Кроме этого в дебет счета 90.2 «Себестоимость продаж» списываются расходы на продажу.

В соответствии с действующим Планом счетов учет расходов по продаже ведется на счете 44 «Расходы на продажу». Организации, которые осуществляют промышленную и другую производственную деятельность, на данном счете могут отражать расходы по упаковке продукции, по хранению, по доставке, комиссионные сборы и т.п. Организации торговли на счете 44 «Расходы на продажу» отражают расходы по оплате труда, по доставке, по хранению, по аренде помещений и др. Расходы, связанные с продажей товаров (работ, услуг) отражаются по мере возникновения по дебету счета 44 «Расходы на продажу». При реализации товаров (работ, услуг) часть расходов, относящаяся к отгруженной и реализованной продукции, списывается по кредиту счета 44 «Расходы на продажу», при этом составляется проводка:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч.44 «Расходы на продажу».

В ОАО «Эфирное» для учета списания расходов на продажу используется отдельный субсчет 90.07 «Коммерческие расходы». Поэтому в

мае месяце на сумму расходов на продажу 846931,86 руб. (Приложение 9) была составлена запись:

Д-т сч. 90.07.1 «Коммерческие расходы»

К-т сч. 44 «Расходы на продажу».

Расходы на продажу могут распределяться между проданной и непроданной продукцией на основании данных аналитического учета, а могут в полном объеме списываться на себестоимость продаж [19]. Выбранный способ должен быть отражен в учетной политике организации.

Существует два возможных варианта списания общехозяйственных затрат. Первый - общехозяйственные расходы включаются в себестоимость готовой продукции и отражаются через счет 20 «Основное производство». Второй – общехозяйственные расходы не включаются в себестоимость готовой продукции, а относятся на себестоимость продаж, при этом составляется проводка:

Д-т сч. 90.2 «Себестоимость продаж»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

Списание общехозяйственных расходов на себестоимость продаж (в дебет счета 90.2) минуя процесс калькулирования, имеет следующие преимущества:

- упрощение учета,
- позволяет избежать капитализации постоянных накладных расходов в товарных запасах на складе.

В ОАО «Эфирное» списание общехозяйственных расходов осуществляется непосредственно на счет «Продажи», для этого используется отдельный субсчет 90.08 «Общепроизводственные расходы». В мае 2015г. сумма данных расходов составила 4983578,41 руб. (Приложение 9 ) и была составлена учетная запись:

Д-т сч. 90.8 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

От суммы реализованной продукции исчисляют налог на добавленную стоимость, который учитывается на субсчете 90.3 «Налог на добавленную стоимость». Если предприятие реализует подакцизные товары, то суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров) будут отражаться на субсчете 90.4 «Акцизы», при этом будут составлены проводки:

Д-т сч. 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.4 «Акцизы»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»

Сумма исчисленного НДС в мае 2015г. в ОАО «Эфирное» составила 187683069,43 руб. (Приложение 11 ).

Особое место в системе учета занимают товары отгруженные, отражаемые на счете 45 «Товары отгруженные». Данный счет используется, если предусмотрен отличный от общего порядка переход права собственности, что, чаще всего, связано с экспортно-импортными операциями.

Если товары были отгружены, но выручка от их продажи не может быть признана в бухгалтерском учете в силу ряда причин, например, договором предусмотрен отличный от общего порядка переход права собственности на отгруженные товары, то для обобщения информации о наличии и движении таких товаров используется счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитываются также готовые изделия (товары), переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах. Товары отгруженные учитываются на счете 45 «Товары отгруженные» по покупной стоимости, а в аналитическом учете – еще и по продажной стоимости с выделением НДС. Отгрузка товаров будет отражаться следующими записями:

Д-т сч. 45 «Товары отгруженные»

К-т сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 10 «Материалы» и т.п.,

В момент признания выручки составят проводку:

Д-т сч. 90.1 «Выручка»

К-т сч. 45 «Товары отгруженные»

Каждая организация объем, содержание, вид и форму аналитической информации формирует самостоятельно, исходя из особенностей своей деятельности. Особое значение имеет правильная организация учета по видам работ и услуг. Данные аналитического учета используют при составлении внутренней отчетности, строящейся на информации о видах, количестве, единицах измерений.

Аналитический учет продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное» ведется по номенклатурным группам (таблица 3.2).

Таблица 3.2

Аналитический учет продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное»  
(приложение 9)

| № п/п | Счет            | Наименование аналитического признака по уровням | Наименование           |
|-------|-----------------|---|------------------------|
| 1     | 90<br>«Продажи» | Номенклатурная группа                           | Производство кетчупа   |
|       |                 |   | Производство лузги     |
|       |                 |   | Производство майонеза  |
|       |                 |   | Производство масла     |
|       |                 |   | Производство мыла      |
|       |                 |   | Производство прессформ |
|       |                 |   | Производство шрота     |
|       |                 |   | Прочее производство    |

В целом счет 90 «Продажи» не имеет остатков, но на субсчетах остатки остаются. В конце года внутренними проводками закрываются субсчета:

- 1) Дт 90/1                      Кт 90/9
- 2) Дт 90/9                     Кт 90/2
- 3) Дт 99                        Кт 90/9

Данная методика закрытия счетов связана с ориентацией отечественного учета на международные стандарты, а также собирается информация для составления бухгалтерской отчетности



На рисунке 3.1 представлена схема записей на счете 90 "Продажи" по продаже готовой продукции в ОАО «Эфирное»

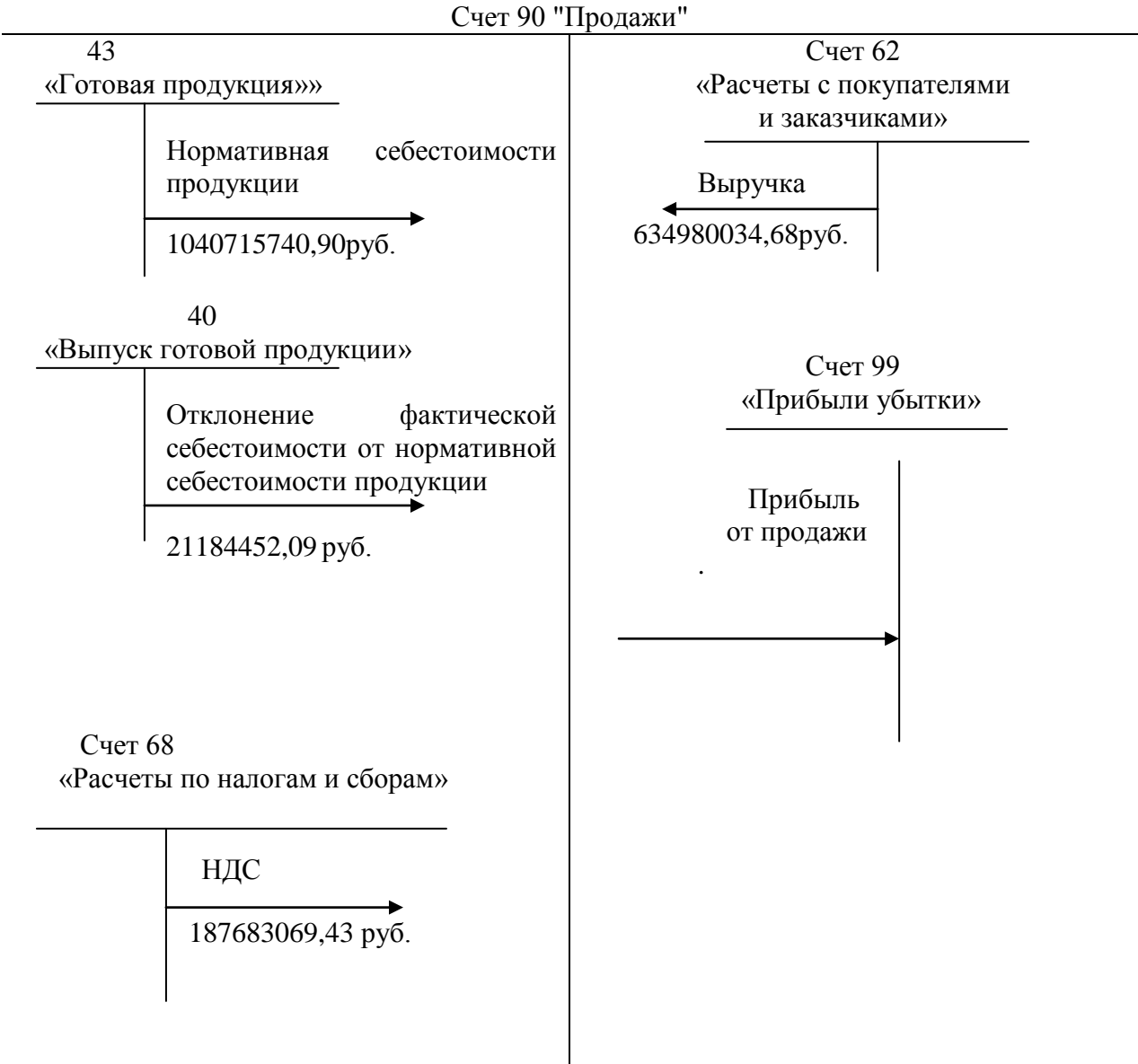


Рис. 3.1 Схема записей по продаже готовой продукции в ОАО «Эфирное»

### 3.4 Отражение информации о продажах готовой продукции в бухгалтерской отчетности

Информация о продажах и полученных в связи с этим финансовых результатах отражается в Отчете о финансовых результатах. Отчет и отражение в отчетности доходов и расходов регламентированы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Суммы доходов, расходов и финансовые результаты рассчитываются для отражения в Отчете нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода. Все расходы организации, а также показатели, имеющие отрицательные значения, в Отчете показываются в круглых скобках.

Если рекомендованный Минфином России образец Отчета не содержит каких-либо строк, необходимых для полного и достоверного отражения информации о доходах и расходах, организация должна внести в Отчет нужные строки самостоятельно. Так, например, если организация занимается несколькими видами деятельности, в Отчете можно показать доходы и расходы по каждому из них или привести необходимые разъяснения в пояснительной записке.

Те доходы и расходы, которые организация считает существенными (и по количественному, и по качественному признаку), тоже должны отражаться отдельно. Соответствующие статьи Отчета в этом случае расшифровываются дополнительно введенными строками «в том числе» или «из них». Некоторые виды доходов и расходов можно расшифровать в специальном разделе формы Пояснения к Отчету о финансовых результатах. Организация вправе выбрать, что больше отвечает ее потребностям: заполнение этого раздела или введение дополнительных строк в основную таблицу.

Однако если у организации нет каких-либо видов доходов, расходов, хозяйственных операций, строки для которых предусмотрены в

рекомендованном Минфином России Отчете, то эти строки в Отчет включать не следует.

Составляется Отчет по данным счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». При формировании Отчета за год в графе 3 «За отчетный период» отражаются обороты по счетам за год, в графе 4 «За аналогичный период предыдущего года» — обороты за год. Их переносят в Отчет из графы 3 Отчета за прошлый год.

В Отчете указываются:

доходы и расходы по обычным видам деятельности;

прочие доходы и расходы;

прибыль (убыток) до налогообложения;

чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

В бухгалтерской отчетности можно привести данные более чем за два года, если организация считает это целесообразным и соответствующее положение есть в приказе по учетной политике. В этом случае в Отчет, который формирует организация, добавляются дополнительные графы.

Если данные за предыдущие годы несопоставимы с данными за отчетный год вследствие изменений в нормативных актах или в учетной политике, то показатели предыдущих лет должны быть скорректированы. В регистры бухгалтерского учета при этом изменения не вносятся.

При составлении Отчета о финансовых результатах нельзя засчитывать между собой показатели расходов и доходов. Но для прочих доходов сделано исключение. Согласно пункту 18.2 ПБУ 9/99 их можно показать в Отчете за минусом расходов, относящихся к этим доходам, если:

- правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;
- доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование своих активов), не являются

существенными для характеристики финансового положения организации.

Следует отметить, что в действующих на сегодняшний день нормативных документах по бухгалтерскому учету нет определений таких понятий, как себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие расходы и управленческие расходы. Эти понятия были ранее раскрыты в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

Организации, которые собираются прекратить производство какой-либо продукции, выполнение определенного вида работ, оказание каких-либо услуг, должны включать в бухгалтерскую отчетность соответствующую информацию. Это установлено ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности».

Приостановление части деятельности организации без намерения прекратить ее не рассматривается и не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Информация о прекращаемой деятельности должна отражаться в бухгалтерской отчетности, если активы, обязательства, доходы и расходы по обычным видам деятельности организации (или основная их часть) будут проданы, погашены или иным образом выбывают в результате прекращения части деятельности организации. Для того чтобы отразить информацию о прекращаемой деятельности, в Отчете о финансовых результатах следует ввести дополнительные графы.

Согласно пункту 5 ПБУ 9/99 доходами от обычных видов деятельности признается выручка от продажи продукции и товаров, выполнения работ, оказания услуг. Однако в пункте 4 этого ПБУ указано, что в бухгалтерском учете и отчетности организация самостоятельно определяет, какие поступления относятся к доходам от обычных видов деятельности, какие — к прочим доходам, исходя из характера деятельности, вида доходов и условий их получения. В частности, организация может принять решение, что

обычным считается вид деятельности, если доля доходов от него составляет более 5% от общей суммы доходов. Могут использоваться другие критерии — устойчивый характер доходов (систематичность их получения), длительность периода их получения и т. п.

К расходам по обычным видам деятельности относятся, в частности, затраты:

- связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- связанные с продажей (перепродажей) товаров.

В состав расходов по обычным видам деятельности входят расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, амортизационные отчисления, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

При составлении Отчета о финансовых результатах в составе расходов по обычным видам деятельности следует отразить все затраты, связанные с получением доходов, которые организация отражает в бухгалтерском учете и отчетности как доходы по обычным видам деятельности.

Доходы по обычным видам деятельности отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

В строка 2110 «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» отражают сумму, равную обороту по кредиту счета 90 «Продажи» за минусом дебетовых оборотов по субсчетам этого же счета 90: субсчету 3 «Налог на добавленную стоимость», субсчету 4 «Акцизы», субсчету 5 «Экспортные (таможенные) пошлины». Выручка в Отчете

отражается с учетом скидок (накидок), изменений условий договора, расчетов неденежными средствами и т. д.

В Отчете о финансовых результатах следует показать всю сумму выручки, в том числе и по товарам (продукции, работам, услугам), не оплаченным покупателями (заказчиками), если право собственности на отгруженные товары перешло к покупателю (п. 6 ПБУ 9/99).

Если организация продает продукцию (товары), оказывает услуги, выполняет работы на условиях коммерческого кредита (отсрочка или рассрочка платежа), выручка в Отчете отражается в полной сумме задолженности покупателя (заказчика), включая начисленные проценты (п. 6.2 ПБУ 9/99).

Резервы по сомнительным долгам, образованные организацией, при формировании Отчета не влияют на величину выручки, отраженную по кредиту счета 90-2. Следовательно, они не уменьшают показатель строки 2110 Отчета.

В строке 2110 не отражаются полученные авансы и суммы, поступившие в качестве залога, задатка.

Суммы, полученные организациями-посредниками за товары, принадлежащие комитенту (принципалу, доверителю), не признаются выручкой. Однако организации, которые пользуются услугами посредников (комитенты, принципалы, доверители), должны отразить на счете 90 «Продажи» и показать в строке 2110 Отчета выручку от реализованных посредником товаров (на основании отчета посредника), даже если деньги за них еще не получены.

По строке 2120 «Себестоимость продаж» отражается сумма расходов по обычным видам деятельности, связанных с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности относятся также амортизационные отчисления и расходы по содержанию основных средств и других внеоборотных активов. При определении себестоимости

проданной продукции (работ, услуг) следует руководствоваться положениями ПБУ 10/99, а также отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Таким образом, в строке 2120 указывается сумма затрат (в том числе и неоплаченных) на производство реализованной продукции (выполнение работ, оказание услуг). Торговые организации в строке 2120 отражают покупную стоимость проданных в отчетном периоде товаров. Организации — профессиональные участники рынка ценных бумаг показывают по этой строке покупную (учетную) стоимость реализованных в отчетном периоде ценных бумаг.

В строке 2120 отражается дебетовый оборот счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж». Если учетной политикой предусмотрено списание общехозяйственных расходов с кредита счета 26 в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», то сумма общехозяйственных расходов отражается в составе себестоимости по строке 2120. А если общехозяйственные расходы согласно учетной политике не распределяются на реализованную и нереализованную продукцию (товары) и списываются с кредита счета 26 сразу в дебет счета 90-2, то их сумма отражается в строке 2140 «Управленческие расходы».

По строке 2210 «Коммерческие расходы» отражают сумму затрат, связанных со сбытом продукции, а торговые организации — сумму издержек обращения. К коммерческим расходам относятся расходы на рекламу, транспортировку готовой продукции (товаров), представительские расходы и т. п.

Производственные предприятия в составе коммерческих расходов отражают затраты на затаривание и упаковку готовой продукции, на погрузочно-разгрузочные работы и пр. Эти затраты отражаются на счете 44 «Расходы на продажу». В зависимости от принятой учетной политики

организация может ежемесячно списывать в дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость продаж» всю сумму коммерческих расходов или распределять коммерческие расходы между реализованной и нереализованной продукцией путем их списания на счета учета затрат на производство.

В таблице 3.3 представлен порядок заполнения отчета о финансовых результатах от продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное» на основе данных за 2015г.

Таблица 3.3

Заполнение отчета о финансовых результатах от продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное»

| Наименование строки    | Сумма, тыс. руб. | Источник информации  |
|------------------------|------------------|--|
| Выручка                | 22592533         | Субсчет 90.01 «Выручка»  |
| Себестоимость продаж   | 19437918         | Субсчет 90.02. «Себестоимость продаж»  |
| Валовая прибыль        | 3154615          | Субсчет 90.01 «Выручка»-<br>Субсчет 90.02. «Себестоимость продаж»                                    |
| Коммерческие расходы   | 25809            | Субсчет 90.07 «Коммерческие расходы»   |
| Управленческие расходы | 837879           | Субсчет 90.08 «Общехозяйственные расходы»  |
| Прибыль от продаж      | 2290927          | Валовая прибыль - Субсчет 90.07 «Коммерческие расходы»-<br>Субсчет 90.08 «Общехозяйственные расходы» |



### 3.4 Пути совершенствования финансового и управленческого учета продаж готовой продукции в ОАО «Эфирное»

В условиях самостоятельного планирования самими предприятиями номенклатуры продукции, видов оказываемых услуг и свободных (рыночных) цен, применения действующей системы налогообложения, возрастает значимость бюджетирования на предприятиях.

Бюджетирование является первым этапом разработки системы регулярного экономического управления и способствует оптимизации финансовых потоков и ресурсов предприятия, что позволяет значительно снизить их объем и потребность в них, себестоимость и повысить конкурентоспособность предприятия. Особо следует выделить бюджеты продаж как важнейшее связующее звено между стратегическим и оперативным управлением всеми хозяйственными операциями, направленное на координацию экономических процессов предприятия и, как следствие, на повышение его конкурентоспособности. Таким образом, аргументирована необходимость постановки системы бюджетирования в ОАО «Эфирное» как важнейшего элемента обеспечения успешной деятельности предприятия.

Цель планирования продаж по мнению состоит в том, чтобы своевременно предложить покупателям такую номенклатуру товаров и услуг, которая бы соответствовала в целом профилю производственной деятельности предприятия и возможно полнее удовлетворяла их потребности [30].

Планирование продаж - непрерывный процесс, начинающийся в момент зарождения идеи нового товара, продолжающийся в течение всего жизненного цикла изделия и заканчивающийся с изъятием его из производственной программы. Основными задачами планирования продаж являются:

- определение существующих и перспективных потребностей покупателей, анализ способов использования товаров, исследование закономерностей покупательского поведения на соответствующих рынках;

- критическая оценка товаров предприятия, осуществляемая с позиции покупателя;
- оценка конкурирующих изделий по различным показателям конкурентоспособности;
- принятие решений о том, какие изделия следует исключить из-за недостаточной конкурентоспособности и снизившейся рентабельности, а какие следует добавить в номенклатуру выпускаемой продукции, в том числе за счет развития других направлений производства, выходящих за рамки сложившейся специализации предприятия;
- изучение возможностей производства новых или модернизации выпускаемых изделий;
- прогнозирование возможных объемов продаж продукции, цен, себестоимости и рентабельности;
- проведение рыночных тестов новой продукции для выяснения ее разработка рекомендаций производственным подразделениям предприятия относительно потребительских свойств параметрического ряда изделий, их цен, упаковки, предпродажного и послепродажного сервиса в соответствии с результатами тестирования.

Планирование новых видов деятельности, как правило, связано с наибольшим риском. Минимизировать риск при планировании портфеля продукции могут следующие меры:

- нельзя приступать к закупкам товаров при отсутствии предварительного договора на поставку;
- применение конструкторских решений, основанных на унификации и стандартизации изделий;
  - поиск резервных рынков сбыта;
  - наличие конкурентных преимуществ товаров;
  - наличие эффективной системы маркетинга, рекламной политики;
  - строгое соблюдение договорной дисциплины как по отношению к поставщикам, так и клиентам.

Процесс обоснования решений по объему продаж можно представить в виде последовательности этапов и процедур, имеющих между собой прямые

и обратные связи. С информационной точки зрения в процессе обоснования объема продаж происходит уменьшение неопределенности информации о потребностях покупателей и клиентов.

На рисунке 3.2 представлена схема процесса обоснования объема продаж, которая позволяет структурно упорядочить процесс принятия планового решения, определить его информационную модель и организовать эффективную обработку плановой информации.

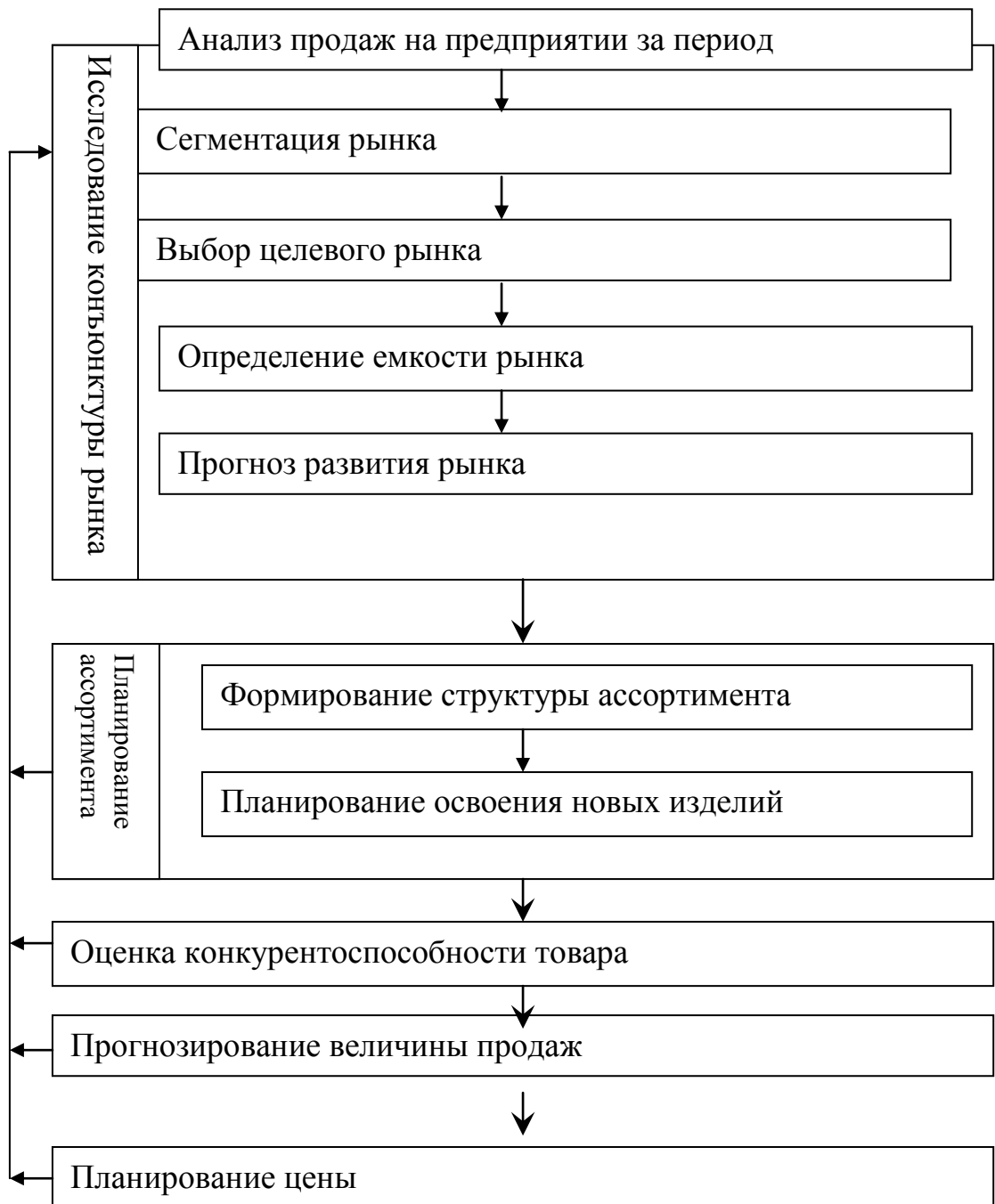


Рис. 3.2. Технологическая схема планирования объема продаж

Используем эти этапы при формировании бюджета продаж. Итак, на основе маркетингового исследования рынка, количества заключенных договоров с покупателями и рассмотренных объемов продаж готовых изделий за предыдущий период, а также ценовой политики организации составим бюджет продаж продукции ОАО «Эфирное».

Таблица 3.4

## Бюджет продаж ОАО «Эфирное»

| Вид продукции                   | Объем реализации в месяц       |                    |         | Цена  | Себестоимость | Прирост выручки | Прирост себестоимости | Прирост прибыли |
|---------------------------------|--------------------------------|--------------------|---------|-------|---------------|-----------------|-----------------------|-----------------|
|                                 | Данные предшествующего периода | Планируемые данные | Прирост |       |               |                 |                       |                 |
| 1                               | 2                              | 3                  | 4       | 5     | 6             | 7               | 8                     | 9               |
| Масло "Слобода"                 | 2840102                        | 3614598            | 774496  | 32,13 | 29,43         | 24884554        | 22793415              | 2091139         |
| Масло "Слобода" салатное        | 180870                         | 230194             | 49323   | 28,86 | 24,96         | 1423472         | 1231111               | 192361          |
| Масло "Слобода" 3л              | 70984                          | 90341              | 19357   | 94,37 | 79,63         | 1826752         | 1541425               | 285327          |
| Масло "Слобода" 5л              | 50525                          | 64303              | 13778   | 157,3 | 145,36        | 2167573         | 2002786               | 164786          |
| Масло "Слобода" 1,8л            | 871104                         | 1108654            | 237550  | 57,21 | 50,55         | 13590239        | 12008156              | 1582083         |
| Масло Альтеро                   | 1392096                        | 1771721            | 379625  | 32,53 | 28,52         | 12349188        | 10826893              | 1522295         |
| Масло Альтеро с гуараной        | 179002                         | 227815             | 48814   | 32,73 | 28,52         | 1597674         | 1392168               | 205506          |
| Майонез "Провансаль" 250мл      | 1623379                        | 2066075            | 442696  | 8,21  | 7,47          | 3634530         | 3306935               | 327595          |
| Майонез "Провансаль" 150мл      | 1909520                        | 2430246            | 520726  | 5,55  | 5,15          | 2890030         | 2681739               | 208290          |
| Майонез "Провансаль" 500мл      | 897318                         | 1142017            | 244699  | 15,66 | 14,95         | 3831982         | 3658246               | 173736          |
| Майонез "Провансаль" 1000мл     | 196224                         | 249734             | 53510   | 28,55 | 27,21         | 1527719         | 1456015               | 71704           |
| Майонез "Оливковый" 100мл       | 1536192                        | 1955112            | 418920  | 4,26  | 3,78          | 1784597         | 1583516               | 201081          |
| Майонез "Оливковый" 250мл       | 7236326                        | 9209673            | 1973346 | 11,13 | 9,81          | 21963343        | 19358526              | 2604817         |
| Майонез "Оливковый" 250мл с лим | 304474                         | 387504             | 83030   | 11,69 | 9,25          | 970620          | 768027                | 202593          |

## Продолжение таблицы 3.4.

| 1                                    | 2        | 3        | 4       | 5     | 6     | 7        | 8         | 9        |
|--------------------------------------|----------|----------|---------|-------|-------|----------|-----------|----------|
| Майонез<br>"Оливковый"<br>1000мл     | 469696   | 597782   | 128086  | 36    | 33,86 | 4611100  | 4336995   | 274104   |
| Майонез<br>"Оливковый"<br>400мл      | 1243994  | 1583231  | 339237  | 17,86 | 16,48 | 6058774  | 5590627   | 468147   |
| Майонез<br>"Стрелецкий"              | 200400   | 255049   | 54649   | 11,13 | 9,81  | 608244   | 536107    | 72137    |
| Майонез "Нежка"<br>Летнее настроение | 278544   | 354503   | 75959   | 11,69 | 9,05  | 887960   | 687428    | 200532   |
| Майонез "Нежка"<br>Просто любимый    | 253728   | 322920   | 69192   | 11,69 | 9,05  | 808850   | 626184    | 182666   |
| Майонез "Альтеро<br>Оливковый" 250мл | 545107   | 693758   | 148651  | 11,33 | 8,95  | 1684213  | 1330424   | 353789   |
| Шрот                                 | 20246171 | 25767302 | 5521131 | 3,36  | 3,13  | 18551000 | 17281140  | 1269860  |
| прочее:                              |          |          |         |       |       | 31913103 | 28749466  | 3163637  |
| Итого:                               |          |          |         |       |       | 59565516 | 143747331 | 15818185 |

Бюджет продаж является основным для составления всех остальных бюджетов ОАО «Эфирное». Данный бюджет является основой для составления всех остальных бюджетов. Так, на его базе составляется бюджет денежных средств, так как он напрямую зависит от наличных поступлений за реализованную продукцию. Поэтому бюджет продаж должен быть тщательно продуман и подготовлен, так как в случае его неточного составления все другие сметы и финансовые результаты деятельности организации будут заведомо содержать неверную и ненадежную информацию.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение вопросов организации учета продажи готовой продукции подтвердило актуальность темы исследования. Учет выпуска и реализации готовой продукции – важнейший инструмент управления предприятием. Необходимость учета растет по мере того, как усложняются условия хозяйственной деятельности и возрастают требования к рентабельности. Предприятия, пользующиеся хозяйственной самостоятельностью, должны иметь четкое представление об окупаемости различных видов готовых изделий, эффективности каждого принимаемого решения и их влияние на финансовые результаты.

Бухгалтерский учет доходов в России регулируется ПБУ 9/99 «Доходы организации». Все организации без исключения обязаны руководствоваться именно этим нормативным актом для организации финансового учета доходов. Но следует учесть, что крупные субъекты и корпоративные объединения составляют консолидированную отчетность, при формировании которой должны руководствоваться МСФО 18 «Выручка». Согласно МСФО (IAS) 18 «Выручка» доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов, либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного со взносами участников капитала. Доход состоит из выручки и прочих доходов. Методология исчисления себестоимости продаж во многом зависит от правил ведения финансового учета, принципов организации управленческого учета, возможностей информационных систем, налогового законодательства и информационных потребностей различных групп пользователей, что в свою очередь связано с размерами хозяйствующих субъектов.

Для целей унифицированного расчета показателя «Себестоимость продаж» в учетной политике организации должна быть отражена соответствующая информация. Международный стандарт финансовой

отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» предполагает возможность выбора составления отчета о совокупном доходе. Первый вариант предполагает отражение затрат «по характеру» и выделение элементов затрат, второй вариант допускает возможность раскрытия информации о себестоимости продаж.

Объектом исследования данной выпускной квалификационной работы является ОАО «Эфирное», которое относится к градообразующим предприятиям города Алексеевка Белгородской области. Руководство текущей деятельностью осуществляется генеральным директором, избираемым на общем собрании акционеров. Предприятие, имеет многоуровневую структуру управления

Производственные процессы на предприятии полностью автоматизированы при помощи современного импортного оборудования и новейших технологий, что позволяет выпускать продукцию высочайшего качества. ОАО «Эфирное» производит большой ассортимент продукции. Учет затрат на производство достаточно сложен, что связано с особенностью процесса производства продукции и большим количеством различных основных и вспомогательных цехов и подразделений.

Финансовая отчетность является одним из основных источников финансовой информации для принятия экономических решений. Анализ основных показателей финансовой отчетности ОАО «Эфирное» показал, что в исследуемом периоде выручка имеет четкую тенденцию роста. В 2015г. темп прироста составил 8,21%, что позволило ей достичь размера 22592533 тыс. руб. Увеличение выручки связано с ростом объемов производства и продаж продукции. Себестоимость продаж имеет тенденцию аналогичную тенденции выручки, то есть она из года в год увеличивается. Все эти факты положительно отразились на прибыли от продаж, которая в 2013г. была 570467 тыс. руб., в 2014г. ее прирост составил 15,32%, в 2015г. -86,51%. В результате прибыль от продаж достигла 2290927 тыс. руб.

Высокоэффективная работа ОАО «Эфирное» положительно отразилась и на стоимости имущества организации. Среднегодовая стоимости основных средств из года в год увеличивается. Среднесписочная численность работников ОАО «Эфирное» позволяет отнести организацию как категории крупных. В период с 2013 по 2015гг. среднесписочная численность растет: если в 2013г. она была 1881 человек, То в 2014г. она выросла на 12,5% и составила 2116 человек, в 2015г. рост составил 29,54%, а среднесписочная численность -2741 человек. Рост выручки и усложнившаяся экономическая ситуация в России оказали влияние на рост дебиторской задолженности. Увеличение дебиторской задолженности неизменно приводит к росту кредиторской задолженности, тем роста, которой значительно превышает темп роста дебиторской задолженности. В целом работу ОАО «Эфирное» в период 2013-2015гг. следует признать хорошей.

Характеризуя финансовое состояние ОАО «Эфирное» можно отметить, что положительным моментом является рост собственного капитала организации. Если в 2013г. размер собственного капитала составлял 2362856 тыс. руб., то в 2014г. он стал 2383031 тыс. руб., что связано с получением прибыли и использованием ее на развитие организации. В 2015г. чистая прибыль увеличилась и также была использована на приобретение и модернизацию основных средств, а собственный капитал увеличился еще на 820912 тыс. руб. и составил 323943 тыс. руб.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет руководитель. В соответствии с учетной политикой ОАО «Эфирное» бухгалтерский учет на предприятии ведется самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером. Количество работников определяется штатным расписанием.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета и своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Руководит работниками бухгалтерии



согласно структуре управления.

Бухгалтерский учет в ОАО «Эфирное» организован по централизованной форме и охватывает финансовый и налоговый учет. Формы и методы бухгалтерского учета применяются в соответствии с требованиями законодательства.

Отпускаемая со склада продукция оформляется первичными документами (приказ-накладная, товарная накладная, счет-фактура). ОАО «Эфирное» признает выручку «по отгрузке». Для учета продажи продукции в ОАО «Эфирное» используется счет 90 «Продажи», к которому открываются субсчета в соответствии с действующим планом счетов и субсчета второго порядка по видам деятельности. Аналитический учет ведется по номенклатурным группам.

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

В целом порядок учета продажи готовой продукции ОАО «Эфирное» соответствует порядку, закреплённому в учетной политике, которая, в свою очередь, соответствует положениям действующих нормативных документов. Данные бухгалтерской отчетности соответствуют данным, разнесенным в учетных регистрах предприятия и подтвержденные данными инвентаризации.

Информация о продажах и полученных в связи с этим финансовых результатах отражается в Отчете о финансовых результатах. Отчет и отражение в отчетности доходов и расходов регламентированы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Суммы доходов, расходов и финансовые результаты рассчитываются для отражения в Отчете нарастающим итогом с начала года до конца отчетного периода. Все расходы организации, а также показатели, имеющие отрицательные значения, в Отчете показывают в круглых скобках.

Изучение вопросов организации учета продаж в ОАО «Эфирное» показало необходимость рекомендовать составление бюджета продаж и проводить на этой основе сопоставительный анализ данных предшествующего и планируемого периода.

Бюджет продаж является основным для составления всех остальных бюджетов ОАО «Эфирное». На его базе составляется бюджет денежных средств, так как он напрямую зависит от наличных поступлений за реализованную продукцию. Поэтому бюджет продаж должен быть тщательно продуман и подготовлен, так как в случае его неточного составления все другие сметы и финансовые результаты деятельности организации будут заведомо содержать неверную и ненадежную информацию.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс РФ / Сайт «Гражданский кодекс Российской Федерации», последняя редакция [Электронный ресурс] // <http://www.grazkodeks.ru/> (дата обращения: 26.09.2015).
2. Налоговый кодекс РФ / Сайт «Налоговый Кодекс Российской Федерации» [Электронный ресурс] <http://www.nalkod.ru/> (дата обращения: 26.09.2015).
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.09.2015).
4. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» № 209-ФЗ от 24.07.2007 (ред. от 29.06.2015) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 28.09.2015).
5. Приказ Минфина России «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» № 217н от 28.12.2015 [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 12.01.2015).
6. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 13.11.2015)
7. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с

«Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 10.08.2015).

8. Приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01» (с изменениями и дополнениями) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (Дата обращения: 27.11.2015).

9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (Дата обращения: 12.10.2015).

10. Приказ Минфина России от 06.05. 1999 г. № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (Дата обращения: 12.10.2015).

11. Приказа Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н «О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения: 05.10.2015).

12. Абрютина, М.С. Оценка финансовой устойчивости и платежеспособности российских компаний [Текст]/ М.С. Абрютина // Финансовый менеджмент. - 2016. - № 6. - С. 28-34.

13. Алимов, С.А. Управленческий учет - теоретические аспекты и практическая реализация [Текст]/ С.А. Алимов // Управленческий учет. - 2015. - № 5. - С. 3-9.

14. Анкин, П. Фокусы с прибылью в рамках МСФО [Электронный ресурс] / П. Анкин // «Консультант». - 2015. - № 17 [Электронный ресурс] // Режим доступа:

обращения: 10.01.2016).

15. Архарова, З.П. Выручка: оценка и отражение в отчетности в соответствии с МСФО[Текст] / З.П. Архарова // Транспортное дело России. - 2014. - № 5. - С. 57-59.

16. Бариленко, В.И. Анализ хозяйственной деятельности [Текст]/ В.И. Бариленко. - М: Омега-Л, 2015. - 414 с.

17. Бережная, Е.В. Диагностика финансово-экономического состояния организаций [Текст]/ Е.В. Бережная, О.В. Бережная, О.И. Косьмина // Учебное пособие. - М: ИНФРА-М, 2014. - 304 с.

18. Бетге, Й. Балансоведение [Текст]/ под ред. В.Д. Новодворского / Й. Бетге. - М.: Бухгалтерский учет, 2000. - 456 с.

19. Бочкарева, И.И. Бухгалтерский учет: учебник[Текст] / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др. - 2-е изд. - М.: ТК Велби. Проспект, 2014. - 776 с.

20. Брюханенко, И.А. К вопросу о принципах формирования бухгалтерской прибыли[Текст] / И.А. Брюханенко // Вестник Омского университета. Серия: Экономика. - 2014. - № 1. - С. 230-234.

21. Булавина, Л.Н. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие [Текст]/ Л.Н. Булавина, Н.В. Кулиш. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 320 с.

22. Врублевский, Н.Д. Итоговые бухгалтерские записи по счетам учета продажи, прочих доходов и расходов[Текст] / Н.Д. Врублевский, А.М. Эйдинов // Бухгалтерский учет. - 2014. - № 5. - С. 91 - 94.

23. Выручаева, А. Запасы в МСФО: учет и оценка / А. Выручаева // Актуальная бухгалтерия. - 2013. № 9 [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.gaap.ru/articles/Zapasy\\_v\\_MSFO\\_uchet\\_i\\_otsenka/](http://www.gaap.ru/articles/Zapasy_v_MSFO_uchet_i_otsenka/) (Дата обращения: 12.09.2016).

24. Высотская, А.Б. Бухгалтерское моделирование финансовых результатов коммерческих организаций [Текст]/ А.Б. Высотская // Вестник

Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). - 2015. - № 28. - С. 286-294.

25. Грачев, Г. К оценке недополученной прибыли из-за дефицита складских запасов[Текст] / Г. Грачев // РИСК: Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. - 2015. - № 2. - С. 43-46.

26. Грей, С.Д. Финансовый учет: глобальный подход: пер с англ. [Текст] / С.Д. Грей, Б. Е. Нидлз. - М.: Волтерс Клувер, 2006. - 614 с.

27. Греченюк, А.В. Бухгалтерская отчетность как элемент раскрытия информации акционерными обществами: российская действительность[Текст] // Менеджмент в России и за рубежом / А.В. Греченюк, О.Н. Греченюк. - 2015. - № 5. - С. 85-90.

28. Зиятдинова, В.В. Оценка эффективности сбытовой деятельности предприятия [Текст]/ В.В. Зиятдинова, И.А. Кашкирова // Вестник Димитровградского инженерно-технологического института. - 2014. - № 2 (4). - С. 96-105.

29. Казакова, А.И. Оптимизация системы управления запасами в ОАО «ПРИМОРСКИЙ КОНДИТЕР» с использованием модели «точно в срок» [Текст] / А.И. Казакова, Н.Ю. Кирова // Экономика и управление: анализ тенденций и перспектив развития. - 2014. - № 10. - С. 76-80.

30. Казакова, Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях: учебн. пособие[Текст] / Н.А. Казакова. - М.: ИНФРА-М, 2015. - 288 с.

31. Керимов, В.Э. Организация управленческого учета в издательско-полиграфических предприятиях[Текст] / В.Э. Керимов // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. - 2016. - № 1. - С. 33-38.

32. Кизилев, А.Н. Практические аспекты постановки системы управленческого учета и контроля в коммерческих организациях [Текст]/ А.Н. Кизилев, Д.В. Богатый // Бухгалтер и закон. - 2015. - № 2 (174). - С. 21-34.

33. Ковалева, О.В. Системный учет доходов и расходов по образовательным услугам в рамках управленческого учета вузов [Текст]/ О.В. Ковалева // Бухгалтер и закон. - 2014. - № 2. - С. 2-8.

34. Ковалева, О.В. Управленческий учет доходов и расходов по образовательным услугам в вузах [Текст]/ О.В. Ковалева // Финансы и кредит. - 2013. - № 41 (569). - С. 30-35.

35. Ковалевская (Шпаковская), А.В. Разработка методики составления расходной части сводного бюджета на предприятиях по производству лимонной кислоты (на примере ООО «Цитробел», г. Белгород) [Текст]/ А.В. Ковалевская (Шпаковская) // Вопросы экономики и права. - 2012. - № 11. - С. 113-116.

36. Ковалевская (Шпаковская), А.В. Финансовый результат: исторический и методологический аспекты [Текст]/ А.В. Ковалевская (Шпаковская), Л.А. Зимакова // Международный бухгалтерский учет. - 2015.- № 3. - С.43-54.

37. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие [Текст]/ Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. - М.: ИНФРА-М, 2012. - 368 с.

38. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях[Текст] / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. - М: Проспект. - 2014. - 640 с.

39. Кузнецов, К.С. Организация необходимых товарных запасов мегаполиса в условиях срыва внешних поставок [Текст]/ К.С. Кузнецов // Вестник научно-исследовательского института железнодорожного транспорта. - 2013. - № 3. - С. 61-63.

40. Лытнева, Н.А. Совершенствование методов управления результативностью промышленных предприятий [Текст]/ Н.А. Лытнева // Вестник ОрелГИЭТ. - 2014. - № 3 (29). - С. 92-97.

41. Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник[Текст] / пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.
42. Нечитайло, А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст]/ А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, А.И. Нечитайло. - Ростов н/Д: Феникс, 2013. - 221 с.
43. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст]/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: пер. с англ./под ред. Я. В.Соколова-2-е изд. - М: Финансы и статистика, 2003. - 496 с.
44. Никифорова, Н.А. Управленческий анализ[Текст] / Н.А. Никифорова, В.Н. Тафинцева. - М.: Юрайт, 2012. - 543 с.
45. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях [Текст]/ Под ред. Я.В. Соколова / Л. Пачоли. - М: Финансы и статистика, 2001. - 368 с.
46. Поздняева, Е.В. Учет доходов и расходов на промышленных предприятиях для целей налогообложения прибыли [Текст]/ Е.В. Поздняева // Экономические и гуманитарные науки. - 2014. - № 6 (221). - С. 48-54.
47. Попов, А.Б. Финансовая устойчивость организаций оборонно-промышленного комплекса с длительным производственным циклом[Текст]/ А.Б. Попов // Экономический анализ: теория и практика. - 2015. - № 7. - С. 9-19.
48. Разаков, З.С. Порядок признания и методика учета доходов от реализации в целях налогового учета [Текст]/ З.С. Разаков // Актуальные вопросы современной экономики. - 2014. - № 3. - С. 266-270.
49. Рахматуллин, Ю.Я. Пути совершенствования и проблемы формирования отчета о прибылях и убытках для организации АПК[Текст] / Ю.Я. Рахматуллин // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. - 2013. - № 4 (102). - С. 139-142.
50. Рахматуллин, Ю.Я. Развитие учета финансовых результатов в сельском хозяйстве и его исторические предпосылки [Текст]/ Ю.Я.



Рахматуллин // Российский электронный научный журнал. - 2013. - № 5. - С. 55-62.

51. Романова, И.Б. Учетная политика для целей налогообложения как инструмент оптимизации налоговых платежей [Текст]/ И.Б. Романова, О.Ф. Ермишина // Симбирский научный вестник. - 2012. - № 3(9). - С. 159-162.

52. Романова, С.В. Аналитические возможности стратегического структурированного плана счетов строительной организации[Текст] / С.В. Романова // Глобальный научный потенциал. - 2012. - № 21. - С. 115 - 120.

53. Садченко, К.Г. Учетная политика и ее влияние на финансовые результаты [Текст]/ К.Г. Садченко // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. - 2015. - № 7-7. - С. 134-138.

54. Семенова, Н.В. Проблемы гармонизации отечественных и международных стандартов при признании доходов[Текст] / Н.В. Семенова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2014. - № 12-1. - С. 216-220.

55. Сидорина, Т.В. Совершенствование антикризисного финансового управления строительной компании на основе инструментов бухгалтерского инжиниринга [Текст]/ Т.В. Сидорина, Н.А. Куций // Инженерный вестник Дона. - 2013. -Т. 27. - № 4. - С. 227-232.

56. Скрипкина, О.В. Управленческий отчет о формировании финансовых результатов[Текст] / О.В. Скрипкина, Е.А. Фролова // Управленческий учет. - 2015. - № 7. - С. 35-42.

57. Смирнова, Е.В. Налоговое бюджетирование в коммерческом банке - финансовая управленческая технология. Государственное управление [Текст]/ Е.В. Смирнова, Т.В. Котова // Электронный вестник. - 2014. - № 31.

58. Соколов, Я.В. Судьба Международных стандартов финансовой отчетности в России [Текст]/ Я.В. Соколов // Финансы и бизнес. - 2015. - № 1. - С. 73-74.

59. Соколов, Я.В. Три парадигмы двойной бухгалтерии [Текст]/ Я.В. Соколов / Бухгалтерский учет. - 2015. - № 15. - С. 49-53.
60. Соколов, Я.В. Управленческий учет: учебное пособие [Текст]/ Я.В. Соколов. - М.: Инфра-М. Магистр, 2012. - 428 с.
61. Степаненко, Е.И. Различия критериев признания доходов и расходов в международных и российских стандартах бухгалтерского учета[Текст] / Е.И. Степаненко // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. - 2012. - № 13. - С. 180-184.
62. Сыроижко, В.В. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика [Текст]/ В.В. Сыроижко, Е.В. Мазурина // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 14. - С. 52-63.
63. Ткач, В.И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета: квалиметрический учебник [Текст]/ В.И. Ткач, М.В. Шумейко. - Азов: ООО «АзовПечать», 2013. - 460 с.
64. Трофимова, Л.Б. Представление информации о доходах в соответствии с международными стандартом IAS 18 «Выручка» [Текст]/ Л.Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - № 6. - С. 9-13.
65. Туякова, З.С. Анализ последствий капитализации расходов в бухгалтерском учете постоянно действующего предприятия [Текст]/ З.С. Туякова, В.Б. Туякова // Вестник Оренбургского государственного университета. - 2013. - № 2 (108). - С. 97-103.
66. Федосенко, Т.В. Раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах по российским и международным стандартам[Текст] / Т.В. Федосенко // Современные проблемы науки и образования. - 2015. - № 1. - С. 513-521.
67. Финн М. Раскрытия по бизнес-моделям: нужны или нет? / М. Финн, М. Уолкер, С. Янг // Gaar.ru: теория и практика финансового учета. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://>

//www.gaap.ru/articles/Raskrytiya\_po\_biznes\_modelyam\_nuzhny\_ili\_net/ (Дата обращения: 23.11.2015).

68. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст]/ под ред. Я.В. Соколова / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда. - М.: Финансы и статистика, 2000. -576 с.

69. Широбоков, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие [Текст]/ В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. - 2-е изд., стер. - М.: КНОРУС, 2013. - 666 с.

70. Широбоков, В.Г. Основные этапы в становлении бухгалтерского учета финансовых результатов [Текст]/ В.Г. Широбоков, А.В. Воронков // Актуальные вопросы современной экономической науки. Сборник докладов XV-й Международной научной конференции. - 2014. - С. 144-146.

71. Al-Sakini, S. The Effect of Accounting Conservatism and its Impacts on the fair Value of the Corporation: an empirical study on Jordanian Public Joint-stock Industrial Companies / S. Al-Sakini, H. Al-Awawdeh // International Journal of Business and Social Science. - 2015. - vol. 6. - no. 7. - P. 229-241.

72. Bayou, M.E. To tell the truth: A discussion of issues concerning truth and ethics in accounting / M.E. Bayou, A. Reinstein, P.F. Williams // Accounting, Organizations and Society. - 2011. - vol. 36. - no. 2. - P. 109-124.

73. Bromwich, M. Residual Income Past and Future / M. Bromwich, M. Walker // Management Account Research. - 1998. - no. 9. - P. 391-419.

74. Lafond, R. The information role of conservative financial statements / R. Lafond, R.L. Watts // The Accounting Review. - 2007. - no 83. - P. 447-478.

75. Littleton, A.C. Accounting evolution to 1900 / A.C. Littleton. - N.Y.: Russel&Russel, 1966. - 374 p.

76. Odunfunwa, M.O. Impact of information technology on banking industry / M.O. Odunfunwa // Information System Research. - 2008. - 12 (1).

77. Roe, J. Transition from US GAAP to IFRS: Analysis of Impact on Income Tax Administration in USA / J. Roe // European Financial and Accounting Journal. - 2014. - № 4. (special issue: IFRS and Taxation). - P. 86-109.

78. Shaffer, S. Evaluating the Impact of Fair Value Accounting on Financial Institutions / S. Shaffer. - 2012 [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.bostonfed.org/bankinfo/qau/wp/index.htm>. (Дата обращения: 19.12.2015).

79. Šoljaková, L. Strategicky orientované manažerské účetnictví / L. Šoljaková // Management Press. - Praha. - 2009.

80. Zbyněk, H. Different Perspectives on Business Performance and Impact on Performance System Design / H. Zbyněk // European Financial and Accounting Journal. - 2012. - № 2. - P. 56-80.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Организационная структура ОАО «Эфирное»
2. График документооборота
3. Учетная политика для целей бухгалтерского учета
4. Учетная политика для целей налогового учета
5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2014г.
6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность за 2015г.
7. Счет-фактура №2841
8. Счет-фактура №2157
9. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 90 за май 2015
10. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 62.01 за май 2015г
11. Анализ счета 90 за май 2015г