

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Выпускная квалификационная работа студента

очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01. Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
4 курса группы 06001404

Якубовского Александра

Научный руководитель
д.э.н., профессор Усатова Л.В.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1.ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	5
1.1.Этапы ведения учета финансового результата хозяйствующего субъекта	5
1.2. Понятие и порядок признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета	15
1.3. Понятие расходов и формирование финансового результата	21
2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА	30
2.1.Организационно – экономическая характеристика ООО «М»	30
2.2. Общая оценка анализа финансового состояния общества	33
2.3. Организация бухгалтерского учета в обществе	45
3.БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА	51
3.1.Бухгалтерский учет формирования доходов и расходов организации	51
3.2. Бухгалтерский учет формирования финансового результата	68
3.3.Разработка рекомендаций по формированию доходов, расходов и исчислению финансового результата	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	83
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	89
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях хозяйствования важными показателями эффективности работы любого экономического субъекта являются его финансовые результаты. Финансовый результат – является целью создания и окончательного результата экономической деятельности любого коммерческого субъекта, то есть это универсальный измеритель экономической эффективности любого вида бизнеса.

Система показателей финансовых результатов позволяет оценить все стороны деятельности организации: производственную, снабженческую, маркетинговую, финансовую.

Так как любая хозяйственная деятельность связана с привлечением ресурсов, использованием их в производственном процессе, продажи готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг и с получением финансовых результатов, то особую значимость и актуальность приобретает анализ процесса формирования финансовых результатов. Основная цель данного процесса – выявление факторов, вызывающих уменьшение финансовых результатов. Для проведения анализа доходов, расходов и финансовых результатов целесообразно вначале изучить состав и структуру формирования доходов, произведенных расходов, оценить уровень и динамику показателей прибыли и рентабельности, провести факторный анализ прибыли.

В этой связи выполненная выпускная квалификационная работа является актуальной, так как приобретает достоверное определение таких показателей, как доходы, расходы, но и как следствие полученной прибыли хозяйствующего субъекта. Поэтому реалистичность исчисления финансового результата организаций становится важнейшей задачей бухгалтерского учета, что отмечается многими российскими учеными.

Предметом исследования данной бакалаврской выпускной квалификационной работы является учет и анализ финансовых результатов.

В качестве объекта исследования выступает ООО «М»

Целью данной работы является изучение и обобщение теоретических знаний и практических навыков формирования и учета финансовых результатов, а также использование показателей финансовых результатов для анализа финансово-хозяйственной деятельности ООО «М».

Для достижения цели необходимо решить следующие задачи:

- изучить теоретические основы формирования финансовых результатов;
- раскрыть понятия доходов и расходов организации;
- рассмотреть действующую практику учета финансовых результатов ООО «М»;
- предложить мероприятия по совершенствованию учета финансовых результатов;
- провести анализ основных показателей деятельности исследуемого объекта.

Для решения поставленных задач использовался теоретический анализ литературы по проблеме исследования. В работе были использованы труды следующих авторов: А.Д. Шеремета, Е.С. Стояновой, В.В. Ковалева, Г.В. Савицкой и др.

Основными источниками информации для проведения анализа финансовых результатов деятельности рассматриваемого хозяйствующего субъекта послужили бухгалтерская отчетность ООО «М», а также регистры бухгалтерского учета по исследуемой теме.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Этапы ведения учета финансового результата хозяйствующего субъекта

Одна из основных функций бухгалтерского учета является порядок формирования информации о результатах деятельности экономического субъекта. В связи с этим актуальным становится формирование учетной системы. Первые представления о системе как таковой возникли в античной философии, выдвинувшей онтологическое истолкование системы как упорядоченности и целостности бытия. В древнегреческой философии и науке (Евклид, Платон, Аристотель) разрабатывалась идея системности знания.

Система (от греч. *systema* – целое, составленное из частей; соединение) – это множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность, единство.

Имеющиеся в научной литературе определения понятия «система», можно разделить группы (рис.1.)

Первая группа включает определения, характеризующие «систему» как комплекс процессов и явлений, а также связей между ними, объективно существующих. Задача указанного комплекса состоит в том, чтобы выделить данную систему из окружающей среды, установить ее входы и выходы, подвергнуть анализу структуру, выявить механизм функционирования.

Вторая группа трактует определение системы в качестве инструмента, способа изучения явлений и процессов. При этом определение понятия «система» применяется как взаимозаменяемое с определением понятия «модель».

Третья группа определений понятия «система» есть своего рода компромисс между двумя первыми. В ее трактовке понятие «система» - это искусственно создаваемый комплекс элементов, который предназначен

решать сложные экономические, организационные, технические задачи. Рассматривая систему как совокупность элементов, находящихся в отношениях и связях между собой и образующих определенное единство, следует отметить, что, так как причинно-следственными связями охвачены практически все объекты реального мира, то такое определение «системы» не имеет ограничений и может использоваться при рассмотрении предметов, образований, процессов и явлений. Согласно данному определению система выступает как средство достижения цели. Таким образом, на современном этапе развития экономики большое значение приобретает проблема качества информации, используемой в учетной системе.

Изучая историю развития учета как системы можно отметить, что уже в XIV веке перед бухгалтерским учетом стояла задача в определении выгоды.

Такой ученый как Л. Пачоли отмечал, что цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенную соответствующую выгоду для своего содержания, следовательно, на ее определение и должен быть направлен учет. В истории развития учетной мысли выделяют несколько парадигм:

– униграфическая;

– диграфическая;

– камеральная. Однако необходимо заметить, что каждая из них характеризуется набором отличительных черт, важнейшей из которых является подход к исчислению финансового результата, что позволяет предопределить и выделить основные этапы развития методологии исчисления и учета финансового результата (рис. 2.).

Первый этап характеризуется простотой расчета финансового результата, как разница между доходом и расходом от обычного вида деятельности и организации учета – простая система бухгалтерского учета, отсутствие результатных счетов, возможность определения результата только после проведения инвентаризации, что было свойственно для униграфического учета.

Второй этап это исчисление финансового результата, как разницы между ценой продажи (а не всего имеющего в наличии товара) и их себестоимостью. Использование двойной записи дает возможность оперативно по каждой отдельной сделке определить финансовый результат, то есть происходит совершенствование методологии учета: выделяются отдельные счета учета результатов[1].

На диграфическом этапе (1300-1850 гг.) развития учета возникает потребность в развитии методологии определения финансового результата. В это время наблюдается слияние разнородных элементов учета в единую систему, отдельные подразделения которой называли счетами. В подтверждение наличия счетов учета появились учетные книги.

В некоторых таких книгах выделялись счета для учета заработной платы управляющих отделениями, счета издержек.

И так рассматривая книги компании Дель Бене, которая занималась производством, оптовой, розничной и внешней торговлей было предпочтением вести учет в нескольких книгах. Это такие книги как главная книга, покупок, кассовая, секретная, издержек, личная и многие другие. Но при этом каждая книга соответствовала одному счету или в ней отражались данные по нескольким схожим счетам, но на различных страницах. Так, кассовая книга отражала на одних страницах данные по счету издержек, на других данные о финансовых результатах. Особенностью этих книг являлось ведение обособленного учета по видам деятельности. Эти книги можно считать образцом синтетического и аналитического учета, на основе которых появилась возможность исчислять финансовый результат по видам деятельности.

По результатам исследования, М.И. Кутера, можно заключить, что в период 1392-1400 гг. счет «Прибыли и убытки» формировался каждый год, а заработанная прибыль не присоединялась к капиталу, а изымалась собственником.

С появлением книги Л. Пачоли «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» появилась возможность исчисления финансовых результатов, то есть диграфизм великим инструментом исчисления финансовых результатов. При этом проведение инвентаризации не требовалось, так как прибыль отражалась по кредиту счета, а убыток - по дебету[2].

С точки зрения М.И. Кутера и А.Ч. Литтлтона именно развитие двойной бухгалтерии оказало серьезное влияние на методологию исчисления финансового результата и использование счета «Прибыли и убытки».

Третий этап – определения финансового результата, то есть на этом этапе исчисление производится на основе соотношения затраты – выпуск и расчет производится по видам деятельности: внешняя торговля, производство и другие виды деятельности, ассоциируется с полученными деньгами; появляются счета: «Производство», «Покупки», «Продажи».

Камеральная учетная парадигма заключается в учете денежных доходов и расходов. Основным объектом учета при этом выступают кассовые операции и, как следствие, финансовый результат определяется на основе денежных потоков. Учет в организациях не предполагал исчисление прибыли и капитала, так как бессмысленно было исчислять финансовый результат там, где его не было.[4].

Четвертый этап – на данном этапе расширяются взгляды на определение финансового результата и способы его расчета, прослеживается взаимосвязь финансового результата, имущества и капитала.

История учета как науки возникает в XIX веке, что приводит к появлению новых направлений, таких как юридического и экономического.

Основоположником экономического направления является Д.Л. Криппой (1838)–при этом основной целью бухгалтерского учета являлось исчисление результатов хозяйственной деятельности.

Такие ученые как Г. Курсель-Сенель (1813–1892);Л. Сэй (1826–1896);Э.П. Леоте (1845–1908); А. Гильбо (1819–1895) – сформировали

доктрину следующих функций учета: счетоводной, социальной, экономической.

Поэтому можно заключить следующее, что как следствие экономической теории появилось учение о динамическом балансе.

Французские экономисты Э.П. Леоте и А. Гильбов свою очередь построили элементарную модель хозяйственной операции, которая заключалась в следующем:

Выручка от продажи = себестоимость + (–) финансовый результат, то есть, хозяйственные операции предполагают три возможных результата: прибыль, убыток или нулевой результат. Поэтому согласно их теории дебетовое сальдо по счету прибылей и убытков определяет стоимость израсходованного капитала в связи с неэффективной работой администрации, кредитовое сальдо на данном счете показывает прирост капитала в результате квалифицированного управляющего.

Пятый этап – на данном этапе финансовый результат рассчитывается с учетом денежных и безденежных операций, возникающих из-за изменения цен на активы. На этом этапе используется принцип непрерывности деятельности экономического субъекта, позволяющий выделить расходы будущих периодов. Финансовый результат исчисляется по отдельному субъекту, региону, государству за определенный период времени: за месяц, квартал или год.

Такой ученый, как Э. Шмаленбах predetermined современному принцип непрерывности деятельности, в соответствии с которым расходы субъекта на ведение бизнеса являются расходами будущих периодов и формируют активы субъекта, что доказывает возможность получения прибыли уже на первых этапах существования бизнеса. Он подчеркивал, что финансовый результат может быть определен только за весь период существования экономического субъекта и во многом зависит от выбранного метода его определения. Для того, чтобы определить путем расчета финансовый результат необходимо воспользоваться только учетом денежных

расходов и доходов, в состав которых следует включить суммы периодических материальных затрат и результатов. Из различий между материальными и денежными оборотами следует, что за период составления баланса могут быть материальные обороты, не дающие финансового результата, и, наоборот, финансовые результаты, не служащие материальным оборотом. Основная роль баланса состоит в выявлении прибыли и отражении финансовых результатов. При этом активы – это расходы, которые должны принести доход; пассивы – это доходы, которые станут расходами при погашении обязательств.

Согласно высказыванию В. Ригеру все хозяйственные операции состоят из прибыли и убытка. Счет «Прибыли и убытки» был обычным счетом текущей бухгалтерии, цель которого заключалась в отражении всех убытков, прибыли и переносить их сальдо на счет «Капитал». Однако этот счет отражает не все хозяйственные обороты, а только их разницу, так как подлинная прибыль определяется только в результате прекращения деятельности организации, когда полностью завершены все хозяйственные обороты, и бухгалтерия констатирует объект – наличные денежные средства. Прибыль отчетных периодов носит условный характер, так как зависит от методологических учетных приемов и не несет достаточно достоверных эквивалентов в активе.

Экономист Ф. Шмидт доказывает и подчеркивает строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком).

Данное определение обусловлено тем, что в учете отражаются как бы два слоя:

первый это натуральный – предполагает фактическое наличие учитываемых ценностей и отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе;

второй это стоимостной – предусматривает абстрактное наличие учитываемых ценностей и отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе.

Поэтому результат финансовой деятельности определяется приростом или уменьшением реального объема имущественного комплекса субъекта, а полученная прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах, то есть является условной[5].

При изучении истории определения финансового результата, также можно заключить, что американский экономист Э.Г. Фолле доказывает, что прибыль возникает как в результате хозяйственной деятельности субъекта, так и за счет изменения соотношения спроса и предложения на рынке.

Американские бухгалтеры в свою очередь определяют, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает ее экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности.

Поэтому формирование такого факта привело к четкому разграничению понятия бухгалтерской и экономической прибылей.

Формирование прибыли в бухгалтерском учете связана только с полученным результатом, хотя в экономическом понимании важным фактом является то, что будет получено в будущем.

В советское время формирование финансового результата не рассматривалось в истинном смысле, и вопрос исследования прибыли или убытка не ставился. Выручка о продажи в бухгалтерском учете отражалась в момент поступления денежных средств, что искажало финансовый результат отчетного периода.

Тем не менее, необходимость использования показателей финансовых результатов в оценке финансовой деятельности организаций вынуждала органы государственной власти уделять особое внимание учетным функциям при формировании финансового результата.

Поэтому по результатам проведенного теоретического исследования можно отметить, что счет, который предназначен для формирования конечного финансового результата, как элемент системы, всегда сопутствовал в любой развитой информационной системе бухгалтерского учета, применяемой в стране.

Рассматривая этапы формирования финансового результата, можно с уверенностью отметить, что План счетов бухгалтерского учета, утвержденный, Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 28 сентября 1959 года сформировал подсистему учета финансовых результатов и распределения прибыли.

В этом плане счетов был предусмотрен раздел «Финансовые результаты», в котором отражался счет «Прибыли и убытки» код 11.

Следующим этапом является утверждение плана счетов Министерством Финансов Российской Федерации от 1 ноября 1991 года.

При разработке и утверждении плана счетов, был введен важнейший из счетов – счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», применение которого дает возможность аккумулировать прибыль в качестве финансового обеспечения мероприятий по развитию организаций.

В настоящее время все коммерческие организации пользуются при отражении хозяйственных операций и формировании финансовых результатов Планом счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности, который утвержден приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н.

В соответствии с данным планом счетов текущий учет формирования прибыли представлен двумя взаимосвязанными подсистемами– учет формирования прибыли и учет её распределения.

Первая подсистема учета представляет собой хорошо продуманную учетную модель, отражающую формирование финансового результата по видам деятельности.

Вторая учетная подсистема учета позволяет обобщать всю информацию о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации или непокрытого убытка[6].

По результатам истории развития системы формирования финансового результата, можно сделать определенные выводы, что за основу было взято американское представление о формировании прибыли.

Немецкая бухгалтерия трактовала прибыль как прирост чистых активов. В такой бухгалтерии, кроме соотнесения доходов и расходов, порождающих прибыль, на первый план выходила реальная оценка любого объекта, находящегося на балансе экономического субъекта.

И как результат все безвозмездно полученные активы, любая их переоценка автоматически рассматривалась как прибыль, полученная экономическим субъектом.

В результате происходивших изменений в области учета и отчетности, полученная расчетным путем за отчетный год прибыль была базой для начисления дивидендов, поэтому определение прибыли стало первостепенной задачей бухгалтера.

На основании выше изложенного можно сказать, что с целью развития данного направления выделяется корпоративный финансовый результат, который формируется из операций, произведенных членами группы взаимосвязанных организаций с внешними контрагентами, а внутригрупповые сделки элиминируются, так как не рассматриваются как продажи. Показатель финансового результата с точки зрения бухгалтерского учета во многом зависит от правила его исчисления.

По результатам изучения исторического аспекта целесообразно выделить следующие этапы развития системы формирования и учета финансовых результатов:

- первый этап на основании выше изложенного позволяет отметить следующее, что это этап характеризуется использованием одного подхода и простотой исчисления;

- второй этап предполагает более точные расчеты и выделение отдельного счета учета для этих целей;

- третий этап отличается использованием оценки на основе соотношения затраты – выпуск и формированием результата по видам деятельности, увеличением количества счетов учета, используемых при его определении;

– четвертый этап связан с расширением взглядов и способов расчета результата и взаимосвязью финансового результата, имущества и капитала;

– пятый этап характеризуется тем, что в расчет включаются денежные и безденежные операции, используется принцип непрерывности деятельности, позволяющий выделить расходы будущих периодов, что позволяет производить исчисление по отдельному экономическому субъекту за определенный период времени.

В соответствии проведенными исследованиями в области этапов развития при формировании финансового результата необходимо сопоставить формирование современных взглядов, специалистов, которые занимаются исследованиями и проводят углубленную детализацию учета, которая ориентирована на интересы пользователей.

1.2. Понятия и порядок признания доходов и расходов для целей бухгалтерского учета

Основные элементы бухгалтерского учета, которые формируют финансовые результаты экономической деятельности хозяйствующего субъекта, являются, полученные доходы и произведенные расходы. Разница, которая возникает при сравнении суммы дохода и расхода организации представляет собой финансовый результат. Превышение дохода над расходом означает прибыль (то есть это прирост имущества организации), а расхода над доходом – это означает убыток (уменьшение имущества). Полученные организациями за отчетный год финансовые результаты в виде прибыли или убытка, соответственно, приводит к увеличению или уменьшению капитала организации. Понятие и порядок признания в учете и классификация дохода и расхода определены в Положении бухгалтерского учета «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), которое утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н и № 33н» [4].

Основная функция бухгалтерского учета заключается в обеспечении информацией о результатах деятельности экономического субъекта. В настоящее время данная информация может быть выражена, как прибыль или убыток, которая показывается в отчете о финансовых результатах, элементами которого являются доходы и расходы.

Основной целью бухгалтерского учета полученного дохода и произведенного расхода является обеспечение полной, достоверной и своевременной информацией о полученном финансовом результате за отчетный период, состояния нераспределенной прибыли всех заинтересованных пользователей: в первую очередь собственников, учредителей и акционеров, а также внутренних пользователей.

Установленный порядок отражения в бухгалтерском учете дохода и расхода позволяет определить финансовые результаты от обычного вида деятельности, а также от прочих видов деятельности.

Согласно этому положению ПБУ 9/99 (ред. от 06.04.2015) полученные доходы организации – это увеличение экономической выгоды в результате поступления активов в виде денежных средств, иного имущества или погашения обязательств, приводящих к повышению капитала субъекта, но при этом необходимо помнить, что исключением являются вклады участника, то есть собственника этого имущества.

Не признается доходом организации поступление от других юридических и физических лиц:

- это сумма налога на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог с продаж, экспортные пошлины и иные подобные платежи;
- по агентскому договору, договору комиссии, а также по другим договорам в пользу принципала, комитента и т.п.;
- поступления ввиду предоплаты за поставленную продукцию, товары или выполненные работы и предоставленные услуги;
- авансы в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- поступления ввиду залога;

➤ в залоги, если договором предусмотрена передача залога имущества залогодержателю;

➤ погашение кредита, займа, предоставленного заемщику [17].

Все это зависит от характера, направления деятельности и условия получения дохода организации. Доходы могут быть получены от обычного вида деятельности и представлены от прочих доходов.

Обычным или основным видом деятельности является эта деятельность организации, которая относится к производству или продаже продукции. Остальные проводимые хозяйственные операции, связанные, к примеру, с приобретениями и продажами имущества, а также с получением или выплатами процента, аренды, а также могут быть связаны с чрезвычайными ситуациями, что характеризуется как прочая деятельность.

Доход от обычного вида деятельности – это выручка от продажи, а также поступление, которое связано с выполненными работами или, оказанными услугами.

В организации, предметом деятельности которой является предоставление за плату во временное пользование или временное владение и пользование своих активов по договору аренды, выручка можно считать, как полученная арендная плата.

В организации, предмет деятельности которой является предоставление своих прав за определенную плату, которые возникают из полученных патентов на изобретение и другого вида интеллектуальной собственности, выручка считается как поступление, от данного вида деятельности – лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности.

В организации, предмет деятельности которой является участие в уставном капитале другой организации, выручка считаются как поступление, денежных средств от получения которые связаны с этой деятельностью.

Выручка отражается в бухгалтерском учете в сумме, которая исчислена в денежном выражении, и равна величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

В бухгалтерском учете выручка признается при наличии определенных условий:

- а) организация должна иметь право на получение выручки (наличие договора или подтверждение иным аналогичным образом);
- б) сумма выручки может быть определена;
- в) должна присутствовать уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод;
- г) право собственности (пользования, владения или распоряжения) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- д) расходы, которые будут произведены или уже произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [27].

Если хотя бы одно из вышеупомянутых условий не выполняется, то в бухгалтерском учете признается не выручка, кредиторская задолженность.

Для признания в учете выручки, которая возникла от предоставления за плату во временное пользование (владение) своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах других организаций, должны быть одновременно соблюдены условия, определенные в пунктах «а», «б» и «в».

Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, могут признавать выручку по мере поступления денежных средств от покупателей или заказчиков при соблюдении условий, определенных в подпунктах «а», «б» и «в» и «д» [14].

Организация может признать в бухгалтерском учете выручку от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг с длительным циклом изготовления по мере выполнения работы, услуги, продукции или по результатам завершения выполненных работ, оказанных услуг, или

изготовления продукции в целом. Выручка от выполнения конкретной работы, оказания конкретной услуги, продажи конкретного изделия признается в бухгалтерском учете по мере готовности, если готовность работы возможно определить.

В отношении разного по характеру и условию выполненных работ, или оказанных услуг, изготовления изделий организации могут применять в одном отчетном периоде, а также использовать одновременно разные способы признания выручки в учете.

Если суммы, вырученные при продаже продукции, выполнении работ, оказании услуг не могут быть определены, то они принимаются к бухгалтерскому учету в размере признанном в бухгалтерском учете расходов, которые могут или будут впоследствии возмещены организации.

Арендная плата, лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности признаются в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и условий соответствующего договора (если это не является предметом деятельности организации).

Доход, который получает организация от предоставления за определенную плату во временное пользование (владение), актива, права, которые возникают из патента на изобретение, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности, а также при участии в уставном капитале другой организации, но это не должно являться предметом основной деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Также к прочим доходам относят следующие поступления:

- поступление, связанное с предоставлением за плату во временное пользование и (или) владение актива субъекта;
- поступление, связанное с предоставлением за плату прав, которые возникают из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

- поступление, связанное с участием в уставном капитале другой организации;
- прибыль, которая получена организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступление от продаж основного средства и иного актива, отличных от денежных средств, продукция, товары;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке;
- штраф, пеня, неустойка за нарушение условия договора;
- актива, полученного безвозмездно, в том числе по договорам дарения;
- поступление в возмещение причиненного организации убытка;
- прибыль прошлого года, которая выявлена в этом отчетном году;
- сумма кредиторских задолженностей, по которой истекли сроки исковой давности;
- курсовые разницы;
- суммы дооценки актива;
- прочие доходы;
- поступление, которые могут быть возникать как следствие чрезвычайного обстоятельства экономической деятельности (стихийные бедствия, пожар, авария, национализации).

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- поступление от продаж основного средства и иного актива, отличного от денежных средств, продукция, товары, а также проценты, которые получены за предоставление в пользование денежных средств организации, а также полученные суммы дохода от участия в уставном капитале другой организации. При этом для целей бухгалтерского учета

проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

- штраф, пеня, неустойка за нарушение условия договора, а также ввиду возмещения причиненного организации убытка в отчетном периоде, в котором суд вынес решения об их взыскании или они признаны должниками;
- суммы кредиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек;
- суммы дооценки актива в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;
- иные поступления – по мере образования или выявления.

Доходы организации раскрываются в отчете о финансовых результатах с подразделением на выручку и прочие доходы.

1.3. Понятие расходов и формирование финансового результата

Согласно утвержденному положению по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 (ред. от 06.04.2015) расходами при отражении в учете экономического субъекта признается:

- уменьшение экономических выгод, которые возникают в качестве продажи, списания, то есть выбытия актива, таких как денежные средства, иного объекта или возникающие обязательства, которые приводят к уменьшению капитала этого субъекта, за исключением уменьшения вкладов по решению собрания, то есть участников, а другими словами собственников его имущества.

Также как и доходы, расходы организации различаются по видам деятельности. Различают произведенные затраты по основным видам деятельности расходы которые возникают от прочей деятельности организации. Выделяют произведенные затраты по основному виду деятельности и прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности организации это произведенные расходы, которые связаны с изготовлением, а также возникшие в результате продажи продукции или расходы, которые возникли в связи с приобретением и продажей товаров. Такими расходами также могут быть расходы, которые появились при выполнении работ или оказания услуг.

Расходы по виду в соответствии с уставной деятельностью возникают в качестве продажи объектов виде основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых объектов, производимых в качестве начисления амортизации.

Расходы по обычным видам деятельности это расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материальных запасов, а также расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки, доработки материальных запасов для производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы) [17].

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с созданием, приобретением внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью продажи (перепродажи);
- по агентским договорам, договорам комиссии и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала;
- в порядке предварительной оплаты товаров, материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;

➤ в виде задатка в счет оплаты материальных запасов и иных ценностей, авансов, работ, услуг;

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

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты[7].

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

Правило итальянского бухгалтера Д. Дзаппы гласит: «доходы организации очевидны, а расходы сомнительны». Данное правило позволяет заключить, что доход фиксируется документом при поступлении актива, в то время как величина расхода определяется администрацией, которая выбирала правило оценки запаса и списывала его на затраты при производстве, используя при этом различные варианты начисления амортизации и формирования резервов. Таким образом, доходы носят объективный, а расходы в некоторой степени субъективный характер.

При формировании, такого показателя, как финансовый результат, полученный от обычных видов деятельности, необходимо определить себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется в соответствии с произведенными расходами по обычным видам деятельности. Такие расходы, признаются в учете организации, в том отчетном периоде, так и в предыдущем отчетном периоде, и переходящие расходы, имеющие отношение к полученным доходам в последующих отчетных периодах, с целью корректировок, и зависят от особенности производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг и их реализации, а также (перепродажи) товарных ценностей.

При формировании произведенных расходов необходимо помнить, что коммерческим и управленческим расходам можно относить и признавать в себестоимости реализованной продукции, товары, работы, или оказание услуг полностью в финансовом году в качестве расхода по обычным видам деятельности.

Правило и учет затрат при производстве продукции, реализации товара, выполнения работы и оказания услуги в разрезе элемента и статей, исчислений себестоимостей продукции или работы, услуги определяется отдельным нормативным актом и методическим указанием по бухгалтерскому учету.

Существуют определенные критерии признания расходов:

- расходы, которые были произведены в соответствии с заключенным договором, а также должны соблюдаться требования законодательных и нормативных актов;
- суммы произведенных расходов может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любого расхода, которые осуществляет организация, не выполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации будет данный расход признан, как дебиторская задолженность.

Начисленная сумма амортизации будет признаваться в качестве расхода исходя из величины, то есть суммы произведенных амортизационных отчислений, которые определяются на основе стоимости амортизируемого актива, принятого организацией способа начисления амортизации и срока полезного использования.

В бухгалтерии учете расход подлежит признанию независимо от форм проведения расходов и намерений получить выручку, прочие или иные доходы.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

Если организация, применяет упрощенный способ отражения учета, то нужно предусмотреть порядки признаний выручек от продаж продуктов не по мере передач прав на поставленные виды продукции, отпущенные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а после поступлений денег и иных форм оплаты, то и расход признается после проведения погашений задолженности.

Произведенные расходы отражаются в отчете о финансовых результатах:

- путем их обоснования распределений между отчетными периодами, то есть расход обуславливает полученные доходы в течение нескольких определенных отчетных периодов и когда связь между доходом и расходом не может быть определен четко или определяется косвенным путем;
- с учетом взаимосвязи между произведенным расходом и поступлениями;
- независимо от того, как расход принимается для целей расчета налогооблагаемой базы;
- по расходу, признанному в отчетном периоде, когда по нему становится определенным неполучение экономической выгоды или поступление актива;
- когда возникает обязательство, не обусловленное признанием соответствующего актива.

Порядок отражения в учете таких расходов как коммерческие и управленческие расходы в бухгалтерии в отчетности необходимо формировать для раскрытия в составе информации об учетной политике организации.

Раскрытию в обязательном порядке в бухгалтерской отчетности подлежит следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг;
- расходы по созданию резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов).

Представим порядок формирования финансовых результатов организации с помощью схемы. 3

Порядок формирования финансовых результатов в российской практике можно представить в виде схемы (рисунок 3).

Валовой доход, как полученная прибыль или убыток – рассчитывается как разность между полученной выручкой и сложившейся себестоимостью продажи (производственными затратами по проданной продукции). Выручка – это поступление в виде денежных средств или будущих экономических выгод от продаж товара, выполненных работ или оказанных услуг. Себестоимость – выражается в денежной оценке затрат всего вида ресурсов субъекта, которые используются непосредственно в период производства продукции и выполнения работы, а также для сохранений и улучшений условия производства.

Валовая прибыль позволяет оценить величину экономического эффекта от процесса производства. Так если организацией получен убыток, значит производство неэффективно. Другими словами, полученная выручка не покрывает производственные затраты на производство продукции.

Прибыль (убытки) от продажи – это финансовые результаты основных видов деятельности для производства и продаж продуктов. Данные показатели можно рассчитать в виде разности между суммами выручки и суммами полученных затрат, как коммерческие и управленческие расходы, которые относятся к продаже продукта. Коммерческие расходы – расходы на упаковку, на транспортировку продукции, на рекламу. Управленческие расходы – это расходы на содержание аппарата управления.

Прибыль (убытки) от продажи – комплексный показатель, представляющий результаты таких видов процесса: процессы при производстве, процессы продаж готовых продуктов и процессы которые относятся к управлению организации. По ней можно оценить вклад этих процессов в финансовые результаты организации.

Прибыль (убытки) до налогообложения – это результаты экономической деятельности в целом, которые включают основные и прочие виды деятельности субъекта. Их можно рассчитать как прибыли от продажи, скорректированные на величины прочего дохода и расхода организации. К прочему доходу относят доход от участия в другой организации, процент к получению и прочие доходы, о которых выше не говорилось. Прочие расходы включают в себя проценты к уплате и иные прочие расходы.

Сравнивая прибыль до налогообложения с прибылью от продажи, необходимо оценивать вклад от прочего вида деятельности и отдельного вида прочего дохода и расхода при формировании финансового результата организации.

Чистая прибыль (убытки) – это суммы, которая остаются в распоряжении субъекта и его собственника, поэтому их можно называть конечными финансовыми результатами. Они рассчитываются как прибыли до налогообложения с учетом вычета текущего налога на прибыли, скорректированного на изменения отложенного налогового обязательства и актива.

Уровень налоговых выплат определяется политикой государства в области налогообложения, то есть, он является фактором внешней среды.

Отложенные налоговые активы (ОНА) – это часть налога на прибыль, которая увеличивает налог на бухгалтерскую прибыль отчетного периода и уменьшает налог на прибыль, который подлежит уплате в соответствующие отчетные периоды.

Под отложенными налоговыми обязательствами (ОНО) понимаются те части налога на прибыль, на которые уменьшают налог на прибыль

отчетного периода и увеличивают налог на прибыль, подлежащую к уплатам в последующем отчетном периоде.

Чистая прибыль – это показатель финансовых результатов, который отражает результат влияния на деятельность организации хозяйственной деятельности и внешних факторов. Чистая прибыль может быть израсходована на цели потребления или реинвестирована в развитие хозяйствующего субъекта: она распределяется на дивиденды, в различные резервы и фонды или в качестве нераспределенной прибыли остается в обороте организации.

В отчете о финансовых результатах расходы представлены, как расходы, которые включены в себестоимость проданной продукции, товаров, выполненных работ или оказанных услуг, а также это коммерческие и управленческие расходы, но и, конечно же, прочие расходы.

На основании выше изложенного необходимо отметить, что последовательность представления в отчете о финансовых результатах, полученного дохода и произведенного расхода, а также определения промежуточного или конечного показателя прибыль (убыток) позволяют проследить механизм формирования финансового результата экономического субъекта и вклад разных факторов в формирование этих результатов.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА

2.1. Организационно – экономическая характеристика ООО «М»

История создания общества, начинается с момента его регистрации как общество с ограниченной ответственностью. Общество с ограниченной ответственностью «М» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом РФ «Об обществах с ограниченной ответственностью» № 14/ФЗ от 08.02.1998г.

Права и обязанности юридического лица оно приобрело с момента его государственной регистрации в установленном законодательством порядке в форме общества с ограниченной ответственностью. Общество в своей деятельности руководствуется законодательством Российской Федерации, Уставом и Положениями, утвержденными общим собранием общества.

Общество обладает полной хозяйственной самостоятельностью, имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, от своего имени приобретает и осуществляет имущественные и личные неимущественные права, несет обязанность, выступает в качестве истца и ответчика в судах.

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Для обеспечения своей деятельности общество имеет наименование, штампы и бланки со своим наименованием, круглую печать, содержащую его полное наименование и указание на место его нахождения и другие средства визуальной идентификации. Общество создается на неограниченный срок деятельности.

Общество создано с целью ведения хозяйственной деятельности и получения прибыли. Численность работников состоит из работников, занимающих определённую должность, это штатные работники, совместители, а также лица по договорам, временные работники.

Общество является юридическим лицом, утверждается и осуществляет свою деятельность на основе действующего законодательства Российской Федерации, а также утвержденного Устава.

Управление обществом осуществляется, в соответствии с законодательством Российской Федерации. Основным документом, регламентирующим, ведение основного вида деятельности является его Устав. Органом управления общества являются его участники.

К исключительной компетенции участников общества относятся:

- определение основных направлений деятельности общества, утверждение планов, его организационной структуры и другие направления;
- изменение устава общества, а также изменение размера уставного капитала общества;
- утверждение годовых бухгалтерских отчетов общества;
- принятие решений о распределении чистой прибыли общества;
- утверждение документов, регулирующих внутреннюю деятельность общества;
- принятие решения о реорганизации или ликвидации общества;
- решение других вопросов, предусмотренных ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Отдельными видами деятельности ООО «М», перечень которых определяется федеральным законом, общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии, допуска к выполнению работ). Общество в течение срока действия специального разрешения вправе осуществлять только виды деятельности, предусмотренные специальным разрешением, и сопутствующие виды деятельности.

Текущее руководство деятельностью общества осуществляет директор, компетенции которого определены уставом с заключением между ним и обществом контракта сроком на пять лет.

Поэтому директор общества:

- без доверенности представляет общество во взаимоотношениях с контрагентами и совершает сделки;
- издает приказы о назначении на должности работников, об их переводе и увольнении;
- применяет меры поощрения и налагает дисциплинарные взыскания;
- заключает договоры (контракты), в том числе трудовые, издает распоряжения и дает указания, обязательные для руководящих работников и персонала общества;
- решает другие вопросы, входящие в исключительную компетенцию участника общества.

В обществе разработан план счетов, который подготовлен главным бухгалтером на основе утвержденного плана счетов для хозяйствующих субъектов Российской Федерации.

Основными целями деятельности общества являются:

- оптовая торговля фармацевтическими и медицинскими товарами, изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями;
- оптовая торговля фармацевтическими и медицинскими товарами;
- оптовая торговля изделиями медицинской техники и ортопедическими изделиями, а также иные виды деятельности, не запрещенные действующим законодательством.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель общества.

Бухгалтерский учет осуществляется отделом учета и отчетности как структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером.

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

Бухгалтерский учет в обществе осуществляется в соответствии

Федеральным Законом «О бухгалтерском учете» № 402/ФЗ от 06.12.2011, «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций» и Инструкции по его применению (утвержденных приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94н), и иных законодательных и нормативных актов, а также в соответствии с Уставом.

Уставный капитал общества состоит из номинальной стоимости долей его участников. Уставный капитал определяет минимальный размер его имущества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала равен 10000 (десять тысяч рублей). Размер доли участника общества определяется в процентах. Размер доли участника общества должен соответствовать соотношению номинальной стоимости его доли и уставного капитала. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

2.2. Общая оценка анализа финансового состояния общества

Финансовое состояние – важнейшая характеристика экономической деятельности субъекта. Это показатель его финансовой конкурентоспособности, использования финансовых ресурсов и капитала, выполнения обязательств перед государством и другими хозяйствующими субъектами.

Финансовое состояние хозяйствующего субъекта характеризуется системой показателей, отражающих способность субъекта хозяйствования финансировать свою деятельность и своевременно рассчитываться по своим обязательствам.

В процессе снабженческой, производственной, сбытовой и финансовой деятельности происходит непрерывный кругооборот капитала, изменяются структура средств и источников их формирования, наличие и потребность в

финансовых ресурсах и как следствие – финансовое состояние предприятия, внешним проявлением которого является платежеспособность.

Финансовое состояние может быть устойчивым, неустойчивым (предкризисным) и кризисным. Способность хозяйствующего субъекта успешно функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся внутренней и внешней среде, постоянно поддерживать свою платежеспособность и инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска свидетельствует о его устойчивом финансовом состоянии, и наоборот.

Если платежеспособность – это внешнее проявление финансового состояния хозяйствующего субъекта, то финансовая устойчивость внутренняя его сторона, отражающая сбалансированность денежных потоков, доходов и расходов, средств и источников их формирования.

На рисунке 4 представлены факторы анализа финансового состояния организации.

Для обеспечения финансовой устойчивости предприятие должно обладать гибкой структурой капитала и уметь организовать его движение таким образом, чтобы обеспечить постоянное превышение доходов над расходами с целью сохранения платежеспособности и создания условий для нормального функционирования.

Финансовое состояние субъектов хозяйствования, его устойчивость во многом зависит от оптимальности структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств) и от оптимальности структуры активов организации и в первую очередь от соотношения основного и оборотного капитала.

Необходимость в собственном капитале обусловлена требованиями самофинансирования организаций. Он является основой их самостоятельности и независимости. Однако нужно учитывать, что финансирование деятельности организации только за счет собственных средств не всегда выгодно для него, особенно в тех случаях, когда

производство имеет сезонный характер. Тогда в отдельные периоды будут накапливаться большие средства на счетах в банке, а в другие их будет недоставать. Кроме того, следует иметь в виду, что если цены на финансовые ресурсы невысокие, а организация может обеспечить более высокий уровень отдачи на вложенный капитал, чем платит за кредитные ресурсы, то, привлекая заемные средства, оно может повысить рентабельность собственного капитала.

Следовательно, от того, насколько оптимально соотношение собственного и заемного капитала, во многом зависит финансовое положение организации. Выработка правильной финансовой стратегии в этом вопросе поможет многим организациям повысить эффективность своей деятельности.

Согласно действующим нормативным документам, баланс в настоящее время составляется в оценке нетто. Итог баланса дает ориентировочную оценку суммы средств, находящихся в распоряжении экономического субъекта. Эта оценка является учетной и не отражает реальной суммы денежных средств, которую можно выручить за имущество, например, в случае ликвидации экономического субъекта. Текущая «цена» активов определяется рыночной конъюнктурой и может отклоняться в любую сторону от учетной, особенно в период инфляции.

Анализ, проводимый по балансу, можно осуществлять с помощью одного из следующих способов:

- анализ непосредственно по балансу без предварительного изменения состава балансовых статей;
- строится уплотненный сравнительный аналитический баланс путем агрегирования некоторых однородных по составу элементов балансовых статей.

Финансовое состояние субъектов хозяйствования, его устойчивость во многом зависит от оптимальности структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств) и от оптимальности структуры активов экономического субъекта и в первую очередь от

соотношения основного и оборотного капитала субъекта.

Необходимость в собственном капитале обусловлена требованиями самофинансирования экономического субъекта. Он является основой их самостоятельности и независимости. Однако нужно учитывать, что финансирование деятельности экономического субъекта только за счет собственных средств не всегда выгодно для него, особенно в тех случаях, когда производство имеет сезонный характер. Тогда в отдельные периоды будут накапливаться большие средства на счетах в банке, а в другие их будет не хватать. Кроме того, следует иметь в виду, что если цены на финансовые ресурсы невысокие, а организация может обеспечить более высокий уровень отдачи на вложенный капитал, чем платит за кредитные ресурсы, то, привлекая заемные средства, оно может повысить рентабельность собственного капитала экономического субъекта.

Следовательно, от того, насколько оптимально соотношение собственного и заемного капитала, во многом зависит финансовое положение экономического субъекта.

Показатели финансового состояния общества за исследуемый период представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Показатели финансового состояния ООО «М» за 2015 – 2017 гг.

№ п/п	Показатели	Норматив. значение	Период			Отклонение (+, -)	
			2015	2016	2017	2016/ 2015	2017/ 2016
1.	Собственный капитал тыс. руб. стр.1300	–	(93)	(92)	424	-1	332
3.	Краткосрочные обязательства, тыс. руб. стр.1500	–	1270	1134	2110	-136	976
4.	Оборотные активы, тыс. руб. стр.1200	–	1177	1042	2534	-135	1492
5.	Запасы, тыс. руб. стр.1210	–	553	464	837	-89	373
6	Валюта баланса, тыс. руб. стр.1600	–	1177	1042	2534	-135	1492

6.	Коэффициент финансовой независимости (автономии)	$\geq 0,4-0,6$	-0,079	-0,088	0,167	-0,009	0,079
7.	Коэффициент финансовой устойчивости	$\geq 0,6$	-0,079	-0,088	0,167	-0,009	0,079
8.	Коэффициент финансирования	$\geq 0,7$	-0,073	-0,081	0,201	- 0,008	0,120
9.	Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами (1:5)	-	-0,168	-0,198	0,507	0,030	0,309

Данные таблицы позволяют сделать соответствующие выводы: собственный капитал исследуемого общества в 2017 году по сравнению с предыдущими периодами увеличивается.

И так, в 2017 году по сравнению с 2016 годом его увеличение составило – 332 тыс. рублей, тогда как в 2016 году по сравнению с 2015 годом он снизился – 1 тыс. рублей.

Долгосрочные обязательства в исследуемом обществе не отражены в бухгалтерском балансе по строке – 1400.

Краткосрочные обязательства имеют тенденцию к увеличению в 2017 году – 976 тыс. рублей, а в 2016 году их значение уменьшилось по сравнению с предыдущим периодом – 136 тыс. рублей.

Оборотные активы в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшились – 135 тыс. рублей, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом увеличились – 1492 тыс. рублей.

Проведенный анализ показателей финансового состояния общества за период с 2015 по 2017 год, представленных в таблице, говорит о том, что коэффициент финансовой независимости (автономии) в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшился на 0,009 и составил 0,088, что ниже норматива, составляющего $\geq 0,4-0,6$.

В 2017 году по сравнению с 2016 годом коэффициент финансовой независимости (автономии) увеличился – 0,079 и составил 0,167.

Снижение коэффициента свидетельствует о финансовой зависимости исследуемого общества и гарантии перед кредиторами погашения своих обязательств.

Коэффициент финансирования, имеющий нормативное значение $\geq 0,7$, ниже нормативного значения и составил в 2015 году – 0,0703, в 2016 году – 0,081, а в 2017 – 0,201. Это говорит о том, что собственный капитал общества гораздо меньше краткосрочных обязательств.

Основные показатели деятельности исследуемого общества представлены в таблице 2. Данные представленные в таблице за исследуемый период 2015 – 2017 годы, подтверждают показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Анализируя финансовое состояние общества можно сделать вывод, что финансовое состояние за период 2015–2016 годы было не устойчивым, так как все показатели, характеризующие финансовое состояние имеют отрицательное значение, а в 2017 году показатели собственного капитала резко повышаются, это свидетельствует о том, что организация постепенно наращивает свое финансовое состояние. Основные показатели деятельности представлены в таблице 2.

Таблица 2.

Основные показатели деятельности общества за 2015 – 2017 гг.

Показатели	2015	2016	2017	Абсолютные (+, -)		Относительные, %	
				2016/ 2015	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2016
Выручка, тыс. руб.	3655	7648	18116	3993	10468	209,2	236,8
Себестоимость продаж, тыс. руб.	3643	5459	14577	1816	9118	149,8	267,0
Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	–	449	1440	449	991	–	320,7
Прочие доходы, тыс. руб.	–	–	73	–	73	–	–

Коммерческие расходы, тыс. руб.	–	452	609	452	157	–	134,7
Управленческие расходы, тыс. руб.	–	1288	1490	–	202	–	115,7
Прочие расходы, тыс. руб.	31	50	95	19	45	161,3	190,0
Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб.	–	–	644	–	–	–	–
Чистая прибыль, тыс. руб.	(121)	–	516	–	–	–	–
Оборотные активы, тыс. руб.	1177	1042	2534	– 135	1492	88,5	243,2
Собственный капитал, тыс. руб.	(93)	(92)	424	– 1	332	98,9	460,8
Среднегодовая Дт задолженность, тыс. руб.	158	215	350	57	135	136,1	162,8
Среднегодовая Кт задолженность, тыс. руб.	334	354	480	20	126	105,9	135,6

Согласно проведенному анализу данных таблицы 2 можно сделать определенные выводы:

– выручка увеличилась – 3993 тыс. рублей и составила 209,2%, в 2016 году в сравнении с 2015 годом, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом – 10468 тыс. рублей и составила 236,8%;

– себестоимость продаж увеличивается в 2016 году в сравнении с 2015 годом на 1816 тыс. рублей, что составляет 149,8%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 9118 тыс. рублей, что составляет 267,0%;

– прибыль от продаж в 2016 году в сравнении с 2015 годом увеличилась – 449 тыс. рублей, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом – 991 тыс. рублей.

Согласно проведенным расчетам, представленным в таблице можно отметить, что за период 2015 – 2017 годы в обществе получена прибыль.

И так в 2017 году сумма чистой прибыли составила – 516 тыс. рублей.

Прочие доходы в 2017 году составили – 73 тыс. рублей.

Коммерческие расходы за анализируемый период в исследуемом обществе в 2016 году увеличились на 157 тыс. рублей.

Управленческие расходы за анализируемый период в исследуемом обществе позволяют отметить, что в 2017 году они увеличились на 202 тыс. рублей.

Прочие расходы, за анализируемый период имеет тенденцию, как увеличения. И так в 2016 году по сравнению с 2015 годом они увеличились – 19 тыс. рублей и составили 161,3%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 45 тыс. рублей и составили 95 тыс. рублей.

Прибыль до налогообложения в 2017 году составила 644 тыс. рублей.

Чистая прибыль в 2017 году составила 516 тыс. рублей.

Оборотные активы за анализируемый период уменьшились в 2016 году по сравнению с 2015 годом – 135 тыс. рублей, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом увеличились – 1492 тыс. рублей или 143,2%.

Собственный капитал уменьшается в 2016 году – 1 тыс. рублей и составил 98,9%, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом увеличивается – 332 тыс. рублей.

Дебиторская задолженность в 2016 году по сравнению к 2015 годом увеличилась на 57 тыс. рублей, что составила 136,1%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 135 тыс. рублей, что составила 162,8%.

По отношению к анализируемому обществу это является отрицательным моментом, так как это подтверждает тот факт, что контрагенты, с которыми сотрудничает данное общество, не стараются вовремя расплачиваться за оказанные услуги и выполненные работы. Следовательно, исследуемое общество не имеет средств для эффективного осуществления своей деятельности.

Кредиторская задолженность в 2016 году увеличилась – 20 тыс. рублей, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 126 тыс. рублей, что составляет 135,6%.

Данная ситуация не оказывает положительного влияния на деятельность исследуемого общества. В большей степени это влияет на небольшое снижение платежеспособности субъекта.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса общества представлены в таблице 3.

Анализируя показатели, представленные в таблице 3 можно отметить, что денежные средства в 2016 году в сравнении с 2015 годом в обществе уменьшились на 2385 тыс. рублей.

Показатель дебиторская задолженность в 2016 году в сравнении с 2015 годом в обществе уменьшился на 27048 тыс. рублей.

Финансовые вложения в 2016 году в сравнении с 2015 годом в обществе увеличиваются на 1629 тыс. рублей.

Краткосрочные обязательства в 2016 году в сравнении с 2015 годом в обществе уменьшились на 26914 тыс. рублей.

Коэффициент абсолютной ликвидности определяется по данным статей баланса на основании следующей формулы: $K_{ал} = \frac{1240+1250}{1500-1530-1540}$

Таблица 3.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса общества
за 2015– 2017 годы

Показатели	Годы			Абсолютное (+,-)		Относительное, %	
	2015	2016	2017	2016/ 2015	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2016
Денежные средства, тыс. руб.	431	108	1113	-323	1005	25,0	1030,5
Дебиторская задолженность, тыс. руб.	158	272	428	114	156	172,2	157,4
Финансовые вложения, тыс. руб.	16	190	154	174	-36	1187,5	81,1
Оборотные активы, тыс. руб.	1177	1042	2534	-135	1492	88,5	243,2
Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	1270	1134	2110	-136	976	89,3	186,1
Коэффициент абсолютной	0,600	0,263	0,352	-0,337	0,089	43,8	133,8

ликвидности							
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	0,601	0,269	0,367	-0,311	0,098	44,8	136,4
Коэффициент текущей ликвидности	1,201	0,919	0,927	-0,282	0,008	76,5	100,9

Коэффициент абсолютной ликвидности – финансовый коэффициент, равный отношению денежных средств и краткосрочных финансовых вложений к краткосрочным обязательствам (текущим пассивам). Данными для его расчета служит бухгалтерский баланс компании. Учитывая имеющую место в российской практике неоднородность структуры краткосрочной задолженности и сроков ее погашения, указанное нормативное значение следует считать явно недостаточным. Поэтому для многих отечественных компаний нормативное значение коэффициента абсолютной ликвидности должно находиться в пределах $K_{ал} > 0.2-0.5$.

Коэффициент срочной ликвидности определяется по данным статей баланса на основании следующей формулы: $K_{сл} = \frac{1240+1250+1260}{1500-1530-1540}$

Коэффициент срочной ликвидности – финансовый коэффициент, равный отношению высоколиквидных текущих активов к краткосрочным обязательствам (текущим пассивам). Данными для его расчета служит бухгалтерский баланс организации. В отличие от текущей ликвидности в составе активов не учитываются материально-производственные запасы, так как при их вынужденной продаже убытки могут быть максимальными среди всех оборотных средств. Этот коэффициент показывает, насколько возможно будет погасить текущие обязательства, если положение станет действительно критическим, при этом исходят из предположения, что товарно-материальные запасы вообще не имеют никакой ликвидационной стоимости. Для того чтобы правильно оценить данный коэффициент, необходимо установить качество ценных бумаг и дебиторской задолженности.

Коэффициент текущей ликвидности – финансовый коэффициент, равный отношению текущих активов к краткосрочным обязательствам (текущим пассивам). Данными для его расчета служит бухгалтерский баланс организации.

Коэффициент текущей ликвидности определяется по данным статей баланса на основании следующей формулы $K_{мл} = \frac{1200+1170}{1500-1530-1540}$

Коэффициент текущей ликвидности показывает способность организации погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт только оборотных активов. Чем значение коэффициента больше, тем лучше платежеспособность организации. Этот показатель учитывает, что не все активы можно реализовать в срочном порядке. Нормальным считается значение коэффициента 1.5 – 2.5. Значение ниже 1 говорит о высоком финансовом риске, связанном с тем, что организация не в состоянии стабильно оплачивать текущие счета. Значение более 3 может свидетельствовать о нерациональной структуре капитала. Проследив динамику основных показателей финансово – хозяйственной деятельности общества можно сказать о том, анализируемое общество является прибыльным экономическим субъектом, это положительный фактор.

Таблица 4.

Анализ платежеспособности общества за 2015– 2017годы

Показатели	2015	2016	2017	Отклонение (+,-)	
				2016/ 2015	2017/ 2016
Платежные средства – всего, тыс. руб.:	928	380	1541	-548	1161
- денежные средства, тыс. руб.	431	108	1113	-323	1005
- дебиторская задолженность, тыс. руб.	158	272	428	114	156
Срочные платежи – всего, тыс. руб.:	1270	1134	2110	-136	976
Коэффициент платежеспособности	0,731	0,335	0,730	-0,396	0,395

Оптимальное значение коэффициента платежеспособности находится в

интервале 0,5 – 0,7. Более низкие значения свидетельствуют о зависимости организации от внешних источников финансирования и неустойчивости его финансового состояния. Значение коэффициента платежеспособности выше оптимального уровня свидетельствует о высокой платежеспособности.

В обществе коэффициент платежеспособности ниже предельного значения в 2016 году и составляет 0,335, но к 2017 году ситуация поменялась кардинально и коэффициент платежеспособности вырос и составил 0,730, что свидетельствует о платежеспособности организации.

Финансовое состояние организации – это экономическая категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность субъекта хозяйствования к погашению долговых обязательств и саморазвитию на фиксированный момент времени. Таким образом, финансовое состояние организации характеризуется размещением и использованием средств (активов) и источниками их формирования (собственного капитала и обязательств, то есть пассивов).

Устойчивое финансовое состояние является необходимым условием эффективной деятельности организации. Финансовое состояние организации, его устойчивость во многом зависит от оптимальности структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств) и от оптимальности структуры активов организации, и в первую очередь – от соотношения основных и оборотных средств, а также уравновешенности активов и пассивов организации.

По результатам проведенного анализа можно с уверенностью сказать, что общество за этот период работы является прибыльным и это положительный фактор, так как за счет прибыли решаются проблемы социального и материального поощрения персонала, а также погашаются обязательства общества.

Таким образом, можно сказать, что общество имеет довольно устойчивое экономическое состояние и продолжает развиваться.

2.3. Организация бухгалтерского учета в обществе

Для осуществления хозяйственной деятельности и ведения бухгалтерского учета исследуемого общества необходимо руководствоваться статьей 6 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402/ФЗ «О бухгалтерском учете».

Ведением бухгалтерского и налогового учета в обществе занимается отдел бухгалтерского учета и отчетности, руководителем которого является главный бухгалтер. Отдел был создан для обеспечения правильной постановки и достоверности учета, контроля за сохранностью собственности, целенаправленным расходом денежных средств и материальных ценностей, осуществления строгого режима экономии и хозяйственного расчета в исследуемом обществе. В своей работе отдел бухгалтерского учета и отчетности руководствуется Конституцией Российской Федерации.

Организационная структура общества линейно-функциональная, между отделами наблюдаются как обратные, так и прямые взаимосвязи.

В обществе применяется линейно-функциональная структура управления. Схематично служба бухгалтерии представлена на рисунке 5.

Службу бухгалтерии возглавляет главный бухгалтер, на которого возлагается вся ответственность за достоверность ведения бухгалтерского и налогового учета и отчетности. В его подчинении находятся:

- бухгалтер-финансист занимается учетом банковских и валютных операций, выписывает сопроводительные документы на предоставленные работы и услуги
- бухгалтер-расчетчик ведет расчеты с рабочими и служащими по оплате труда и социальному страхованию, осуществляет расчеты с финансовыми органами, банками и депонентами, составляет отчетность по труду и заработной плате;
- бухгалтер по учету движения материалов и других ценностей. Проверяет правильность ведения складского учета материальных ценностей,

составляет отчет о наличии и движении материальных и других имущественных ценностей.

– кассир осуществляет учет по движению наличных денежных средств, производит выдачу денежных средств сотрудникам организации, сдает выручку в банк для зачисления на расчетный счет.

К обязанностям, которые выполняют, сотрудники бухгалтерии относятся:

– ведение учета по первичным учетным документам в разрезе производимых расчетов, обеспечивая при этом контроль за достоверностью расходов, правильностью оформления первичных документов;

– осуществление постоянного контроля за состоянием бухгалтерского учета, осуществление контроля по расчетным операциям;

– ведение расчетных операций с организациями и учреждениями по выданным авансам и прочим операциям, учет и контроль дебиторской и кредиторской задолженности;

– организация учета расчетов по заработной плате с работниками предприятия;

– обеспечение правильного составления и своевременного предоставления бухгалтерской отчетности, согласно установленным срокам.

Сверху от руководства поступают непосредственно указания по управлению, снизу информация для принятия стратегических решений.

Бухгалтерский учет осуществляется под руководством главного бухгалтера общества, который обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учёта всех хозяйственных операций и несёт ответственность за ведение бухгалтерского учёта, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчётности, а также оперативной и результативной информации в установленные сроки по схеме документооборота.

В целях четкого разграничения обязанностей проверки и обработки первичных документов, а также их представления для отражения на счетах бухгалтерского учета разработана схема документооборота (рис. 6).

Основой организации первичного учета является график документооборота. Порядок прохождения документов по структурным подразделениям общества устанавливается главным бухгалтером в соответствии с основными правилами документооборота и контроля.

Сверху от руководства поступают непосредственно указания по управлению, снизу информация для принятия стратегических решений.

Документооборот представляет собой главную организационную проблему деятельности службы делопроизводства и проблему технологии документационных процессов, поэтому занимает место узлового звена любой системы делопроизводства. Процесс организации работы с документами, включая их создание, регистрацию, контроль, продвижение, систематизацию и хранение, называют делопроизводством.

Любой документ, доставленный в организацию, должен быть зарегистрирован и обработан. Обработка входящих документов должна включать регистрацию в журнале. После рассмотрения руководителем и регистрации документы передаются исполнителям. Документ находится у исполнителя до окончательного решения вопроса. После исполнения документ должен подшиваться к делу. Дело – это совокупность документов, относящихся к определенному вопросу (папка или картотека, внутри которой документы расположены в определенном порядке).

По истечении установленного срока дела передаются на хранение в архив. Документооборот – это движение документов от момента их создания до момента окончания работы с ними.

Учет в обществе ведется в соответствии с учетной политикой которая утверждается руководителем на основе ПБУ1/2008 «Учетная политика организации», а приложением к учетной политике является рабочий план счетов. Главный бухгалтер несет ответственность за организацию и

правильность ведения бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности в органы статистики, налоговые органы и иные учреждения в соответствии с законодательством, формирует бухгалтерскую отчетность.

Главный бухгалтер в обществе осуществляет организацию бухгалтерского учёта контроль за экономным использованием финансовых, материальных и трудовых ресурсов, а также за формированием бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер имеет право подписи документов, служащих основанием для приемки и выдачи материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Без его подписи такие документы считаются недействительными и не принимаются к исполнению. Главный бухгалтер назначается на должность директором общества и подчиняется непосредственно ему.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации, то есть в рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке.

Учетная политика в обществе для целей бухгалтерского утверждена приказом директора от 11.01.2016 г. № 1 «Основные положения учетной политики для целей бухгалтерского учета на 2017 год.

Следует отметить, что в обществе Положение об учетной политике сформировано детально и в полном объеме.

Ведение синтетического и аналитического учета в обществе осуществляется на основе рабочего плана счетов, который разработан на основе типового плана счетов бухгалтерского учета.

Для оформления хозяйственных операций, применяются унифицированные формы первичных учетных документов, а также используются формы первичных учетных документов, разработанные

самостоятельно. Самостоятельно разработанные формы утверждены приложением к учетной политике Общества и содержат обязательный набор реквизитов, утвержденных требованиями законодательства.

Бухгалтерская отчетность составляется и представляется по формам, утвержденным Приказом Минфина РФ от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации» с изменениями в соответствии с приказом Минфина РФ от 06.04.15 № 57/н.

Для подтверждения достоверности ведения бухгалтерского учета в обществе, проводится инвентаризация имущества и обязательств организации. В ходе такой проверки документально подтверждается документальное наличие имущества, его оценка и состояние. Имущество общества подлежит инвентаризации независимо от его местонахождения.

Порядок ведения налогового учета прописан в учетной политике общества. Налоговый учет в обществе ведется в рамках единой учетной системы бухгалтерского учета и налогового учета. Налоговый учёт состоит из этапа обобщения информации, а также сбора и регистрации информации путем ее документирования в системе бухгалтерского учета.

В обществе организован порядок сохранности документов бухгалтерского учета в течение не менее 3 лет после года, в котором оно использовалось для составления бухгалтерской отчетности.

Организация бухгалтерского и налогового учета в обществе соответствует законодательным нормативным актам Российской Федерации, в частности Федеральному закону «О бухгалтерском учете» №402/ФЗ от 06.11.2011 г.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА

3.1. Бухгалтерский учет формирования доходов и расходов организации

Доходы от обычных видов деятельности в обществе это выручка от продажи, а также поступления, связанные с выполнением работ, или оказанием предоставленных услуг.

Основными видами полученного дохода является выручка от продажи, которая представляет собой поступления за проданную продукцию, выполненные работы или оказанные услуги.

Прибыль от продажи продукции, выполнения работ или предоставления, услуг определяется как разница между выручкой от продажи продукции, выполненных работ, или предоставленных услуг без включения НДС, акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее производство и продажу» [9]. Условия признания выручки от продажи товаров и продукции прописаны в ПБУ 9/99, которые позволяют сделать вывод, что выручкой считается получение средств при соблюдении следующих условий:

- право на получение выручки, должно быть подтверждено договором или иным локальным документом;
- достаточная уверенность в поступлении в организацию ожидаемых экономических выгод;
- право собственности на продукцию перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- сумма выручки и расходы, произведенные при продаже могут быть определены;
- все существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности переданы покупателю [16].

В соответствии с нормативными документами расходы по обычным видам деятельности складываются:

- из расходов, произведенных при приобретении сырья, материалов, товаров и иных материальных запасов;

- расходов, которые возникли в результате переработки материальных запасов для целей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг и их продажи, а также это могут быть расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и внеоборотных активов, а также это могут быть коммерческие расходы, управленческие расходы организации [27].

Расход по обычному виду деятельности определяется по следующим определенным элементам:

- материальным затратам – к которым можно отнести материалы которые относятся к ценностям, и израсходованы при производстве продукта (работы, услуги). Расходы, которые относят к материальным ценностям и отражают в соответствующем первичном документе, а затем отражаются по счетам 20, 23, 25, 26.

- затраты на оплаты труда – к ним относятся расходы ввиду оплаты труда работника, которые заняты при производстве продукта (работы, услуги). Начисление данного расхода, то есть оплаты труда отражается в первичном документе, то есть регистре для учета заработной платы на счете 70;

- ввиду отчислений на соц. нужды – взноса в пенсионные фонды и в фонды социальных страхований от несчастных случаев;

- амортизации – это расходы, то есть начисленная сумма амортизации связанные с основным производством;

- прочие затраты – оплата услуг связи, командировочные расходы, платежи по кредитам, затраты на все виды ремонта и так далее.

В отчете о финансовых результатах информация по данным статьям доходов и расходов не раскрывается.

Согласно п.2 ПБУ 10/99 (ред. 08.11.2010 №144н., 06,04.2015), расходы экономического субъекта признаются как уменьшение экономических выгод, полученных в случае выбытия активов, денежных средств, или другого имущества, а также в случае возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Для отражения хозяйственной информации о получении прочих доходов и произведенных расходов необходимо использовать активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Согласно применяемому плану счетов данному счету «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета: прочие доходы; прочие расходы; сальдо прочих доходов и расходов.

На субсчете 91/1 показывается поступление от продажи объектов основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, но при этом необходимо помнить (кроме иностранной валюты).

А также на этом субсчете показываются проценты за предоставленные в пользование денежные средства, доходы от участия в уставном капитале другой организации, но это не должно быть предметом основной деятельности организации.

Проценты начисляются за каждый отчетный период в соответствии с условиями договора. По кредиту субсчета 91/1 отражаются также полученные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров и другие поступления. По дебету субсчета 91/2 отражается остаточная стоимость выбывающих основных средств, уплаченные штрафы [14].

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе каждого вида прочих доходов или произведенных расходов. При этом строение аналитического учета по выше перечисленным статьям, которые относятся к одной и той же хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой этой операции.

Учет финансовых результатов, в частности, доходов и расходов организаций осуществляется в соответствии с требованиями законодательства. Порядок ведения учета определяется нормативными актами, издаваемыми органами исполнительной власти – Министерством финансов РФ, которое разрабатывает различные положения по бухгалтерскому учету. Главной особенностью учета доходов и расходов, реализуемого российскими организациями является то, что не все издержки могут относиться к расходам, как и не каждое поступление – к доходам[8].

Тем не менее, порядок учета доходов и расходов в значительной степени определяется самим предприятием, несмотря на то, что данные процедуры – требование законодательства. В нормативно-правовых актах закреплены в основном основные формы, в которых должны фиксироваться необходимые показатели, а основные процедуры, в рамках которых может осуществляться учет, определяются на уровне конкретного субъекта. При этом организации должны соблюдать определенные принципы ведения учета доходов и расходов.

В бухгалтерском учете выделяют следующие основные принципы:

- Принцип объективности – все хозяйственные операции должны отображаться в бухучете методом сплошной записи на счетах, предусмотренных планом счетов в рублевом эквиваленте.
- Принцип двойной записи – любое движение активов и пассивов компании отображается одновременно в дебете одного счета и в кредите другого на основании первичной документации.
- Принцип начислений – информация отображается в учете по мере возникновения в том отчетном периоде, в котором была совершена, а не по факту оплаты.

Доходы от обычных видов деятельности формируются на счете 90 «Продажи», аналитический учет по которому ведется по видам проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг.

Данный счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, а также для определения финансового результата. На счете 90 «Продажи» отражаются выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера и непромышленного характера;
- покупным изделиям;
- строительным, монтажным, научно-исследовательским, геологоразведочным работам.
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- услугам связи;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (если это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (если это является предметом деятельности организации).

К счету 90 «Продажа» открыты следующие субсчета:

- 90/1 «Выручка»;
- 90/2 «Себестоимость продаж»;
- 90/3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90/9 «Прибыль/убыток от продаж».

На счете 90/1 учитываются поступления активов, которые признаются выручкой.

На субсчете 90/2 учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90/1 признана выручка.

На субсчете 90/3 учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя или заказчика.

Субсчет 90/9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажа» (кроме субсчета 90/9 «Прибыль/ убыток от продажи»), закрываются внутренними записями на субсчет 90/9 «Прибыль/ убыток от продажи».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг.

Счет 90 «Продажи» корреспондирует с различными счетами, для наглядности представим корреспонденции в виде схемы.

Приведем примеры проводок с использованием счета 90 «Продажи».

Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 20 «Основное производство» – списана себестоимость продукции

Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» – списаны общехозяйственные расходы

Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 – списана себестоимость проданной готовой продукции

Дебет счета 90/2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 44 – списаны расходы на продажу продукции

Дебет счета 90/3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС по проданной продукции

Дебет счета 90/9 «Прибыль от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – отражена прибыль от обычных видов деятельности организации

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 90/1 «Выручка» – поступили денежные средства за проданную продукцию

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90/1 «Выручка» – отражена выручка от продажи продукции

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 90/9 «Убыток от продаж» – отражен убыток от обычных видов деятельности организации.

Вся информация о доходах и расходах по обычным видам деятельности предприятия отражается на основании первичных документов. Для учета продаж применяется договор, подтверждающий право организации на получение дохода, накладная, акт приемки-передачи продукции, акт выполненных работ или иные аналогичные документы. Кроме того, продажи сопровождаются оформлением счета фактуры. Покупки, произведенные с целью осуществления расходов по реализации продукта деятельности организации, должны быть оформлены аналогичными документами.

Наиболее полной и значимой отчетной формой о доходах и расходах является «Отчет о финансовых результатах», который составляется на основе данных синтетического и аналитического учета, представленных в различных регистрах.

Из учетной политики исследуемого общества следует, что в составе прочих доходов могут учитываться:

- Доходы от сдачи имущества в аренду;
- Услуги железной дороги, транспортных предприятий, почтовые услуги, возмещаемые покупателями;
- Доходы от реализации и прочего выбытия материалов, основных средств, прочего имущества;
- Прочие доходы.

Прочие доходы и расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Этот счет необходимо использовать для обобщения информации о

прочих доходах и расходах отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов.

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются:

– поступления, которые связаны с предоставлением за плату во временное пользование или владение активов организации – в корреспонденции со счетами учета расчетов и денежных средств;

– поступления, которые связаны с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности – в корреспонденции со счетами учета расчетов и денежных средств;

– поступления, которые могут быть связаны с участием в уставном капитале другой организации, а также полученные проценты и иные доходы по ценным бумагам – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

– прибыль, которая может быть получена организацией по договору простого товарищества, – в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– поступления, от продаж и прочие списание основных средств и других активов, отличных от денежных средств в валюте РФ, продукции, товаров – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

– поступления от операций с тарой – в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

– проценты, которые получены за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке – в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, – в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;
- поступления в возмещение причиненного организации убытка – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- прибыль прошлых лет, которая была выявлена в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, – в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;
- курсовые разницы от переоценки валюты – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов;
- прочие доходы.

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

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, и фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, – в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции – в корреспонденции со счетами учета затрат;
- расходы по операциям с тарой – в корреспонденции со счетами учета затрат;

– проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

– расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

– штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, – в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

– расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, – в корреспонденции со счетами учета затрат;

– возмещение причиненных организацией убытков – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

– убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, – в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации;

– отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам – в корреспонденции со счетами учета этих резервов;

– суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, – в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

– курсовые разницы – в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений и расчетов;

– расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, – в корреспонденции со счетами учета расчетов;

– прочие расходы [4].

К счету 91 открываются субсчета:

91/1 «Прочие доходы»;

91/2 «Прочие расходы»;

91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91/1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами.

На субсчете 91/2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы.

Субсчет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91/1 «Прочие доходы» и 91/2 «Прочие расходы» производятся путем накопления в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставляя дебетовый оборот по субсчету 91/2 «Прочие расходы» и кредитовый оборот по субсчету 91/1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно списывается заключительными оборотами с субсчета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Основным источником формирования финансовых результатов это прибыль хозяйствующего субъекта. Модель формирования и распределения финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта представлена на рис. 7.

Формирование прибыли и налога на прибыль, как в бухгалтерском учете, так и в налоговом учете происходит по окончании соответствующего года. Для этого закрываются такие счета, как счет 90 «Продажи» и счет 91 «Прочие доходы и расходы», на которых в течение года накапливаются доходы и расходы.

«Приведем примеры некоторых проводок с использованием счета 91:

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» – остаточная стоимость объекта основных средств, выбывшего в результате продажи, списания или частичной ликвидации, учтена в составе прочих расходов.

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 04 «Нематериальные активы» – остаточная стоимость нематериального актива, выбывшего в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 10 «Материалы» – себестоимость материалов, выбывших в результате продажи или списания, учтена в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 20 «Основное производство» – затраты, связанные с получением прочих доходов, включены в состав прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 50 «Касса» – отрицательная курсовая разница по наличной иностранной валюте включена в состав прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» – создан резерв под обесценение финансовых вложений

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – затраты, связанные с получением прочих доходов, учтены в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» – создан резерв по сомнительным долгам

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – проценты, причитающиеся к уплате по краткосрочным кредитам и займам, учтены в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – проценты, причитающиеся к уплате по долгосрочным кредитам и займам, учтены в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом» – начислены налоги и сборы, относимые в соответствии с налоговым законодательством на финансовые результаты

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – начислена заработная плата работникам, занятым в процессе получения прочих доходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – учтены расходы подотчетных лиц, связанные с процессом получения прочих доходов

Дебет счета 91/ «Прочие расходы»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – суммы пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушение условий договоров

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 81 «Собственные акции (доли)» – разница между фактическими затратами на приобретение собственных акций и их номинальной стоимостью учтена в составе прочих расходов

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – сумма недостачи материальных ценностей сверх норм естественной убыли включена в состав прочих расходов

Дебет счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 – отражена прибыль от прочих видов деятельности организации

Дебет счета 07 «Оборудование к установке»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходовано оборудование, выявленное при инвентаризации и ранее не учтенное на счетах бухгалтерского учета

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходованы материальные ценности, выявленные при инвентаризации и подлежащие учету в составе вложений во внеоборотные активы.

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходованы материалы, выявленные при инвентаризации и ранее не учтенные на счетах бухгалтерского учета

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходованы излишки незавершенного производства, обнаруженные при инвентаризации

Дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходован излишек полуфабрикатов собственного производства, выявленный при инвентаризации

Дебет счета 28 «Брак в производстве»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – выявлен при инвентаризации излишек бракованных материальных ценностей

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – оприходованы выявленные при инвентаризации обслуживающих производств излишки незавершенного производства

Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – выявленный при инвентаризации излишек товара и тары учтен в составе прочих доходов

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – выявленный в процессе инвентаризации излишек готовой продукции учтен в составе прочих доходов

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – выявленный при инвентаризации излишек готовой продукции (товаров), отгруженной покупателям, учтен в составе прочих доходов

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – поступили в кассу средства от продажи прочего имущества организации, а также дополнительные доходы

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – отражены средства от продажи прочего имущества, поступившие на расчетный счет

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – отражены средства от продажи прочего имущества, а также дополнительные доходы, поступившие на валютный счет или положительная курсовая разница по валютному счету, которая включена в состав прочих доходов

Дебет счета 57 «Переводы в пути»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – отражены средства от продажи прочего имущества, не зачисленные на счет организации

Дебет счета 58/1 «Паи и акции»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – в качестве вклада в уставный капитал другой организации передано прочее имущество

Дебет счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – не использованный на конец отчетного периода резерв под обесценение финансовых вложений включен в состав прочих доходов

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – сумма непогашенной кредиторской задолженности включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности или нереальностью взыскания

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – сумма непогашенного аванса, полученного от покупателей, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности или положительная курсовая разница по дебиторской задолженности в иностранной валюте включена в состав прочих доходов

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – не использованный на конец отчетного периода резерв по сомнительным долгам включен в состав прочих доходов

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – задолженность по краткосрочному кредиту (займу), не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности или положительная курсовая разница по краткосрочному кредиту (займу) в иностранной валюте включена в состав прочих доходов

Дебет счета 67 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – задолженность по долгосрочному кредиту (займу), не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности или положительная курсовая разница по долгосрочному кредиту (займу) в иностранной валюте включена в состав прочих доходов

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – задолженность перед подотчетным лицом, не погашенная в установленный срок, включена в состав прочих доходов в связи с истечением срока исковой давности

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – проценты, начисленные по займам, предоставленным сотрудникам организации, учтены в составе прочих доходов

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – положительная курсовая разница по задолженности перед учредителем в иностранной валюте включена в состав прочих доходов

Дебет счета 76/2 «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – суммы признанных пеней, штрафов и неустоек, начисленных за нарушения хозяйственных договоров, учтены в составе прочих доходов

Дебет счета 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – начисленные суммы дивидендов, причитающихся к получению организацией, учтены в составе прочих доходов

Дебет счета 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – разница между фактическими затратами на приобретение собственных акций и их номинальной стоимостью учтена в составе прочих доходов

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – сумма созданного резерва предстоящих расходов, не использованная в течение отчетного периода, включена в состав прочих доходов организации

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»

Кредит счета 91/1 «Прочие доходы» – доходы будущих периодов отражены в составе прочих доходов при наступлении периода, к которому они относятся

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» – отражен убыток от прочих видов деятельности организации» [4].

Для систематизации и контроля правильного отражения фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета используют оборотно-сальдовую ведомость по счетам 90, 91.

3.2. Бухгалтерский учет формирования финансового результата

Финансовый результат прибыль или убыток формируется в результате всех операций, которые сгруппированы по соответствующим статьям полученных доходов и произведенных расходов за определенный отчетный период.

Итоги формирования финансового результата за определенный финансовый год производятся путем накопления данных в течение всего финансового года на счете 99 «Прибыли и убытки», который отражается в виде его остатка «свернуто», полученная прибыль – по кредиту счета или убыток – по дебету данного счета.

Все хозяйственные операции субъекта показываются на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, то есть в порядке накопления в течение финансового года. Формирование финансового результата осуществляется путем сопоставления оборотов по кредиту и дебету счета «Прибыли и убытки» за отчетный период. В случае превышения кредитового оборота над дебетовым оборотом сальдо отражается по кредиту счета 99 и показывает размер полученной прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым отражается как сальдо по дебету счета 99 и показывает размер убытка организации. Счет 99 «Прибыли и убытки» формирует только результат как одно сальдо, только дебетовое или кредитовое.

Финансовый результат любого хозяйствующего субъекта определяется в результате:

- полученной выручки от продажи продукции, оказания работ или предоставления услуг;
- а также как финансовый результат от прочих операций.

Разница между этими составными частями прибыль или убыток состоит в том, что результат от продажи продукции, выполнения работ или

предоставления услуг изначально определяется по счету 90 «Продажи». При этом со счета 90 полученная прибыль или убыток от обычного вида деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Результат от продажи имущества, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы», но при этом необходимо помнить, что он ежемесячно списывается на счет 99.

В соответствии с порядком формирования результата также необходимо знать, что по дебету счета 99 отражаются начисленные платежи на прибыль и суммы, которые возникли ввиду налоговых санкций, что отражается в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». В случае перерасчета налога на прибыль также отражаются на счетах 68 и 99.

По окончании финансового года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Сформированные на счетах 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» финансовые результаты выявляются ежемесячно.

Формирование финансового результата можно представить в виде схемы рисунок 8.

На основании выше изложенного рассмотрим, для чего сопоставляются дебетовые и кредитовые обороты указанных счетов и разницы списываются на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с субсчетами 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» и 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

По окончании финансового года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, а чистая прибыль, полученная за данный период, списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Процесс отражения данных записей в учете, по закрытию счетов и определению финансового результата называется реформацией баланса (рис.9).

Основной формой выражения деловой активности организации является величина текущего финансового результата за определенный

период – то есть прибыли, получаемой от коммерческой, инвестиционной и финансовой деятельности.

Поэтому можно сделать определенные выводы, что сведения о формировании и использовании полученной прибыли рассматриваются как основная часть бухгалтерской отчетности, которая дополняет и развивает информацию, представленную в бухгалтерском балансе в виде окончательно оформленного результата.

В отчете о финансовых результатах информация показывается за отчетный период и за аналогичный период прошлого года. Форма и содержание отчета могут быть достаточно разнообразными и претерпевают изменения в связи с развитием рыночных отношений. Содержащаяся в отчете информация отражает уровень деловой активности организации. Эта информация используется для оценки деятельности организации [4].

В основу построения отчета о финансовых результатах положена классификация доходов и расходов, в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14].

Учет финансовых результатов производится на активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета показывается сумма полученной прибыли, по дебету – убытка. Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяют финансовый результат – чистую (балансовую) прибыль или чистый убыток [24].

Финансовый результат складывается из нескольких слагаемых, основной из которых это результат, который определяется от продажи продукции, товаров, работ, услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности экономического субъекта. Полученный финансовый результат списывается на счет 99 в установленном порядке со счета 90 «Продажи».

Полученные доходы и произведенные расходы, непосредственно не связанные с формированием финансового результата, формируют прочий

финансовый результат, который включает в себя операционные и прочие доходы и расходы.

Такой финансовый результат определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и переносится на счет 99, как и по предыдущему счету.

Учет чрезвычайных доходов и расходов (в результате пожаров, аварии, стихийного бедствия и др.) отражают на счете 99 «Прибыли и убытки», что также увеличивает либо уменьшает общий финансовый результат. Кроме этого, по счету 99 также показываются начисленные платежи на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций.

В течение отчетного года указанные доходы и потери на счете 99 накапливаются нарастающим итогом с начала года. При этом составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – списана прибыль от продаж на финансовый результат отчетного года.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 90 «Продажи» – списан убыток от продаж на финансовый результат отчетного года.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – отнесены прочие доходы на финансовый результат отчетного года.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» – отнесены прочие убытки на финансовый результат отчетного года.

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен налог на прибыль; штрафные санкции»[17].

При составлении годовой бухгалтерской отчетности по окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом делается заключительная проводка:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль» – при наличии прибыли, если же предприятием получен убыток, то он списывается следующей записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

После этого счет 99 закрывается и в балансе на 1 января следующего года сальдо не имеет.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Этот результат оформляется 31 декабря при реформации баланса. Сальдо по синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сохраняет свою величину и не меняется в течение года [7].

Реформация баланса – это процесс распределения полученной в течение финансового года прибыли или же списание полученного убытка за данный период.

Реформация бухгалтерского баланса производится в процессе совершения формирования итоговых бухгалтерских корреспонденций, которые направлены на распределение всей полученной прибыли в течение года или же списание полученного за финансовый год убытка. В качестве подведения итога реформации баланса является закрытие счетов учета финансовых результатов финансового года – то есть счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Использование части прибыли финансового года на выплату доходов учредителям или участникам экономического субъекта производится по итогу утверждения бухгалтерской отчетности и при этом отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Списание с баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами:

80 «Уставный капитал» – при доведении суммы уставного капитала до величины чистых активов организации;

82 «Резервный капитал» – при направлении на погашение убытка средств резервного капитала;

75 «Расчеты с учредителями» – при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников.

Этот результат оформляется 31 декабря при реформации баланса. Сальдо по синтетическому счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» сохраняет свою величину и не меняется в течение года. Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» строится по направлениям использования средств распределения прибыли и покрытия убытка.

Оставшаяся после расходования на пополнение резервного фонда и начисления дивидендов прибыль, не подлежит распределению.

Таким образом, эта часть прибыли представляет собой совокупность средств накопления и социальной сферы как источников средств финансирования капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения. Но остается открытым вопрос о том, нужно ли полностью использовать нераспределенную прибыль для формирования фондов, так как на предприятии имеется перечень затрат, которые не могут быть включены в текущие издержки производства и обращения, а покрываются только за счет прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта.

При получении убытка существует несколько вариантов его покрытия: за счет прибыли будущих отчетных периодов; за счет свободных собственных источников, находящихся в распоряжении предприятия или за счет учредителей организации при их решении о покрытии убытка.

3.3. Разработка рекомендаций по формированию доходов, расходов и исчислению финансового результата

Необходимость финансового оздоровления большинства российских организаций, особенно производственных предприятий, вызвана кардинальными изменениями условий хозяйствования, переходом от командно-административных методов функционирования к новым рыночным методам. В связи с этим показатели прибыли хозяйствующего субъекта являются важнейшими в управлении ее хозяйственной деятельностью. Такая информация пользуется наибольшим спросом среди различных ее пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений.

С переходом к рыночной экономике в России изменился характер взаимоотношений между государством и организациями. Если в условиях централизованной экономики государство несло полную ответственность за существование организаций, то в настоящее время хозяйствующие субъекты стали фактически независимы от государства экономически. Получение экономической самостоятельности привело к возникновению у них полной ответственности за результаты своей деятельности.

Поэтому основной проблемой коммерческого предприятия является получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов членов трудового коллектива и интересов собственника имущества коммерческой организации. Все это подчеркивает актуальность данной темы исследования.

К наиболее актуальным проблемам, можно отнести повышение эффективности производства и конкурентоспособности выпускаемой продукции, рост производительности труда, улучшение финансово-экономических результатов, автоматизацию информационного обеспечения.

Целью работы является разработка и обоснование методики учета финансовых результатов коммерческих организаций, обеспечивающей получение информации, необходимой для управления экономическим развитием организации в соответствии с требованиями рыночных отношений.

Источником информации для анализа финансовых результатов является «Отчет о финансовых результатах», который отражает ступенчатый порядок формирования конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году – чистую прибыль. В ней соблюдается принцип сбалансированности доходов и расходов организации за отчетный год.

Для увеличения финансовых результатов нужно осуществлять грамотное и эффективное управление прибылью, базирующееся на определенном механизме (рис.10).

Охарактеризуем элементы структуры данного механизма:

- к рыночному механизму регулирования формирования прибыли можно отнести спрос и предложение на рынке, которые формируют уровень цен;
- государственное нормативно-правовое регулирование формирования прибыли – это следование законом и другим нормативным актам, регулирующим получение и распределение прибыли. К числу основных относятся: налоговое регулирование, регулирование механизма амортизации основных средств, регулирование размеров отчислений прибыли в резервный фонд и др.
- внутренний механизм регулирования формирует само предприятие, регламентируя управленческие решения по вопросам формирования, распределения и использования прибыли;
- система конкретных методов и приемов осуществления управления формированием и использованием прибыли используется в процессе анализа, планирования и контроля формирования и использования прибыли.

Управление прибылью предприятия можно осуществлять посредством грамотно составленной учетной политики, ведь выбирая различные методы ведения бухгалтерского учета одних и тех же фактов хозяйственной деятельности, у предприятия возникает возможность по-разному представлять информацию в бухгалтерской отчетности. Наиболее значимым для оценки финансового положения предприятия является формирование учетной политики, касающееся оценки и распределения доходов и расходов.

Но любое предприятие стремится совершенствовать свои финансовые результаты и финансовое состояние, поэтому разрабатывает стратегии дальнейшего развития и проводит дополнительные мероприятия с целью формирования более высоких финансовых результатов.

Эффективная деятельность предприятий, стабильные темпы их работы и конкурентоспособность в современных рыночных условиях главным образом определяется качеством управления финансами. Поэтому важно организовать на предприятии финансовое планирование и прогнозирование с такими обязательными элементами, как бюджетирование и бизнес планирование, разработка инвестиционных проектов, организация управленческого учета, регулярный комплексный анализ и на его основе решение проблем платежеспособности, финансовой устойчивости.

Одним из значимых факторов, влияющих на финансовый результат, является себестоимость.

Основными источниками резервов снижения себестоимости продукции выступают:

– увеличение объема ее производства за счет более полного использования производственной мощности предприятия;

– сокращение затрат на ее производство за счет повышения уровня производительности труда, экономного использования сырья, материалов, топлива, оборудования, сокращения непроизводительных расходов, производственного брака.

Здесь могут быть проведены инновационные мероприятия (внедрение новой, более прогрессивной техники и технологии производства, улучшение организации труда). Также можно сократить расходы на содержание основных средств за счет реализации, передачи в долгосрочную аренду, консервации и списания ненужных, неиспользуемых зданий, машин, оборудования.

Проанализировав, бухгалтерскую отчетность мы видим, что у общества выросла доля управленческих и коммерческих расходов. И поэтому в качестве мероприятий совершенствования можно предложить снижение этих расходов.

В качестве факторов снижения расходов на управление могут выступать:

- расходы на содержание (командировочные, представительские расходы);
- расходы на оплату труда управленческого персонала высшего и среднего звена;
- расходы на содержание центрального офиса (связь, коммунальные платежи);
- услуги сторонних организаций (юридические, страхование, аудиторские);
- прочие управленческие расходы (расходы на содержание офисной техники, расходные материалы, канцелярские товары).

Мероприятия по снижению коммерческих расходов могут включать снижение таких расходов как:

- расходы на доставку готовой продукции (транспортировка);
- расходы на оплату заработной платы сбытового персонала;
- комиссионные сбытовым посредникам (агентам и брокерам);
- издержки на вспомогательные упаковочные материалы;
- затраты на маркетинговые исследования;
- расходы на рекламу;

– расходы на продвижение продукции на рынке.

Также по результатам проведенного исследования можно заметить, что в обществе с каждым годом растет дебиторская задолженность. Поэтому считаем важным проведение анализа и контроля дебиторской задолженности, а именно предлагаем:

– использование современных приемов управления дебиторской задолженностью: прослеживать счета дебиторов и составлять их реестр, прогнозировать безнадежную дебиторскую задолженность;

– организовать формирование резерва на покрытие прогнозируемых безнадежных долгов.

Возврат дебиторской задолженности позволит предприятию высвободить денежные ресурсы для погашения своей наиболее срочной кредиторской задолженности.

Для того, чтобы определить более точные мероприятия по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности, в обществе целесообразно в следующем порядке проводить мероприятия:

– проведение анализа деятельности и выявление наиболее важных финансовых проблем;

– поиск допустимых вариантов решения проблем по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности и определение основных мероприятий повышения финансовой устойчивости;

– оценка других возможных вариантов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности по различным критериям;

– анализ возможных последствий реализации выбранных мероприятий при различных условиях;

– формирование стратегии и программы мероприятий по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности;

– разработка стратегии инновационного развития предприятия.

Для любой организации получение финансового результата означает признание обществом (рынком) полезности его деятельности или получения

выручки от продажи, произведенного в организации продукта в форме продукции, работ или услуг.

Основным фактором, обуславливающим, уменьшение получения доходов может быть повышение себестоимости продукции и прочих расходов хозяйствующего субъекта.

Поэтому с целью совершенствования механизма формирования доходов и расходов и исчисления финансового результата в организации необходимо разработать мероприятия обеспечивающие:

1.Строгое соблюдение заключенных договоров по их исполнению. Особо важно заинтересовать организацию в выполнении прочих работ и услуг, престижных и наиболее нужных для рынка.

2.Повышение эффективности деятельности организации по сбыту продукции. Прежде всего, необходимо больше внимания уделять повышению скорости движения оборотных средств, сокращению всех видов запасов, добиваться максимально быстрого продвижения продукции, работ и услуг от производителя к потребителю.

4.Применение самых современных механизированных и автоматизированных средств для решения задач.

Поэтому новые подходы к вопросам хозяйствования, предполагающие использование новых принципов, способов, форм и методов управления организацией, предъявляют принципиально другие требования к формированию информации о доходах и расходах, являющейся конечной целью всей системы бухгалтерского учета. Изменения подходов к пониманию категорий доходов и расходов, возникающих в деятельности организаций, а также признание роли прибыли как главенствующей составной части собственного капитала порождают появление дефиниций финансовых результатов, принципиально новых для отечественной теории и практики. Такой переход также связан с решением крупных методологических проблем, так как процесс расширения границ учета финансовых результатов включил различные по своему характеру объекты в

единую систему. Возрастание значения финансовых результатов и отсутствие фундаментальных исследований в Российской Федерации, связанных с созданием информационной системы управления применительно к новым экономическим и организационно-правовым условиям управления экономикой организации, определяет актуальность и значимость темы исследования.

В результате проведенной работы задачи считаются решенными, а цель, соответственно, достигнутой. Проведенное исследование показало, что рассмотрение вопроса о сущности и формировании финансовых результатов хозяйствующего субъекта является важным и актуальным на сегодняшний день. В работе был рассмотрен порядок формирования финансовых результатов в организации. Были изучены методические основы учета и анализа доходов и расходов исследуемого общества. Большое значение для анализа финансовых результатов организации за последние три года, имеют таблицы, отражающие динамику финансовых результатов, структуру доходов и расходов организации, динамику и состав выручки от продаж, себестоимости проданной продукции, факторный анализ прибыли организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам выполнения выпускной квалификационной работы можно сделать вывод о том, что деятельность экономического субъекта определяется конечным финансовым результатом. Конечный финансовый результат – чистая прибыль или чистый убыток складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Прибыль – важнейший показатель деятельности коммерческих организаций, так как она отражает конечный финансовый результат, а во – вторых, чистая прибыль – главный источник формирования собственных средств организации.

Система показателей финансовых результатов включает в себя как абсолютные критерии оценки финансовых результатов (прибыль или убыток, чистый денежный приток, приращение собственного капитала), так и относительные (рентабельность или убыточность, относительный денежный приток, темп роста или прироста собственного капитала).

Проанализировав показатели финансово-хозяйственной деятельности исследуемого общества можно отметить:

Собственный капитал в 2017 году по сравнению с 2016 годом его увеличение составило – 332 тыс. рублей, тогда как в 2016 году по сравнению с 2015 годом он снизился – 1 тыс. рублей.

Долгосрочные обязательства в исследуемом обществе не отражены в бухгалтерском балансе.

Краткосрочные обязательства имеют тенденцию к увеличению в 2017 году – 976 тыс. рублей, а в 2016 году их значение уменьшилось по сравнению с предыдущим периодом – 136 тыс. рублей.

Оборотные активы в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшились – 135 тыс. рублей, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом увеличились – 1492 тыс. рублей.

Проведенный анализ показателей финансового состояния общества за период с 2015 по 2017 год, говорит о том, что коэффициент финансовой независимости (автономии) в 2016 году по сравнению с 2015 годом уменьшился на 0,009 и составил 0,088, что ниже норматива, составляющего $\geq 0,4-0,6$.

В 2017 году по сравнению с 2016 годом коэффициент финансовой независимости (автономии) увеличился – 0,079 и составил 0,167.

Снижение коэффициента свидетельствует о финансовой зависимости исследуемого общества и гарантии перед кредиторами погашения своих обязательств.

Коэффициент финансирования, имеющий нормативное значение $\geq 0,7$, ниже нормативного значения и составил в 2015 году – 0,0703, в 2016 году – 0,081, а в 2017 – 0,201. Это говорит о том, что собственный капитал общества гораздо меньше краткосрочных обязательств.

Основные показатели деятельности общества подтверждают показатели бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

– выручка увеличилась – 3993 тыс. рублей и составила 209,2%, в 2016 году в сравнении с 2015 годом, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом – 10468 тыс. рублей и составила 236,8%;

– себестоимость продаж увеличивается в 2016 году в сравнении с 2015 годом на 1816 тыс. рублей, что составляет 149,8%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 9118 тыс. рублей, что составляет 267,0%;

– прибыль от продаж в 2016 году в сравнении с 2015 годом увеличилась – 449 тыс. рублей, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом – 991 тыс. рублей.

Согласно проведенным расчетам, представленным в таблице можно отметить, что за период 2015 – 2017 годы в обществе получена прибыль.

И так в 2017 году сумма чистой прибыли составила – 516 тыс. рублей.

Прочие доходы в 2017 году составили – 73 тыс. рублей.

Коммерческие расходы за анализируемый период в исследуемом обществе в 2016 году увеличились на 157 тыс. рублей.

Управленческие расходы за анализируемый период в исследуемом обществе позволяют отметить, что в 2017 году они увеличились на 202 тыс. рублей.

Прочие расходы, за анализируемый период имеет тенденцию, как увеличения. И так в 2016 году по сравнению с 2015 годом они увеличились – 19 тыс. рублей и составили 161,3%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 45 тыс. рублей и составили 95 тыс. рублей.

Прибыль до налогообложения в 2017 году составила 644 тыс. рублей.

Чистая прибыль в 2017 году составила 516 тыс. рублей.

Оборотные активы за анализируемый период уменьшились в 2016 году по сравнению с 2015 годом – 135 тыс. рублей, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом увеличились – 1492 тыс. рублей или 143,2%.

Собственный капитал уменьшается в 2016 году – 1 тыс. рублей и составил 98,9%, а в 2017 году по сравнению с 2016 годом увеличивается – 332 тыс. рублей.

Дебиторская задолженность в 2016 году по сравнению к 2015 годом увеличилась на 57 тыс. рублей, что составила 136,1%, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 135 тыс. рублей, что составила 162,8%.

По отношению к анализируемому обществу это является отрицательным моментом, так как это подтверждает тот факт, что контрагенты, с которыми сотрудничает данное общество, не стараются вовремя расплачиваться за оказанные услуги и выполненные работы. Следовательно, исследуемое общество не имеет средств для эффективного осуществления своей деятельности.

Кредиторская задолженность в 2016 году увеличилась – 20 тыс. рублей, а в 2017 году в сравнении с 2016 годом – 126 тыс. рублей, что составляет 135,6%.

Данная ситуация не оказывает положительного влияния на деятельность исследуемого общества. В большей степени это влияет на небольшое снижение платежеспособности субъекта.

Бухгалтерский учет автоматизирован, предприятие использует программное обеспечение «1С: Управление производственным предприятием», и ведется должным образом. Тем не менее, руководству и бухгалтерии предприятия необходимо постоянно следить за изменениями, происходящими в нашей стране в области бухгалтерского учета и отчетности, а также корректировать в соответствии с ними учетную политику организации.

В целях совершенствования учета финансовых результатов исследуемого арматурного завода можно предложить следующие мероприятия:

- формирование экономически выгодной учетной и налоговой политики предприятием на основе;
- использование новых и прогрессивных методов ведения бухгалтерского учета на основе системного анализа финансового состояния предприятия и его производственно-хозяйственной деятельности;
- совершенствование учета финансовых результатов в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.
- регламентация методики учета финансовых результатов и их проверки в системах автоматизированного ведения учета;
- проведение факторного анализа финансовых результатов отчетного периода с целью оптимизации статей доходов и расходов;
- использование унифицированных учетных регистров, отображающих данные синтетического и аналитического учета финансовых результатов.

В целом можно отметить, что учет поставлен на должном уровне и существенных недостатков не имеет.

Для любой организации получение финансового результата означает признание обществом (рынком) полезности его деятельности или получения выручки от продажи, произведенного в организации продукта в форме продукции, работ или услуг.

Основным фактором, обуславливающим, уменьшение получения доходов может быть повышение себестоимости продукции и прочих расходов хозяйствующего субъекта.

Поэтому с целью совершенствования механизма формирования доходов и расходов в организации необходимо разработать мероприятия обеспечивающие:

- строгое соблюдение заключенных договоров по их исполнению. Особо важно заинтересовать организацию в выполнении прочих работ и услуг, престижных и наиболее нужных для рынка.

- повышение эффективности деятельности организации по сбыту продукции. Прежде всего, необходимо больше внимания уделять повышению скорости движения оборотных средств, сокращению всех видов запасов, добиваться максимально быстрого продвижения продукции, работ и услуг от производителя к потребителю.

- применение самых современных механизированных и автоматизированных средств для решения задач.

На основании проведенного анализа можно сказать, что новыми подходами к вопросу хозяйствования, можно предложить использовать новые принципы, способы, формы и методы управления организации, которые будут предъявлять принципиально новые требования к формированию информации о полученном доходе или произведенном расходе, что является основной, то есть конечной целью всей системы бухгалтерского учета. Изменив подходы к пониманию, категория дохода и расхода, возникают в деятельности организаций, а также признание роли прибыли как основной составной частью собственного капитала, что порождает появления дефиниции финансового результата, принципиально

новой для российской теории и практики. При таком переходе также нужно помнить, что он связан с решением грандиозных методических проблем, так как процессы расширения границ учета финансового результата включают различные по своему характеру объекты в единую систему.

Возрастание значения финансового результата и отсутствие фундаментального исследования в Российской Федерации, связано с созданием такой информационной системы управления применительно к существующим экономическим и организационно-правовым условиям управления экономикой организации, определяет актуальность и значимость темы исследования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. «Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая)» от 05.08.2000 № 117 – ФЗ (ред. от 03.04.2017).
2. Федеральный Закон от 06.12.2011 г. №402-ФЗ (ред. от 23.05.2016) «О бухгалтерском учете».
3. Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99».
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 №33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99».
5. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 №43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».
6. Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 №66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организации».
7. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».
8. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)».
9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)».
10. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)».

11. Абдукаримов, И. Т. Эффективность и финансовые результаты хозяйственной деятельности предприятия: критерии и показатели их характеризующие, методика оценки и анализа / И. Т. Абдукаримов, Н. В. Тен. – М.: Кнорус, 2013. – 230 с.
12. Алексеева, А. И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / А. И. Алексеева. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 372с.
13. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю. А. Бабаев. – 2 изд. – М.: Проспект, 2011.
14. Баканов, М. И. Теория экономического анализа / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 312 с.
15. Бендерская, О. Б. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: учебник / О. Б. Бендерская. – Белгород: Изд – во БГТУ, 2013. – 440 с.
16. Вахрушина, М.А. Анализ финансовой отчетности / М.А. Вахрушина, Н.С. Пласкова. – М.: Омега-Л, 2015. – 349 с.
17. Герасимова, В. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности промышленного предприятия / В.Д. Герасимова. – М.: КНОРУС, 2013.
18. Ефимова, О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: Учебник / О. В. Ефимова. – М.: Омега-Л, 2014. – 248 с.
19. Крейнина, М. Н. Финансовое состояние предприятия. Методы оценки / М. Н. Крейнина. – М.: Дис, 2016. – 267 с.
20. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник / В. В. Ковалев, О.Н. Волкова.– М.: Проспект, 2012. – 421 с.
21. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет: Учебник / Н. П. Кондраков. – М: ИНФРА–М, 200. – 320 с.
22. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет . / Н. П. Кондраков. – М.: Проспект, 2015. – 496 с.

23. Косьянова Е. Особенности раскрытия совокупного финансового результата в российской бухгалтерской отчетности.
24. Ларионов, А. Д. Бухгалтерская финансовая отчетность: учебное пособие / А. Д. Ларионов, Н. Н. Карзаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 208с.
25. Ларионов, А. Д. Бухгалтерская финансовая отчетность: учебное пособие / А. Д. Ларионов, Н. Н. Карзаева. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 208с.
26. Литовченко, В. П. Финансовый анализ: Учебное пособие / В.П. Литовченко. – М.: Дашков и К, 2016. – 214 с.
27. Лобушин, Н. П. Финансовый анализ / Н. П. Лобушин, Н. Э. Бабичева. – М.: Эксмо, 2014. – 336 с.
28. Лысов И. А. Понятие, сущность и значение финансовых результатов предприятия // Вестник НГИЭИ. 2015. №3(46). С. 60-64.
29. Лытнева Н. А. Бухгалтерский финансовый учет / под общ.ред. Н. А. Лытневой. – М.: ИД «ФОРУМ»: ИНФРА-М, 2015. – 656 с.
30. Маркарьян Э. А. Экономический анализ хозяйственной деятельности./ Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. – М.: КНОРУС, 2016. – 536 с.
31. Миславская Н.А. Бухгалтерский учет / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: Дашков и Ко, 2016. - 592 с.
32. Наумова Н. А. Бухгалтерский учет и анализ/ Н. А. Наумова, М. В. Беллендир, Е. В. Хоменко. – М.: КНОРУС, 2016. – 630 с.
33. Нечитайло, А. И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов / А. И. Нечитайло. – Дашков и К, 2015. – 496 с
34. Пласкова, Н. С. Экономический анализ / Н. С. Пласкова. – М.: ЭКСМО, 2012.
35. Савицкая, Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий / Г. В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 238 с.

36. Слабинская, И. А. Анализ финансовой отчетности: учеб.пособие / И.А. Слабинская, Л.Н. Кравченко. – Белгород: Изд – во БГТУ, 2012. – 307 с.
37. Стаханов А. Ю. Бухгалтерская (финансовая) отчетность и ее анализ / А. Ю. Стаханов. – Белгород: КОНСТАНТА, 2015. – 180 с.
38. Федотова С. В. Технология составления бухгалтерской отчетности. / С. В. Федотова, Н. Н. Шульга, Т. В. Кулешова. – Белгород: Изд-во БУКЭП, 2014. – 159 с.
39. Чернов В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность:/ В.А. Чернов ; под ред. М.И. Баканова. - М. :Юнити-Дана, 2015. - 128 с.
40. Чернышева З. Д. Бухгалтерская отчетность: теория и практика. / З. Д. Чернышева, О. П. Понкова, А. Б. Тресницкий. – Белгород: Изд-во БУКЭП, 2015. – 143 с.
41. Чувикова В.В. Бухгалтерский учет и анализ / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. - 248 с.
42. Шинкарёва О.В. Бухгалтерский учет / Шинкарёва О.В.— Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2015.— 126 с.
43. Усатова, Л. В. Теория бухгалтерского учета: учеб.пособие /Л. В. Усатова, Е. В. Арская. – Белгород: Изд-во БГТУ, 2014. – 169 с.
44. Шеремет, А. Д. Методика финансового анализа / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфеулин. – М.: ИНФРА-М, 2013. – 276 с.
45. Шеремет, А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия / А. Д. Шеремет. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 276 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ