

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

**СОДЕРЖАНИЕ И ПОРЯДОК ФОРМИРОВАНИЯ ПОКАЗАТЕЛЕЙ
ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 06001352
Грековой Ольги Юрьевны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ	8
1.1. Понятие финансовых результатов деятельности предприятия.....	8
1.2. Экономическая сущность и структура Отчета о финансовых результатах.....	12
1.3. Нормативно-правовое регулирование учета и формирования финансовых результатов	17
2. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ НА ПРИМЕРЕ БЕЛГОРОДСКОГО ОБЛПОТРЕБСОЮЗА.....	25
2.1. Организационно-экономическая характеристика предприятия и его финансового состояния.....	25
2.2. Особенности организация системы бухгалтерского и налогового учета в Белгородском Облпотребсоюзе.....	35
2.3. Порядок формирования показателей Отчета о финансовых результатах.....	42
3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ	58
3.1. Анализ отчета о финансовых результатах Белгородского Облпотребсоюза	58
3.2. Мероприятия по совершенствованию учета финансовых результатов и резервы их роста в Белгородском Облпотребсоюзе.....	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	79
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

В условиях рыночной экономики предприятие выступает как самостоятельный элемент экономической системы. В процессе своей деятельности хозяйствующий субъект взаимодействует с партнерами по бизнесу, инвесторами, бюджетами различного уровня и другими субъектами, вступая при этом с ними в финансовые отношения.

В связи с этим деятельность каждого хозяйствующего субъекта является предметом внимания обширного круга участников рыночных отношений, заинтересованных в результате его функционирования. На основании доступной им отчетно-учетной информации указанные лица стремятся оценить финансовое положение предприятия.

Финансовые результаты деятельности организации, формируемые в бухгалтерском учете, являются одним из наиболее важных показателей ее экономической эффективности, и используется при принятии решений как внутренними, так и внешними пользователями бухгалтерской информации. В значительной мере с этим показателем связаны перспективы развития бизнеса организации.

Одним из основных источников информации является Отчет о финансовых результатах. Информация, предоставляемая в нем, позволяет сделать выводы о финансовых результатах деятельности организации, объяснить причины изменения и качество чистой прибыли. Анализ отчета о финансовых результатах важен для кредиторов, акционеров, участников фондового рынка, акционеров. Кроме того, результаты анализа используются в прогнозировании финансовых результатов, что может быть использовано как во внутреннем, так и во внешнем анализе.

Финансовые результаты деятельности организации, формируемые в бухгалтерском учете, являются одним из наиболее важных показателей ее экономической эффективности, и используется при принятии решений как

внутренними, так и внешними пользователями бухгалтерской информации. В значительной мере с этим показателем связаны перспективы развития деятельности организации.

Важность и актуальность рассматриваемой проблемы, ее теоретическая и практическая значимость послужили основанием для определения темы исследования.

Целью выпускной квалификационной работы является исследования порядка формирования показателей отчета о финансовых результатах и разработка мероприятий по совершенствованию учета финансовых результатов и составлению отчета о финансовых результатах.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- раскрыть понятие финансовых результатов деятельности организации;
- исследовать экономическую сущность и структуру отчета о финансовых результатах;
- изучить нормативно-правовое регулирование учета и формирования финансовых результатов
- раскрыть организационно-экономическую характеристику Белгородского Облпотребсоюза;
- исследовать особенности организации системы бухгалтерского и налогового учета в Белгородском Облпотребсоюзе;
- раскрыть порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах;
- провести анализ финансовых результатов Белгородского Облпотребсоюза;
- разработать мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов и формированию отчета о финансовых результатах.

Предметом исследования являются теоретические и методологические аспекты формирования показателей отчета о финансовых результатах на предприятиях потребкооперации.

Объектом выступает Белгородский Облпотребсоюз.

В процессе написания выпускной квалификационной работы были изучены научные труды как зарубежных так и отечественных авторов, занимающихся проблемами сущности финансовых результатов и отчета о финансовых результатах, среди них труды К. Маркса, П. Самуэльсон, Л. фон Мизес, Дж.С.Милль, Э.Пизани, И.Фишер, Дж.Хикс, Я.В.Соколова, В. В. Ковалёва, О. В. Ефимовой, А. Д. Шеремет и Р. С. Сайфулин и др.

Источником информации при написании выпускной квалификационной работы послужили нормативно-правовые акты в области бухгалтерского учета, учебно-методическая литература в области организации и ведения бухгалтерского и налогового учёта финансовых результатов.

В работе использовались такие методы исследования как экономико-статистический, абстрактно-логический, анализ и синтез, метод сравнения.

Работа написана на основании бухгалтерской (финансовой) отчетности Белгородского Облпотребсоюза, регистров синтетического и аналитического учета, первичной документации.

По структуре выпускная квалификационная работа, включает введение, три главы, заключение, список использованной литературы и приложения.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, поставлена цель и задачи работы, определены предмет и объект исследования.

В первой главе раскрыты теоретические аспекты понятия финансовых результатов и отчета о финансовых результатах.

Во второй главе представлена общая характеристика Белгородского Облпотребсоюза, как объекта исследования. Дана оценка экономическим показателям деятельности предприятия, проведен анализ финансового

состояния, раскрыты особенности ведения учета на предприятиях потребительской кооперации.

В третьей главе проведен анализ финансовых результатов Белгородского Облпотребсоюза, на основании отчета о финансовых результатах и предложены мероприятия по совершенствованию учета финансовых результатов и их роста.

В заключении обобщены и сформулированы основные результаты исследования по теме выпускной квалификационной работы.

Работа изложена на 77 страницах компьютерного текста, к работе прилагается 27 документов, список литературы включает 43 источника.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОНЯТИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ

1.1. Понятие финансовых результатов деятельности предприятия

Итоговым показателем деятельности любого предприятия за определенный период времени является финансовый результат. При этом в условиях рыночных отношений целью предпринимательской деятельности является получение прибыли, то есть положительный финансовый результат.

На данный момент существует множество точек зрения разных ученых. Их суть заключается в различных подходах к определению, показателях финансовых результатов.

Например, К. Маркс в «Капитале» определил прибыль как модифицированную, затемняющую свою сущность прибавочную стоимость. Источником прибавочной стоимости автор «Капитала» полагал эксплуатацию, неоплаченный прибавочный труд наемных рабочих. По Марксу, это внешняя форма проявления сущности буржуазного экономического строя, буржуазных производственных отношений. Таким образом, эксплуатация — это главное, что лежит в самой основе марксистской трактовке прибыли [32].

Сущность прибыли может рассматриваться с различных позиций. Наиболее распространенным является рассмотрение прибыли с функциональной точки зрения и с позиции происхождения.

Основоположником функционального подхода является американский экономист П. Самуэльсон. Он определял прибыль как безусловный доход от факторов производства; как вознаграждение за предпринимательскую деятельность, технические нововведения и усовершенствования, за умение рисковать в условиях неопределенности; как монополистический доход в определенных рыночных ситуациях; как этическую категорию [33].

Сторонники немецкой экономической школы (Ф. Хайек, Д. Сахал) рассматривают прибыль с позиции ее происхождения, а именно как

«награду», заработанную благодаря предпринимательской инициативе; прибыль «неожиданную», полученную при благоприятной рыночной ситуации и обстоятельствах, признанную органом государственной власти или соответствующим законодательством (легализованную) [20].

Британский ученый-экономист Дж. Р. Хикс поясняет такое определение, рассматривая прибыль в экономике как превышение доходов от продажи товаров и услуг над затратами на их производство и продажу [42]. Именно это определение берут за основу современные экономисты.

В современной теории и практике прибыль условно подразделяется на экономическую и бухгалтерскую.

В рамках экономической интерпретации В. В. Ковалёв характеризует прибыль (убыток) как прирост (уменьшение) капитала собственников, имевший место в отчетном периоде [27].

С точки зрения О. В. Ефимовой финансовый результат – это конечный результат организации и это то, чем вправе могут распоряжаться собственники [25].

А. Д. Шеремет и Р. С. Сайфулин утверждают, что «финансовый результат деятельности организации выражается в изменении величины ее собственного капитала отчетного периода» [43]. Такое определение соответствует определению выручки по международным стандартам финансовой отчетности.

По мнению Толкачевой Н.А. под финансовым результатом следует понимать прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка [40].

Василевская Т.И. в своей книге «Финансы предприятия» утверждает, что прибыль - это экономическая категория, которая отражает доход, созданный в сфере хозяйственной деятельности. Она является результатом соединения разных факторов производства: труда, капитала, природных

ресурсов, предпринимательской способности. В комплексе они приносят тот эффект, который именуется прибылью [18].

Экономическую прибыль можно исчислить на основе динамики рыночных оценок капитала или по данным ликвидационного баланса. Очевидно, что значение рассчитанной таким образом прибыли будет носить условный характер. Это обусловило появление бухгалтерской интерпретации прибыли.

В основе бухгалтерского определения прибыли положена следующая методика расчета. Бухгалтерская прибыль рассматривается как положительная разница между доходами организации, понимаемыми как приращение совокупной стоимости оценки ее активов и затратами (расходами) - снижением совокупной стоимости оценки активов, другими словами, прибыль определяется как разница между доходами и расходами.

Конечный финансовый результат деятельности предприятий является предметом исследования многих авторов. Их понимание сущности этого понятия далеко неоднозначно. Так, например, в книге «Корпоративные финансы и учет» под финансовым результатом понимается разница между доходами и затратами организации [29].

Профессор Н.Е. Заяц считает, что для выявления финансового результата необходимо сопоставить выручку от реализации с затратами на производство и реализацию. Конечный результат хозяйственной деятельности выражается категориями прибыли и убытка. По его мнению, прибыль выполняет определенные функции. Во-первых, определяет качество хозяйствования, во-вторых, она является одновременно финансовым результатом и основным финансовым ресурсом предприятия, в-третьих, прибыль - это один из источников формирования бюджетов разных уровней [24].

Среди ученых-экономистов также встречаются схожие определения прибыли. Так, О. И. Волков характеризует прибыль как конечный финансовый результат предпринимательской деятельности хозяйствующих

субъектов - разницу между ценой продукции и ее себестоимостью [19]. В результате прибыль рассматривается как чистый доход, созданный в сфере материального производства в процессе предпринимательской деятельности, а в условиях товарно-денежных отношений на уровне хозяйствующего субъекта чистый доход принимает форму прибыли.

В Большом экономическом словаре также приводится бухгалтерское определение прибыли [17].

Детализирует определение прибыли А. Г. Грязнова, характеризуя ее как разницу между доходами, полученными от реализации продукции, основных средств и иного имущества, выполненных работ, оказанных услуг, внереализационной деятельности, и начисленной суммой затрат на производство, реализацию продукции и осуществление других видов деятельности [23].

Финансовый результат представляет собой, по мнению Г.В. Савицкой, конечный экономический итог хозяйственной деятельности предприятия и выражается в форме прибыли или убытка, который определяется как разница между доходами и расходами организации [20].

Бухгалтерское определение прибыли находит отражение в российском законодательстве, в первую очередь в Налоговом кодексе РФ. Там прибыль характеризуется как разница между полученными доходами и произведенными расходами, определяемыми в установленном порядке для различных категорий налогоплательщиков [1]. Отсюда очевидно и образование понятия «налогооблагаемая прибыль».

По МСФО прибыль представляет собой результат вычитания из доходов расходов, в том числе корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, где это необходимо. Если расходы превышают доход, то разность представляет собой чистый убыток» [39].

Следует подчеркнуть, что прибыль по МСФО, в отличие от российских стандартов бухгалтерского учета, рассматривается не как разница между номинальными суммами обязательств, возникающих в ходе реализации

сделок, а как величина, демонстрирующая оценку роста реального благосостояния организации, позволяющего говорить о получении собственниками доходов от инвестиций в ее деятельность. Определяется этот показатель как разница между чистыми активами на конец и начало отчетного периода в рыночной оценке.

Таким образом, финансовый результат определяется как прирост или уменьшение стоимости имущества при постоянном капитале на начало и конец периода. Также, следует отметить, что взгляды различных авторов на определение сущности понятия «финансовый результат» разнообразны, так как под понятием «финансовый результат» понимаются различные виды прибылей и убытков, в связи с этим необходима определённая систематизация используемых терминов в зависимости от видов прибылей и убытков.

1.2. Экономическая сущность и структура Отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах является второй по важности, после бухгалтерского баланса, формой бухгалтерской отчетности. Если баланс дает наиболее общее представление об имущественном и финансовом положении организации, то отчет о финансовых результатах характеризует полученные за отчетный период финансовые результаты.

Внешние пользователи бухгалтерской информации получают возможность по данным бухгалтерской отчетности оценить финансовое положение потенциальных партнеров. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах являются наиболее информативными формами бухгалтерской отчетности, которые позволяют принимать также обоснованные управленческие решения внутренним пользователям.

Значимость отчета о финансовых результатах возрастает. Для понимания, повышения значимости, достоверности и информативности сведений, содержащихся в бухгалтерской отчетности, необходимо

исследовать наряду с другими формами все составляющие отчета о финансовых результатах, начиная с содержания каждой строки и заканчивая структурой отчета в соответствии с требованиями времени и конкретными условиями хозяйственной деятельности при соблюдении единых концептуальных основ.

Отчет о финансовых результатах раскрывает механизм формирования показателей результата производственно-хозяйственной и финансовой деятельности.

Изучение сущности отчета о финансовых результатах берет свое начало в трудах таких экономистов, как Л.фон Мизес, Дж.С.Милль, Э.Пизани, Д.Скотт, И.Фишер, Дж.Хикс.

Людвиг фон Мизес утверждал, что «Отчет о финансовых результатах – это хладнокровный и неподкупный трибунал, оценивающий все поступки и всю хозяйственную деятельность» [34]. Л.фон Мизес писал, что руководитель дочернего предприятия, либо управляющий не будет тратить деньги, покупая товары и услуги, не будет нанимать некомпетентных помощников и работников, не будет увольнять способных сотрудников, чтобы заменить их некомпетентными друзьями или родственниками. Он не будет этого делать, потому что его поступки будут судить счета прибылей и убытков. Не приносящий прибыли филиал рано или поздно должен быть закрыт, и его управляющий потеряет место.

По мнению Я.В.Соколова, отчет о финансовых результатах, характеризующий в динамике деятельность организации, раскрывает связь между прошлыми и настоящими отчетными периодами, показывая, за счет чего произошли изменения в бухгалтерском балансе. В своей книге «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» Я.В.Соколов приводит мнения различных представителей бухгалтерской мысли о том, какая из форм отчетности важнее: бухгалтерский баланс или отчет о финансовых результатах.

В то же время, по мнению знаменитого американского экономиста Ирвинга Фишера, отчет о финансовых результатах является причиной, а баланс лишь его следствием, потому что ресурсы фирмы – это следствие потока (оборота) капитала [41]. Но другой американский ученый Д.Скотт придерживается противоположной позиции, утверждая, что прибыль – это результат эффективности использования ресурсов, следовательно, баланс – причина, а отчет о финансовых результатах – это следствие. С точки зрения Соколова Я.В. данные противоречия являются несущественными, поскольку это сравни дискуссии о том, «что первично – яйцо или курица» [34].

Также Соколов Я.В. утверждает, что в Европейских странах решающее значение придают балансу, а в Соединенных Штатах Америки – отчету о финансовых результатах. Так как в Европе для принятия инвестиционных решений больше надеются на возможность привлечения кредитов. Банк интересуется имущественным положением фирмы: сможет ли фирма погасить свой долг. В этом случае важным становится бухгалтерский баланс. В США же акцент делается на инвесторов, поскольку они финансируют предприятия. Их же больше интересует прибыльность бизнеса, в связи с чем отчет о финансовых результатах приобретает первостепенное значение.

По мнению С.В.Камысовской и Т.В.Захаровой важнейшей формой выражения деловой активности организаций выступает величина текущего финансового результата за определенный период от их предпринимательской, инвестиционной и финансовой деятельности [36]. Конечный финансовый результат отражается в бухгалтерском учете в отчете о финансовых результатах. По мнению этих авторов, сведения о финансовых результатах рассматриваются как наиболее значимая по своей информационной сущности часть бухгалтерской отчетности организации. Отчет о финансовых результатах отражает динамику оперативной ее деятельности за отчетный период.

Ю.И.Сигидов, Е.А.Оксанич, М.С.Рыбьянцева считают, что отчет о финансовых результатах является важным источником информации для

всестороннего анализа получения прибыли. По их мнению, информация, представленная в отчете, позволяет всем заинтересованным пользователям сделать вывод о том, насколько эффективна деятельность данной организации и насколько оправданы и выгодны вложения в ее активы [38].

В России, Отчет о финансовых результатах формируется в соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а именно, все доходы и расходы должны быть выделены и раздельно раскрыты.

Так в «Отчете о финансовых результатах» отражаются доходы как обычных видов деятельности, закрепленных в Уставе организации, так и прочие доходы за отчетный период, в том числе проценты, полученные от других юридических лиц, доходы от участия в других организациях. Кроме того, данная форма бухгалтерской отчетности позволяет увидеть и понесенные организацией за истекший период расходы, как от основной, так и от прочих видов деятельности.

Информация о себестоимости продукции, показанная в сравнении с прошлым отчетным периодом служит источником информации об эффективности производства: при пересчете себестоимости продукции, работ, услуг и выручки от реализации можно увидеть результаты производственной деятельности (рост или спад основной деятельности, увеличение или уменьшение себестоимости единицы продукции).

При этом в «Отчет о финансовых результатах» дает информацию о порядке формирования себестоимости: включении в себестоимость или выделении из нее управленческих и коммерческих расходов, и, соответственно, формировании полной или неполной себестоимости продукции (товаров, работ, услуг).

Четкое представление о характере доходов и расходов, отражаемых в отчете о прибылях и убытках, дает возможность правильно оценивать - их структуру и динамику, способность организации генерировать доходы и

контролировать расходы; позволяет увязывать выводы об изменениях в финансовом состоянии организации с оценкой финансового результата.

Отражаемые в Отчете показатели отложенных налоговых активов и обязательств, а также текущего налога на прибыль являются источником информации о расчетах с налоговыми органами, и увязывает бухгалтерскую и налоговую отчетность.

Немалую роль в раскрытии финансового состояния организации играют расшифровки отдельных прибылей и убытков, поскольку они дают возможность увидеть причины увеличения или уменьшения полученной за отчетный год чистой прибыли (убытка).

Показатель чистой прибыли (убытка), отраженный в Отчете о финансовых результатах, является окончательным показателем финансовой деятельности организации. Он служит источником для расчета базовой прибыли (убытка) на акцию и разводненной прибыли (убытка) на акцию и представляет немалый интерес для внешних пользователей: акционеров и учредителей данного юридического лица. Динамика развития организации на основании данных этой формы бухгалтерской отчетности позволяет прогнозировать получение прибылей или убытков, а также дивидендов, что представляет интерес как для внешних пользователей (налоговых органов, кредиторов, акционеров), так и для внутренних пользователей [35].

Данные Отчета о финансовых результатах служат основной для расчетов эффективности использования оборотного капитала, определения рентабельности активов, собственного капитала, рентабельности продаж и построения прогнозов о размерах прибыли на следующий отчетный период.

Отраженная в нем информация позволяет увидеть доходы, как от основной, так и от прочих видов деятельности, и соответствующие им расходы. Кроме того, показатели чистой прибыли (убытка), приведенные за два отчетных периода, позволяют судить о тенденциях в развитии организации и служат основой для последующих прогнозов деятельности.

Данные о базовой и разводненной прибыли на акцию представляют немалый интерес для акционеров и учредителей юридического лица.

Таким образом, рассмотренные мнения различных авторов о значении отчета о финансовых результатах важны для развития бухгалтерской отчетности. Каждый из них по-своему интерпретирует роль отчета о финансовых результатах, но в итоге, они приходят к единому мнению, что отчет о финансовых результатах играет важную и более значимую роль в хозяйственной жизни.

Отчет о финансовых результатах, обобщает информацию о деятельности организации (полученных ей доходах и соответствующих им расходах) за отчетный период. Кроме того, в данной форме отчетности отражаются значения показателей чистой прибыли (убытка) полученных как за отчетный, так и за аналогичный ему предшествующий периоды, и размеры дивидендов по обыкновенным и привилегированным акциям. Таким образом, Отчет о финансовых результатах, являющийся одной из основных форм бухгалтерской отчетности, служит источником информации о финансовом состоянии организации, как за истекший отчетный период, так и за аналогичный предшествующий.

1.3. Нормативно-правовое регулирование учета и формирования финансовых результатов

Бухгалтерский учет в Российской Федерации организуется исходя из сложившейся системы нормативного регулирования в рыночной экономике, которая определяет установленную государством совокупность обязательных правил и норм организации и ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской отчетности в хозяйствующих субъектах (организациях, предприятиях). Совокупность действующих правил и норм в учете, обязательных к применению, позволяет рассматривать бухгалтерский учет

как систему, организуемую в каждом хозяйствующем субъекте и выполняющую определенные функции.

В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учет и состав финансовых результатов. Степень их значимости по влиянию на организацию учета финансовых результатов определяется уровнем соответствующего документа.

Основные нормативные документы, регулирующие финансовые результаты деятельности предприятия:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.11г. № 402-ФЗ;
- Налоговый кодекс Российской Федерации часть 2;
- Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению и другие.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете в целом состоит из Федерального закона № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учете», устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации и является первым уровнем регулирования бухгалтерского учета. Второй уровень составляют положения по бухгалтерскому учету. Все остальные нормативные акты и методические указания образуют систему третьего уровня. Отдельный четвертый уровень составляют документы, формирующие учетную политику организации.

В Законе «О бухгалтерском учете» устанавливается система нормативного регулирования бухгалтерского учета, в частности в статье 4 говорится, что законодательство Российской Федерации о бухгалтерском

учете состоит из Федерального закона, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

В самом Законе нет прямых упоминаний о финансовых результатах и системе их учета. В ст. 5 Закона «Объекты бухгалтерского учета», указывается, что объектами бухгалтерского учета являются «...5) доходы; 6) расходы...». А в ст. 14 «финансовый результат» упоминается в составе бухгалтерской отчетности, которая включает бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах [2].

В Налоговом Кодексе в частности в гл 25 «Налог на прибыль» раскрывается порядок определения прибыли предприятия, подлежащей налогообложению, при этом представлен перечень всех доходов и расходов, которые применяются при формировании налоговой базы при исчислении налога на прибыль [1].

Важнейшим элементом регулирования бухгалтерского учета являются Положения по бухгалтерскому учету (второй уровень нормативного регулирования). В этих нормативных документах устанавливаются принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета. Все Положения по их направленности можно подразделить на три группы:

- общие принципы раскрытия информации;
- активы и обязательства организации;
- финансовые результаты деятельности организации.

В Положениях, определяющих общие принципы раскрытия информации, значительное место уделено вопросам организации учета финансовых результатов и представлению их в бухгалтерской отчетности. К Положениям, регулирующим общие принципы бухгалтерского учета финансовых результатов, прежде всего относится Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Данное Положение определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству Российской

Федерации, независимо от их организационно-правовой формы (кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений, а также взаимоотношения организации с внешними потребителями бухгалтерской информации.

Согласно «Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» и другим российским стандартам, прибыли и убытки от хозяйственных операций выявляются путем соотнесения доходов и расходов по этим операциям за один и тот же период [3].

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 раскрывает состав бухгалтерской отчетности, содержание статей, содержащихся в отчетности, а также основные принципы которые необходимо соблюдать при составлении бухгалтерской отчетности [6]. Приказом Минфина РФ №66 н, представлены утвержденные формы отчетности организации [4].

К Положениям, устанавливающим принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета и формирования состава финансовых результатов организации относятся Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Доходы и расходы предприятия определяются в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и «Расходы организации» ПБУ 10/99. Доходами считаются увеличения экономических выгод предприятия в результате поступления различного вида активов (материальных и денежных ценностей) и/или погашения обязательств перед другими субъектами, приводящие к увеличению капитала (за исключением вкладов в уставный капитал). Расходами соответственно считаются уменьшения экономических выгод в результате выбытия активов и/или увеличения обязательств предприятия перед другими субъектами

рыночных отношений, приводящие к уменьшению капитала (за исключением изъятий из уставного капитала) [8, 9].

Также этими положениями:

- определено понятие доходов и расходов (п.2 гл. 1 ПБУ 9/99; п.2 гл. 1 ПБУ 10/99);
- установлен перечень прочих доходов и расходов;
- сформулированы критерии признания доходов и расходов;
- установлен порядок раскрытия информации о доходах и расходах в бухгалтерской и налоговой отчетности.

В Положениях по бухгалтерскому учету правила формирования доходов и расходов рассматриваются в их синхронизации и сопоставлении для получения результирующего финансового показателя — прибыли или убытка. Финансовый результат деятельности организации характеризует ее положение на рынке, успешность управления, капитализацию компании и другие аспекты, интересующие всех пользователей финансовой отчетности. Достоверные показатели прибыли (убытка), понятные и позволяющие получать однозначные выводы при пользовании бухгалтерской отчетностью, возможны в том случае, если они формируются на основе унифицированных и общеизвестных правил.

Через эти Положения определяется финансовый результат, а также способы и аспекты учета финансовых результатов, являющиеся предметом других Положений.

Кроме указанных нормативных документов прямое отношение к бухгалтерскому учету финансовых результатов имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 24.12.10 № 186н). С помощью правил, установленных этим актом, формируется локальная, но весьма важная информация о расчетах по налогу на прибыль, интегрированная в подсистему учета финансовых результатов.

Целью ПБУ 18/02 является сближение бухгалтерского и налогового учета по нормам главы 25 НК РФ в части расчета налога на прибыль. Бухгалтерская прибыль (убыток), отраженная в Отчете о финансовых результатах, как правило, не совпадает с налогооблагаемой прибылью (убытком), отраженной в Налоговой декларации по налогу на прибыль организаций. Применение данного ПБУ позволит отразить в бухгалтерском учете и отчетности разницу между налогом на бухгалтерскую прибыль и той суммой налога на прибыль, которую вы реально должны уплатить в бюджет [11].

Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/10) устанавливает порядок отражения условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации [10].

В свою очередь, к Положениям, определяющим представление в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей финансовых результатов относятся:

- Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008);
- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99);
- Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010).

Базовые правила и принципы представления в бухгалтерской отчетности показателей финансовых результатов, регламентируемых вышеуказанными Положениями, нашли свое развитие в документах третьего уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. В частности в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению,

утвержденных Приказом МФ РФ № 94н от 31.10 2000 (в ред. от 08.11.2010 г). Планом счетов для учета финансовых результатов предусмотрен ряд счетов:

- информация о доходах и расходах по обычным видам деятельности обобщается на счете 90 «Продажи»;
- о прочих доходах и расходах — на счете 91 «Прочие доходы и расходы»;
- о чрезвычайных доходах и расходах — на счете 99 «Прибыли и убытки», на данном счете формируется итоговый результат деятельности предприятия;
- о чистой прибыли (непокрытых убытках), находящейся в распоряжении предприятия, после уплаты всех обязательных платежей – на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [5].

В Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств раскрыт перечень случаев, при которых проведение инвентаризации, является обязательным. В частности инвентаризация проводится перед составлением годовой финансовой отчетности, с целью достоверного отражения информации об имуществе организации и ее обязательствах. Также в этом документе раскрыт порядок проведения инвентаризации и отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета, в том числе на счетах учета финансовых результатов [12].

Четвертый уровень составляют юридические документы предприятия, формирующие учетную политику предприятия. Учетная политика представляет собой совокупность способов ведения учета, принятых на предприятии. Предприятию предоставляется выбор формы бухгалтерского учета, внутренней отчетности, способа начисления амортизации, установления метода оценки потребленных производственных запасов, оценки товара, метода определения выручки от реализации. Совокупность всех этих элементов может в значительной степени влиять на формирование финансового результата и его размер [7].

Итак, законодательство о бухгалтерском учете в настоящее время представляет собой самостоятельную отрасль права. При этом состав нормативных актов неуклонно расширяется. В нормативных документах устанавливаются принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета. При этом практически во всех Положениях, регламентирующих принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств имеется пункт или их ряд, определяющий взаимосвязь рассматриваемого объекта с организацией учета финансовых результатов.

2. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ НА ПРИМЕРЕ БЕЛГОРОДСКОГО ОБЛПОТРЕБСОЮЗА

2.1. Организационно-экономическая характеристика предприятия и его финансового состояния

Потребительская кооперация – система потребительских обществ и их союзов разных уровней, созданных в целях удовлетворения материальных и иных потребностей их членов.

Кооперация основывается на кооперативных принципах и ценностях: добровольность, демократичность, независимость, равенство, взаимопомощь, взаимная ответственность, справедливость и солидарность.

Белгородский Облпотребсоюз является ровесником области, он создан 8 мая 1954 года, в его состав вошли 30 райпотребсоюзов, 153 потребительских обществ.

Компания Белгородский Облпотребсоюз зарегистрирована 27 сентября 1991 года, юридический адрес: 308000, г. Белгород, ул. Попова, д. 34.

Основным видом деятельности Облпотребсоюза является: «Консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления». Организация также осуществляет деятельность по следующим неосновным направлениям:

- пищевые продукты замороженные в неспециализированных магазинах (розничная торговля);
- пищевые продукты незамороженные в неспециализированных магазинах (розничная торговля);
- алкогольные напитки, кроме пива (розничная торговля);
- пиво (розничная торговля);
- сдача в аренду нежилых помещений и др. (Приложение 1).

В новых условиях хозяйствования потребительская кооперация области, сочетая производственные и общественные функции, используя

рыночные инструменты хозяйствования, превратилась в универсальный общественно-значимый сектор экономики.

Обслуживает почти треть населения области, имеет свыше 1500 предприятий всех сфер деятельности. Осуществляет деятельность по 10 отраслевым направлениям: торговля, общественное питание, закупки сельскохозяйственной продукции и сырья, промышленность, строительство, автомобильный транспорт, подготовка кадров и другие.

Ведущей отраслью потребительской кооперации является торговля, на ее долю приходится почти 2/3 от совокупного объема деятельности.

Розничную торговлю осуществляют 793 магазина. Из них свыше 80% работают круглосуточно и на непрерывной рабочей неделе, 10 - по методу самообслуживания.

Получила дальнейшее развитие и укрепление материально-техническая база, созданы современные магазины с высоким уровнем организации торговли. Обслуживание малонаселенных пунктов осуществляют свыше 50 автомагазинов, предприятий мелкорозничной торговой сети и магазинов на дому. В потребительской кооперации имеется 175 предприятий общественного питания, которые могут одновременно принять около 7 тысяч посетителей.

Особой популярностью пользуются у населения магазины и отделы «Кулинария», кафе и бары, предлагающие высокое качество блюд и широкий спектр услуг. Половину объема деятельности отрасль получает за счет производства и реализации собственной продукции. Потребительская кооперация является надежным партнером сельских жителей в закупках сельскохозяйственной продукции. Почти 600 кооперативных предприятий, включая магазины, заготпункты, склады ведут закупки сельхозпродуктов и сырья по 24 видам.

Ассортимент закупаемого сырья постоянно расширяется. Более половины в общем объеме заготовительного оборота потребительской кооперации занимает продукция, закупаемая у сельского населения.

Организационная структура Белгородского Облпотребсоюза представлена в Приложении 2.

Согласно структуре, высшим органом управления Облпотребсоюза является общее собрание представителей потребительского общества, которое полномочно решать все вопросы, касающиеся деятельности потребительского общества, в том числе подтверждать или отменять решения совета и правления потребительского общества.

Общему собранию потребительского общества подотчетна ревизионная комиссия потребительского общества, имеющая своего председателя. Она контролирует соблюдение устава потребительского общества, его хозяйственную, финансовую деятельность, а также деятельность созданных потребителем обществом организаций, структурных подразделений, представительств и филиалов.

Также общему собранию подотчетен совет потребительского общества, имеющий своего председателя. Совет представляет интересы пайщиков потребительского общества, защищает их права, т.е. осуществляет те полномочия, которые определены настоящим Законом и уставом потребительского общества, за исключением полномочий, отнесенных к исключительной компетенции общего собрания потребительского общества.

Совету потребительского общества подотчетно правление потребительского общества, имеющее председателя и создаваемое для руководства хозяйственной деятельностью потребительского общества.

В свою очередь, председателю правления Белгородского Облпотребсоюза подотчетны:

1. Зам. председателя правления по финансам.
2. Зам. председателя правления по экономике.
3. Главный бухгалтер, который осуществляет контроль за ведением бухгалтерского учета на предприятии.

Кроме того вышеперечисленные должностные лица также имеют в подчинении работников, которые выполняют свои полномочия.

Основным источником информации о результатах финансово-экономической деятельности Облпотребсоюза, является ее бухгалтерская отчетность (Приложение 3 - 15). Используя данные бухгалтерской отчетности, в таблице 1, проведен сравнительный анализ основных экономических показателей общества за 2014 – 2016 гг. При расчете показателей применялись методы экономического анализа [27, 31].

Таблица 1

Основные экономические показатели Белгородского Облпотребсоюза за 2014 – 2016 гг.

Наименования показателей	Годы			Отклонение			
	2014г.	2015г.	2016г.	Абсолютное (+,-)		Относительное %	
				2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г от 2014г	2016г. от 2015г.
2	3	4	5	6	7	8	9
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг.(тыс.руб)	32676	15408	11052	-17268	-4356	47%	72%
Себестоимость продаж, тыс. руб.	15803	3666	4902	-12137	1236	23%	134%
Прибыль (убыток) от продаж тыс.руб.	16873	11742	6150	-5131	-5592	70%	52%
Чистая прибыль (убыток) отчётного периода, тыс. руб.	14272	12764	30298	-1508	17534	89%	237%
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	13527	13463	12606	-64	-857	100%	94%
Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, тыс.руб.	9603	11502	21273	1899	9771	120%	185%
Среднегодовая сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	3491	2400	1875	-1091	-525	69%	78%
Среднесписочная численность работников, чел.	36	29	17	-7	-12	81%	59%
Производительность труда руб.	907,67	531,31	650,12	-376,36	118,81	59%	122%
Фондоотдача, руб.	2,4	1,1	0,9	-1,3	-0,3	47%	77%
Фондоёмкость, руб.	0,4	0,9	1,1	0,5	0,3	211%	131%
Уровень рентабельности, %	90%	348%	618%	258%	270%	386%	178%
Рентабельность продаж, %	52%	76%	56%	25%	-21%	148%	73%

Как видно из таблицы 1, несмотря на значительный рост чистой прибыли в отчетном периоде на 137% по сравнению с предыдущим годом, большинство показателей характеризуются тенденцией спада.

Прибыль от продаж в 2016г. снизилась по сравнению с предыдущими периодами и составила 6 150 тыс.руб., что на 48% меньше предыдущего года. Уменьшение произошло за счет снижения объемов продаж и роста себестоимости. Продажи в обществе являются достаточно рентабельными, однако четко прослеживается тенденция снижения данного показателя. В частности в 2016г. рентабельность продаж уменьшилась на 27% по сравнению с 2015г.

Наблюдается и сокращение материально-технической базы, среднегодовая стоимость основных средств на протяжении всего исследуемого периода снижается. На фоне снижения выручки, данные факторы оказали отрицательное влияние на такие показатели как фондоотдача, величина которой постоянно снижается (от 2,4 руб. в 2014г. до 0,9 руб. в 2016г.) и фондоемкость, значение которой, соответственно растет – 0,4 руб. в 2014г. и 1,1 руб. в 2016г.

Также наблюдается значительный рост дебиторской задолженности, что говорит об отвлечении собственных средств из оборота и снижении кредиторской задолженности. На конец 2016г. дебиторская задолженность превышала кредиторскую более чем в 11 раз. Отсутствие значительной кредиторской задолженности с одной стороны свидетельствует о платежеспособности предприятия, но с другой говорит о том, что Белгородский Облпотребсоюз не достаточно интенсивно использует коммерческие кредиты по отсрочкам платежей со своими кредиторами.

Отрицательным моментом является и тенденция сокращения численности работников, что также свидетельствует о снижении деловой активности Белгородского Облпотребсоюза.

Для формирования более полной информации о состоянии предприятия в таблице 2 представлен сравнительный анализ структуры

имущества Белгородского Облпотребсоюза и источников, за счет которых данное имущество было сформировано. Источником информации для проведения исследования послужили данные бухгалтерского баланса предприятия и пояснительных записок за 2014 – 2016 гг. (Приложение 3, 8, 9, 14, 15).

Таблица 2

Структура имущества и источники его формирования Белгородского
Облпотребсоюза за 2014 – 2016 гг

Показатель	Значение показателя					Изменение за анализируемый период	
	в тыс. руб.			в % к валюте баланса		в тыс. руб. 31.12.2014	± % ((гр.4-гр.2) : гр.2)
	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2014	31.12.2015		
1	2	3	4	5	6	7	8
АКТИВ							
1. Внеоборотные активы	14 493	17 852	11 801	29,7	17	-2 692	-18,6
в том числе:							
основные средства	13 501	13 425	11 786	27,7	17	-1 715	-12,7
нематериальные активы	–	–	–	–	–	–	–
2. Оборотные, всего	34 280	33 422	57 443	70,3	83	+23 163	+67,6
в том числе:							
запасы	3 432	1 595	1 002	7	1,4	-2 430	-70,8
дебиторская задолженность	11 244	11 759	30 787	23,1	44,5	+19 543	+173,8
денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	19 604	20 068	25 654	40,2	37	+6 050	+30,9
ПАССИВ							
1. Собственный капитал							
в том числе:							
целевые средства	46 566	48 682	68 086	95,5	98,3	+21 520	46,2
фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	7 731	7 655	9 081	15,9	13,1	1 350	17,5
резервный и иные целевые фонды	14 392	15 270	12 659	29,5	18,3	-1 733	-12,0
2. Долгосрочные обязательства, всего	–	–	–	–	–	–	–
3. Краткосрочные обязательства, всего	2 207	2 592	1 158	4,5	1,7	-1 049	-47,5
в том числе:							
заемные средства	–	1 002	–	–	–	–	–
Валюта баланса	48 773	51 274	69 244	100	100	+20 471	+42

Структура активов организации на 31.12.2016 характеризуется соотношением: 17% внеоборотных активов и 83% текущих. Активы организации за весь период увеличились на 20 471 тыс. руб. (на 42%). Отмечая увеличение активов, необходимо учесть, что собственный капитал увеличился еще в большей степени – на 46,2%. Опережающее увеличение собственного капитала относительно общего изменения активов следует рассматривать как положительный фактор [30].

Рост величины активов организации связан с ростом следующих позиций актива бухгалтерского баланса (в скобках указана доля изменения статьи в общей сумме всех положительно изменившихся статей):

- дебиторская задолженность – 19 543 тыс. руб. (76,4%)
- денежные средства и денежные эквиваленты – 4 052 тыс. руб. (15,8%)
- краткосрочные финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) – 1 998 тыс. руб. (7,8%)

Одновременно, в пассиве баланса прирост наблюдается по строкам:

- целевые средства – 21 903 тыс. руб. (91,%)
- фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества – 1 350 тыс. руб. (17,5%)

Среди отрицательно изменившихся статей баланса можно выделить «запасы» в активе и «резервный капитал» в пассиве (-2 430 тыс. руб. и -1 733 тыс. руб. соответственно).

По состоянию на 31.12.2016 значение собственного капитала составило 68 086,0 тыс. руб. В течение анализируемого периода имело место сильное повышение собственного капитала (+21 520,0 тыс. руб.).

В таблице 3 и 4 проведен анализ ликвидности предприятия и путем сравнения активов сгруппированных по степени ликвидности и пассивов, сгруппированных по степени срочности погашения, определено выполнение условий ликвидности баланса [16].

Таблица 3

Расчет коэффициентов ликвидности Белгородского Облпотребсоюза
за 2014 – 2016 гг

Показатель ликвидности	Значение показателя			Изменение показателя (гр.4- гр.2)	Рекомендованное значение
	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016		
1	2	3	4	5	6
Денежные средства	1569	592	5621	x	x
Финансовые вложения	18035	19476	20033	x	x
Дебиторская задолженность	11244	11759	30787	x	x
Оборотные средства	34280	33422	57443	x	x
Краткосрочные обязательства	2207	2592	1158	x	x
1. Коэффициент текущей (общей) ликвидности	15,53	12,89	49,61	34,07	2 и более.
2. Коэффициент быстрой ликвидности	13,98	12,28	48,74	34,76	1 и более.
3. Коэффициент абсолютной ликвидности	8,88	7,74	22,15	13,27	0,2 и более.

На последний день анализируемого периода коэффициент текущей (общей) ликвидности полностью укладывается в норму (49,61 при нормативном значении 2). В течение анализируемого периода коэффициент вырос на 34,07.

Коэффициент быстрой ликвидности также имеет значение, укладывающееся в норму (48,74). Это говорит о наличии у организации ликвидных активов, которыми можно погасить наиболее срочные обязательства. В течение всего периода коэффициент быстрой ликвидности сохранял нормативное значение.

При норме 0,2 значение коэффициента абсолютной ликвидности составило 22,15. За весь рассматриваемый период коэффициент вырос на 13,27.

Следует отметить, что достаточно высокие показатели ликвидности объясняются в первую очередь, за счет небольшой величины краткосрочных обязательств, по сравнению с ликвидными активами.

В таблице 4, проведен анализ ликвидности баланса предприятия на конец отчетного периода. Анализ производился на основании данных баланса Белгородского Облпотребсоюза за 2016 год (Приложение 3, 9).

Таблица 4

Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения Белгородского Облпотребсоюза

Активы по степени ликвидности	На конец отчетн. периода, тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Норма	Пассивы по сроку погашения	На конец отчетн. периода тыс. руб.	Прирост за анализ. период, %	Излишек/недостаток платеж. средств тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
1	2	3	4	5	6	7	8
А1. Высоколиквидные активы (ДС + КФВ)	25 654	+30,9	≥	П1. Наиболее срочные обязательства (КЗ)	1 158	-47,5	+24 496
А2. Быстрореализуемые активы (КДЗ)	30 787	+173,8	≥	П2. Средне-срочные обязательства (КО - КЗ)	0	-	+30 787
А3. Медленно реализуемые активы (ПОА)	1 002	-70,8	≥	П3. Долгосрочные обязательства (ДО)	0	-	+1 002
А4. Труднореализуемые активы (ВА)	11 801	-18,6	≤	П4. Постоянные пассивы (СК)	68 086	+46,2	-56 285

В таблице использовались следующие сокращения:

ДС – денежные средства;

КФВ – краткосрочные финансовые вложения;

КДЗ – краткосрочная дебиторская задолженность

ПОА – прочие оборотные активы, не вошедшие в первые две группы;

ВА – внеоборотные активы.

КЗ – кредиторская задолженность;

КО (ДО) – краткосрочные (долгосрочные) обязательства;

СК – собственный капитал.

Как видно из таблицы, на последний день анализируемого периода соблюдаются все четыре неравенства, что говорит об идеальном соотношении активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения.

Важное значение для успешной деятельности предприятия, имеет его финансовая устойчивость. В таблице 5 проведен анализ финансовой устойчивости предприятия, путем сравнения наличие запасов и разного вида источников, которые находятся в распоряжении Белгородского Облпотребсоюза. По результатам анализа определен тип финансовой устойчивости исследуемого предприятия на начало и на конец 2016 года.

Таблица 5

Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя			Излишек (недостаток)*		
	на 31.12.2014	на 31.12.2015	на 31.12.2016	на 31.12.2014	на 31.12.2015	на 31.12.2016
1	2		3	4	5	6
Величина запасов и затрат	3 432	1 595	1 002	-	-	-
СОС ₁ (рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов)	32 073	30 830	56 285	+28 641	+29 235	+55 283
СОС ₂ (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов)	32 073	30 830	56 285	+28 641	+29 235	+55 283
СОС ₃ (рассчитанные с учетом долгосрочных пассивов, так и краткосрочной задолженности)	32 073	33 422	56 285	+28 641	+31 827	+55 283

*Излишек (недостаток) СОС рассчитывается как разница между собственными оборотными средствами и величиной запасов и затрат.

По всем трем вариантам расчета на 31.12.2016 наблюдается покрытие собственными оборотными средствами имеющихся у организации запасов, поэтому финансовое положение по данному признаку можно характеризовать как абсолютно устойчивое. При этом нужно обратить внимание, что все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов в течение анализируемого периода улучшили свои значения.

Характеризуя экономические показатели Белгородского Облпотребсоюза, с одной стороны можно отметить достаточно неплохие итоговые результаты деятельности: рост чистой прибыли, положительная рентабельность, рост имущества и источников его формирования, наличие высоколиквидных активов для расчетов по текущим обязательствам, абсолютно ликвидную структуру баланса, абсолютно устойчивое финансовое состояние. Но с другой стороны, многие факторы говорят о спаде деловой активности, так следует отметить снижение выручки от продаж, при росте себестоимости продаж это привело к уменьшению прибыли от продаж, снижение среднегодовой стоимости основных средств, фондоотдачи, рост фондоемкости, сокращение численности.

Руководству Белгородского Облпотребсоюза необходимо проанализировать все факторы оказывающие негативное влияние на развитие предприятия и выработать стратегию поступательного развития.

2.2. Особенности организация системы бухгалтерского и налогового учета в Белгородском Облпотребсоюзе

Деятельность потребительского общества регламентируется положениями Гражданского Кодекса РФ (ГК РФ), Закона РФ от 19.06.1992 № 3085-1 «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их

союзах) в Российской Федерации», Федерального закона от 12.01.1996 № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», другими нормативными актами.

Согласно п. 1 ст. 26 Закона № 3085-I потребительское общество обязано вести бухгалтерский учет, а также представлять финансовую отчетность в порядке, установленном законодательством РФ. Совет и правление потребительского общества несут ответственность за достоверность информации, содержащейся в годовом отчете и бухгалтерском балансе, полноту и достоверность информации, предоставляемой государственным органам, союзам потребительских обществ, пайщикам, а также за достоверность информации, предоставляемой для публикации в средствах массовой информации.

Таким образом, потребительское общество обязано осуществлять ведение бухгалтерского учета, руководствуясь нормами Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями о бухгалтерском учете, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н.

Бухгалтерский учет в Белгородском Облпотребсоюзе осуществляется отдельным структурным отделением, состоящим из главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера и двух бухгалтеров первой и второй категории. Главный бухгалтер и его заместитель, а также бухгалтер первой категории имеют высшее профессиональное образование, бухгалтер второй категории имеет среднеспециальное образование (Приложение 2).

План счетов (Инструкция по применению Плана счетов) не устанавливает особенностей организации и ведения бухгалтерского учета потребительскими кооперативами (обществами). Поэтому, при формировании учетной политики главный бухгалтер Белгородского Облпотребсоюза (в части рабочего плана счетов) и при отражении в учете

результатов отдельных хозяйственных операций руководствуется общеметодологическими подходами, сформулированными в Инструкции по применению Плана счетов.

В Белгородском Облпотребсоюзе, разработана и утверждена учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, а также рабочий план счетов общества (Приложение 16 - 18).

Источниками формирования имущества потребительского общества являются паевые взносы пайщиков, доходы от предпринимательской деятельности потребительского общества и созданных им организаций, а также доходы от размещения его собственных средств в банках, ценных бумаг и иные источники, не запрещенные законодательством Российской Федерации.

В соответствии с рабочим Планом счетов в Белгородском Облпотребсоюзе, для обобщения информации о всех видах расчетов с членами общества предназначен синтетический счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов» (Приложение 18).

Роль уставного капитала в потребительском союзе играет паевой фонд.

Схема бухгалтерских проводок по формированию первоначального объема имущества и источников его приобретения отражается по дебету счета 75 в корреспонденции со счетом 80 «Уставный капитал».

При фактическом поступлении сумм паевых взносов в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.

Вступительные взносы, хотя и вносятся одновременно с паевыми (вносимыми полностью или частично), отражению в составе расчетов с учредителями не подлежат, так как их экономическое содержание отлично от экономического содержания взносов в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ.

В Белгородском Облпотребсоюзе они отражаются на отдельном субсчете, открываемом к синтетическому счету 86 «Целевое финансирование», субсчет 86.02 «Прочее целевое финансирование и поступление». Начисление задолженности отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76.86 «Начисление средств целевого финансирования» и кредиту счета 86.02 «Прочее целевое финансирование и поступление».

Аналитический учет в Облпотребсоюзе, организован, по каждому пайщику.

Согласно Уставу общество формирует резервный фонд и фонд развития потребкооперации.

Резервный фонд предназначен для покрытия убытков от чрезвычайных обстоятельств. Его учет ведется на счете 82 «Резервный капитал», субсчет 82.01 «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» в корреспонденции со сч. 84 «Нераспределенная прибыль».

Отчисления в фонд развития потребкооперации отражаются на счете 82 «Резервный капитал», субсчет 82.02 «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами» в корреспонденции со сч. 84 «Нераспределенная прибыль».

В то же время следует отметить, что начиная с 2017г. Белгородский Облпотребсоюз, все фонды формирует на сч. 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со сч. 84 «Нераспределенная прибыль» (Приложение Ан сч.84), однако данное изменение в учете фондов, ни в Учетной политике общества, ни в рабочем плане счетов не отражены.

Так как Облпотребсоюз, является некоммерческой организацией, то согласно законодательству, амортизация основных средств отражается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Однако, на практике в Белгородском Облпотребсоюзе, начисленная амортизация параллельно со счетом 010, отражается на сч. 82 «Добавочный капитал» в корреспонденции со сч. 44.01 «Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность».

Доходы от обычных видов деятельности формируются на сч. 90 «Продажи». Аналитический учет ведется по видам оказанных услуг.

Операционные и внереализационные расходы учитываются на сч. 91 «прочие доходы и расходы».

Конечный финансовый результат деятельности правления формируется на сч. 99 «Прибыли и убытки» к сч. открываются субсчета: 91.01 «Прочие доходы», 91.02 «Прочие расходы», 91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря со сч. 99 «Прибыли и убытки» в кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль».

Распределение прибыли осуществляется по итогам года в соответствии с Уставом и утверждается на собрании представителей, которая направляется на формирование фондов потребкооперации и содержания аппарата.

В соответствии со статьей 24 Закона о потребительской кооперации доходы потребительского общества, полученные от его предпринимательской деятельности, после внесения обязательных платежей в соответствии с законодательством Российской Федерации направляются в фонды потребительского общества, для осуществления расчетов с кредиторами и (или) кооперативных выплат.

Размер кооперативных выплат, определяемый общим собранием потребительского общества, не должен превышать 20 процентов от доходов потребительского общества.

Годовой отчет о финансовой деятельности Белгородского Облпотребсоюза, включает:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;
- Отчет о целевом использовании средств;
- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (Приложение 3- 12).

Бухгалтерская отчетность Белгородского Облпотребсоюза подлежит проверке ревизионной комиссией потребительского общества в соответствии с уставом потребительского общества и положением о ревизионной комиссии потребительского общества. Заключение ревизионной комиссии рассматривается на общем собрании потребительского общества.

Особого порядка налогообложения для потребительских обществ и союзов законодательством не предусмотрено. Общество самостоятельно выбирает систему налогообложения и фиксирует ее в учетной политике для целей налогообложения.

Согласно, учетной политики Белгородского Облпотребсоюза, в обществе применяются следующие системы налогообложения:

- розничная торговля находится на едином налоге на вмененный доход (ЕНВД);
- доходы от обычных видов деятельности находятся на упрощенной системе налогообложения (УСН). Объектом налогообложения, является полученный доход, соответственно ставка налога составляет 6% от полученного дохода.

Налоговый учет ведется в Книге учета доходов и расходов в электронном виде. По окончании налогового периода Книга учета доходов и расходов распечатывается на бумаге, прошнуровывается и заверяется подписью руководителя и печатью общества. На каждый очередной

налоговый период открывается новая Книга доходов и расходов (Приложение 16).

Налоговый учет в Облпотребсоюзе ведется бухгалтерской службой в соответствии с требованиями Налогового Кодекса РФ. При ведении налогового учета в обществе используется принцип максимального сближения налогового учета с существующей системой бухгалтерского учета.

Налоговый учет ведется в рамках единой системы бухгалтерского и налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- а) первичные учетные документы (включая справки бухгалтера);
- б) аналитические регистры налогового учета;
- в) расчет налоговой базы по ЕНВД и УСН.

В качестве налоговых регистров организаций используются все формы отчетов, составленные в единой системе бухгалтерского и налогового учета.

Аналитическими регистрами налогового учета являются регистры бухгалтерского учета по всем счетам с номером субсчета, снабженные дополнительной информацией. В необходимых случаях ведутся самостоятельные регистры налогового учета.

Указанные регистры учета в электронном виде, а по окончании расчетного периода выводятся на печать.

Доходами от реализации признается выручка от реализации и внереализованные доходы, учитываемые в соответствии с требованиями НК РФ.

Расходами организации признаются расходы обоснованные и документально подтвержденные налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, которые произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Информация для налогового учета доходов и расходов, относящихся к текущему отчетному (налоговому) периоду, берется из данных

бухгалтерского учета, который позволяет выделить доходы и расходы в соответствии с классификацией согласно НК РФ.

Таким образом, на примере Белгородского Облпотребсоюза были определены особенности организации учета на предприятиях потребительской кооперации. Следует отметить, что несмотря на то, что данные предприятия относятся к некоммерческим предприятиям, они обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет в соответствии с законодательством действующим в отношении коммерческих предприятий.

В исследуемом предприятии учет осуществляется бухгалтерией, как отдельным структурным подразделением. В обществе разработана учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, рабочий план счетов и другие системные документы, необходимые для ведения учета.

Отличительной особенностью Облпотребсоюза является наличие паевого фонда (в коммерческих предприятиях – уставный капитал), образование фонда развития потребкооперации (учитывается на сч. 86 «Целевое финансирование»), начисление износа основных средств на забалансовом сч. 010 «Износ основных средств».

2.3. Порядок формирования показателей Отчета о финансовых результатах

При составлении отчета о финансовых результатах необходимо выполнять требования ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а именно выделять и отдельно раскрывать выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению; доходы от участия в других организациях и прочие доходы. При этом должна быть обеспечена сопоставимость данных за аналогичный период предыдущего года с данными за отчетный период. В случае изменений учетной политики данные за предыдущий год подлежат корректировке. Отражение данных за отчетный

год в Отчете о финансовых показателях ведется в графе четыре, за предыдущий - в графе три (Приложение 4, 10).

При формировании показателей Отчета о финансовых результатах необходимо руководствоваться следующими принципами расчета показателей.

По статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)», показывается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности, признанные организацией в бухгалтерском учете в соответствии с условиями, определенными для ее признания в ПБУ 9/99 «Доходы организации» [21].

В 2016 году в Белгородском Облпотребсоюзе к основным видам деятельности, согласно справки-расчета финансовых результатов, относилась сдача нежилых помещений в аренду, торговая деятельность не осуществлялась (Приложение 7). Выручка от сдачи в аренду, в обществе отражается по кредиту сч. 90 «Продажи» в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и подрядчиками», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» (Приложение 7, 19).

Пример 1. Согласно договору субаренды нежилого помещения № ЮР 02-02 от 14 августа 2017г., Белгородский Облпотребсоюз передает в аренду ИП Чуханцевой О.В. часть нежилого помещения общей площадью 4,5 кв.м., находящегося по адресу: г. Белгород, ул. Попова, д.34. Ежемесячная арендная плата составляет 5 000,00 руб. (Приложение 22, 23). По Акту приема-передачи от 14 августа, помещение было передано субарендатору (Приложение 24).

По окончании отчетного периода, был составлен Акт № 720, свидетельствующий о выполнении сторонами своих обязательств (Приложение Акт).

Данная операция была отражена следующими проводками:

1. Отражена задолженность субарендатора за аренду нежилого помещения:

Дт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт сч. 90.01 «Выручка» 5 000,00 руб.

2. Поступила в кассу выручка за аренду помещения

Дт сч. 50.01 «Касса организации»

Кт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 5 000,00 руб.

Показатель выручки от продаж нарастающим итогом в течение года учитывается на счете 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». При этом сумма выручки уменьшается на сумму налогов, которые начисляются в составе выручки, такие, как налог на добавленную стоимость, акцизы, учитываемые в соответствии с Планом счетов на отдельных субсчетах счета 90 «Продажи».

В таблице 6 представлен порядок формирования строки 2110 Отчета о финансовых результатах Белгородского Облпотребсоюза за 2016г. Таблица составлена на основании данных Анализа сч. 90 «Продажи» за 2016г. (Приложение 19).

Таблица 6

Формирование показателя по стр. 2110 Облпотребсоюза за 2016г.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Поступила в кассу выручка от сдачи нежилых помещений в аренду (руб.)	50.01 «Касса организации»	90.01 «Выручка»	445 698,40
Отражены продажи по платежным картам (руб.)	57.03 «Продажи по платежным картам»	90.01 «Выручка»	7 300,00
Отражена сумма счетов предъявленных покупателям за аренду нежилых помещений (руб.)	62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90.01 «Выручка»	10 599 175,99
Итого (Сумма по стр. 2110 «Выручка»)	-	-	11 052 174,39 или 11 052 тыс.руб.

Несмотря на наличие в Отчете о финансовых результатах отдельного показателя «Проценты к получению», проценты по коммерческому кредиту, предоставляемому покупателям и заказчикам в виде отсрочки платежа, также отражаются по строке «Выручка», согласно ПБУ 10/99.

Следует иметь в виду, что если на предприятии есть доходы, которые признаны в бухгалтерском учете как доходы от обычных видов деятельности в случае их существенности, то они подлежат отражению обособленно: в виде расшифровки к статье «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» или в приложении к отчету о финансовых результатах [22].

По строке 2120 «Себестоимость продаж» отражаются учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам. То есть в расчет принимается суммарный оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»;
- 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- 41 «Товары»;
- 43 «Готовая продукция»;
- 45 «Товары отгруженные» [14].

Определение себестоимости проданных продукции, работ, услуг основывается на требованиях ПБУ 10/99 «Расходы организации» и отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В соответствии с ПБУ 10/99 все расходы, связанные с производством и продажей продукции, товаров, работ и услуг, формируют их себестоимость. Поэтому, несмотря на ограничения в составе расходов, принимаемых для целей налогообложения прибыли, установленные главой 25 НК РФ по таким видам расходов, как на: страхование имущества и работников организации, ремонт основных средств, рекламу, командировочные расходы, представительские расходы в бухгалтерском учете указанные расходы отражаются без ограничений. Корректировка этих расходов производится для целей налогообложения [9].

В Белгородском Облпотребсоюзе к расходам от обычных видов деятельности относятся управленческие расходы, расходы за стоянку автомобилей, коммунальные расходы и расходы связи (Приложение 7).

На основании данных Анализа сч. 90 «Продажи», в таблице 7, представлен порядок формирования данных по стр. 2120 «Себестоимость продаж» Отчета о финансовых результатах Белгородского Облпотребсоюза за 2016 год (Приложение 19).

Таблица 7

**Формирование показателя по стр. 2120 «Себестоимость продаж»
Белгородского Облпотребсоюза за 2016г.**

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Отражена стоимость управленческих расходов, (руб.)	90.02 «Себестоимость продаж»	26 «Общехозяйственные расходы»	3 683 777,76
Отражена задолженность поставщикам и подрядчикам за стоянку автомобиля, коммунальные услуги, услуги связи (руб.)	90.02 «Себестоимость продаж»	60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	7 300,00
Итого (Сумма по стр. 2120 «Себестоимость продаж»)	-	-	4 902 133,77 или 4 902 тыс.руб.

В отчете о финансовых результатах, показатель «Себестоимость продаж» указывается в круглых скобках и при подсчете итогов вычитается.

Данные строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» отчета о финансовых результатах определяются как разница между данными строки 2110 «Выручка (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» и данными строки 2120 «Себестоимость продаж» (Таблица 8).

Таблица 8

Формирование строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» в
Белгородском Облпотребсоюзе за 2016 год

Наименование показателя	Код строки	Сумма, тыс. руб.
Выручка	2110	11 052
Себестоимость продаж	2120	- 4 902
Валовая прибыль	2100	6 150

В случае получения убытка, результат указывается в круглых скобках

В строке «Коммерческие расходы» отражаются расходы, связанные со сбытом продукции у организаций, не занятых торговой деятельностью, и издержки обращения у организаций, занятых торговой деятельностью. Для расчета берется суммарный оборот по дебету счета 90 «Продажи» субсчет «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу». Данный показатель в отчете указывается в круглых скобках.

Так как в 2016г. Белгородский Облпотребсоюз не осуществлял торговую деятельность, то по данной строке в отчете о финансовых результатах стоит прочерк (Приложение 4, 7).

В зависимости от учетной политики коммерческие расходы могут списываться организациями, обычным видом деятельности которых является производство и продажа продукции полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности или частично в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности. Порядок списания и расчета остатка коммерческих расходов устанавливается учетной политикой [37].

Аналогично формируется и Показатель строки 2220 «Управленческие расходы», формируется, если учетной политикой предусмотрено списание

общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 90 «Продажи». В этом случае, расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в качестве условно-постоянных, списываются в дебет счета 90 «Продажи» субсчет «Управленческие расходы». Показатель в отчете, указывается в круглых скобках (без знака минус).

Согласно учетной политике Белгородского Облпотребсоюза, затраты на содержания аппарата управления в течении месяца собираются на сч. 26.02 «Общехозяйственный некоммерческий», затем в пределах бюджета списываются на сч. 86 «Целевой финансирование». Порядок списания управленческих расходов не связанных с торговой деятельностью, но которые носят коммерческий характер (например, сдача нежилых помещений в аренду) в учетной политике не прописан.

За 2016 г. в Отчете о финансовых результатах по данной строке стоит прочерк (Приложение 4).

В строке «Прибыль (убыток) от продаж», стр. 2200, отражается разность между показателем строки «Валовая прибыль» (стр. 2100) и показателями строк «Коммерческие расходы» (стр. 2210) и стр. 2220 «Управленческие расходы» (Таблица 9).

Таблица 9

Формирование строки 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» в
Белгородском Облпотребсоюзе за 2016 год

Наименование показателя	Код строки	Сумма, тыс.руб.
Валовая прибыль (убыток)	2100	6 150
Коммерческие расходы	2210	0
Управленческие расходы	2220	0
Прибыль (убыток) от продаж	2200	6 150

Строку 2310 «Доходы от участия в других организация» заполняют организации, имеющие долю в уставных капиталах других юридических лиц, для которых этот вид деятельности не является основным.

Для расчета показателя доходов от участия в других организациях принимается кредитовый оборот счета 91 «Прочие доходы и расходы»

субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

В Белгородском Облпотребсоюзе данный вид доходов отсутствует, стр. 2320 – не заполняется.

По строке 2320 «Проценты к получению» отражается сумма процентов, которые причитаются организации:

- по займам, предоставленным другим организациям;
- по банковским вкладам;
- по государственным ценным бумагам.

В бухгалтерском учете эти суммы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По строке 2330 «Проценты к уплате» отражаются проценты, которые должна организация заплатить: по ценным бумагам, по выданным займам, за использование банком свободных денежных средств, находящихся на счете организации и т. п.

В бухгалтерском учете эти суммы отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета начисленных процентов.

Пример 2. Согласно справки – расчета финансовых результатов и Анализа сч.91 «Прочие доходы и расходы», в 2016г. Белгородским Облпотребсоюзом были начислены проценты по займам выданным юридическим лицам в сумме – 601 269,34 руб. и проценты по займам выданным работникам предприятия – 4 500,00 руб. (Приложение 7). В бухгалтерском учете на сумму начислены процентов была сделана запись (Приложение 20):

Дт сч. 73.01 «Расчеты по предоставленным займам»	4 500,00
Дт сч. 76.03 «Расчеты по процентам»	601 269,34
Кт сч. 91.01 «Прочие доходы»	605 769,34

Данная сумма, только в тысячах рублей (606 тыс. руб.), отражена в Отчете о финансовых результатах по стр. 2320.

По строке 2330 «Проценты к уплате» отражаются данные по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета: процентов к уплате по выпущенным ценным бумагам, полученным кредитам и займам.

Пример 3. Согласно справки – расчета финансовых результатов и Анализа сч.91 «Прочие доходы и расходы», в 2016г. Белгородским Облпотребсоюзом были начислены проценты по займам подлежащие уплате в сумме – 49 639,34 руб. (Приложение 7). В бухгалтерском учете на сумму начислены процентов была сделана запись (Приложение 20):

Дт сч. 91.02 «Прочие расходы»

Кт сч. 66.02 «Проценты по краткосрочным кредитам» 49 639,34

Данная сумма, округленная до тысяч рублей – 50 тыс. руб., отражена в отчете по стр. 2330 в круглых скобках.

В строке 2340 «Прочие доходы» отражаются операции, учитываемые по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 1 «Прочие доходы».

Пример 4. В соответствии с договором купли-продажи №ЮР 02-02 от 26 июля 2017 г. Белгородский Облпотребсоюз продает ИП Долуденко А.А. бывшую в употреблении мебель на сумму 25 000,00 руб. (Приложение 25).

Согласно Акту о приеме-передаче групп объектов основных средств №БП 000000001 от 26 07. 2017г. мебель была передана покупателю (Приложение 26).

На счете 91, была сделана соответствующая запись (Приложение 27):

1. Отражена сумма доходов от продажи мебели

Дт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт сч. 91.01 «Прочие доходы» 25 000,00

По строке 2350 «Прочие расходы» отражаются операции, учтенные по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчета 2 «Прочие расходы».

По строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражается показатель, рассчитываемый как сумма прибыли (убытка) от продаж, процентов к получению, доходов от участия в других организациях и прочих доходов уменьшенной на проценты к уплате и прочие расходы.

В таблице 10, раскрыт порядок формирования стр. 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» в Белгородском Облпотребсоюзе за 2016г. При построении таблицы учитывались суммы отраженные в Анализе сч. 91 «Прочие доходы и расходы» за 2016 год (Приложение 20).

Таблица 10

Формирование показателя по стр. 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» Белгородского Облпотребсоюза за 2016г.

Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма	
	Дебет	Кредит	руб.	тыс.руб.
Стр. 2200 «Прибыль (убыток)» от продаж			6 150 040,62	6 150
Списана остаточная стоимость выбывших основных средств	91.02 «Прочие расходы»	01.09 «Выбытие основных средств»	3 065 265,99	3 065
Списана стоимость проданных материалов	91.02 «Прочие расходы»	10.09 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»	127 483,17	127
Отражена сумма выданных займов	91.02 «Прочие расходы»	58.03 «Предоставленные займы»	976 553,53	977
Отражены услуги поставщиков и подрядчиков	91.02 «Прочие расходы»	60.01 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	170 979,97	171
Отнесена на расходы дебиторская задолженность	91.02 «Прочие расходы»	62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	270 843,39	271
Отражены проценты по займам	91.02 «Прочие расходы»	66.04 «Проценты по краткосрочным займам»	49 639,34*	50
Начислен налог на имущество и штрафы в бюджет	91.02 «Прочие расходы»	68.10 «Прочие налоги и сборы»	28 958,58	29
Отражены пени в соцстрах	91.02 «Прочие расходы»	69.01 «Расчеты по социальному страхованию»	47,92	-
Списаны расходы подотчетных лиц, отнесенные на прочие расходы	91.02 «Прочие расходы»	71.01 «Расчеты с подотчетными лицами»	109 061,70	109

Продолжение таблицы 10

Отражена оплата за путевки предоставленные работникам предприятия и оплата за проезд	91.02 «Прочие расходы»	73.03 «Расчеты по прочим операциям»	113 467,20	113
Отражена задолженность перед прочими кредиторами	91.02 «Прочие расходы»	76.05 «Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками»	295 798,48	296
Итого расходов			5 202 099,27	5 202
Отражен доход от возврата госпошлины	51 «Расчетные счета»	91.01 «Прочие доходы»	4 568,00	4
Отражена выручка от продажи основных средств	62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91.01 «Прочие доходы»	29 963 089,82	29 963
Начислены проценты по займам, выданным работникам предприятия	73.01 «Расчеты по предоставленным займам»	91.01 «Прочие доходы»	4 500,00**	4
Начислены проценты по выданным займам юридическим лицам и доход от возмещения страхового случая	76.03 «Расчеты по процентам» 76.01 «Расчеты по страхованию»	91.01 «Прочие доходы»	615 869,34 в том числе проценты 601 269,34**	616
Итого доходов			30 588 027,16	30 588
Итого доходов за минусом расходов			25 385 927,89	25 386
Строка 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» рассчитывается как сумма стр. 2200 «Прибыль «убыток» от продаж» и величиной доходов за минусом расходов»			31 535 968,51	31 536

* Проценты уплаченные отражаются в Отчете о финансовых результатах по стр. 2330 в сумме – 50 тыс. руб.

**Проценты начисленные работникам предприятия и юридическим лицам в сумме 605 769,34 отражаются в отчете по стр. 2320 «Проценты уплаченные» - 606 тыс.руб.

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отражается сумма налога на прибыль (доход), исчисленная организацией в соответствии с установленным законодательством Российской Федерации порядком и отраженная в бухгалтерском учете как задолженность перед бюджетом.

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства,

отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Показатель по данной строке определяется как разница между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль» в корреспонденции со счетами:

- 09 «Отложенные налоговые активы»;
- 77 «Отложенные налоговые обязательства»;
- 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Условный расход (условный доход)

по налогу на прибыль»;

- 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» [21].

Строка 2421 «В том числе постоянные налоговые обязательства (активы)» рассчитывается как разница между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Если оборот по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» меньше оборота по кредиту, постоянный налоговый актив указывается без скобок

Если оборот по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» больше оборота по кредиту, постоянное налоговое обязательство отражается – в круглых скобках

Показатель строки 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» определяется как часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Отложенные налоговые обязательства рассчитывается Разница между суммарными оборотами по кредиту и дебету счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль». Если

оборот по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» меньше оборота по дебету, то разница указывается без скобок.

Если оборот по кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» больше оборота по дебету, то разница отражается в круглых скобках

Значение строки 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» характеризующий часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Данный показатель рассчитывается как разница между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль». Если оборот по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» больше оборота по кредиту, то разница указывается без скобок

Если оборот по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» меньше оборота по кредиту, то разница записывается в круглых скобках.

Белгородский Облпотребсоюз не является плательщиком налога на прибыль, так как применяет специальные системы налогообложения, поэтому строки 2410, 2421, 2430, 2450 в Отчете о финансовых результатах, не заполняются.

Строка 2460 «Прочее» включает в себя сведения об отдельных показателях, которые хотя и не вошли в состав иных показателей, отраженных в отчете, оказывают непосредственное воздействие на показатель чистой прибыли предприятия.

В частности, строка 2460 может включать в себя следующую информацию:

- о санкциях, примененных по отношению к предприятию за различные нарушения;
- отложенный налоговый актив (списанный в Дт 99);

- отложенные налоговые обязательства (списанные в Кт 99);
- суммовые разницы от пересчета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в результате колебаний значения ставки налога на прибыль;
- суммы начисленного торгового сбора и др.

Соответствующий показатель рассматриваемой строки отчета берется из сведений аналитического учета по счету 99 в части вышеуказанной информации [36].

Показатель строки «Прочее» равен значению, получившемуся в результате вычитания из значения оборотов по Дт 99 (в части штрафов, списанных отложенных налоговых активов) значения оборотов по Кт 99 (в части списанных отложенных налоговых обязательств).

В случае превышения дебетового показателя над кредитовым оборотом соответствующее значение включается в отчет в круглых скобках.

Если же между кредитовыми и дебетовыми оборотами разница положительная, то значение указывается в строке 2460 без скобок.

Если предприятие, заполняющее данную форму отчета, применяют специальные режимы налогообложения и не является плательщиком налога на прибыль, то в рассматриваемой строке оно отражает суммы соответствующего налога, уплачиваемого на таком специальном режиме [13].

Белгородский Облпотребсоюз, не является плательщиком налога на прибыль. Согласно учетной политике предприятия для целей налогообложения, Белгородский Облпотребсоюз применяет в части розничной торговле – систему налогообложения виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), а доходы от обычных видов деятельности находятся на упрощенной системе налогообложения (Приложение 16).

Поэтому по стр. 2460 «Прочее», отражается сумма налога начисленного при УСН, и она составляет 1238 тыс. руб.

По строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» отражается чистая прибыль организации за отчетный период или убыток, которая определяется как

показатель прибыли (убытка) до налогообложения увеличенный на сумму отложенных налоговых активов за вычетом отложенных налоговых обязательств и текущего налога на прибыль.

В Отчете о финансовых результатах Белгородского Облпотребсоюза отражается разница между стр. 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» и стр. 2460 «Прочее»:

31 536 тыс. руб. – 1 238 тыс. руб. = 30 298 тыс. руб.

По стр. 2510 «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)» отражаются обороты по дебету и кредиту счетов 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции со счетами 01 и 04.

Белгородский Облпотребсоюз не проводит переоценку основных средств, поэтому по данной строке в отчете о финансовых показателях отсутствуют значения.

По стр. 2520 «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» Обороты по счетам учета капитала (без учета переоценки внеоборотных активов) В настоящее время законодательством по бухгалтерскому учету понятие совокупного финансового результата не определено. И не установлены правила расчета результата от прочих операций, не включаемых в чистую прибыль, но влияющего на совокупный результат. Поэтому при заполнении строки 2520 организациям нужно руководствоваться правилами, установленными МСФО (п.7 «ПБУ 1/2008»). Организации, не применяющие МСФО, данную строку могут не заполнять [15].

Совокупный финансовый результат периода, стр. 2500 представляет собой сумму строк 2400, 2510, 2520.

Так как, в Белгородском Облпотребсоюзе данные по строкам 2510 и 2520 отсутствуют, то значение совокупного финансового результата периода совпадают со значением стр. 2400 «Чистая прибыль (убыток)» и равно – 30 298 тыс. руб.

В разделе «Справочно», акционерные общества раскрывают информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, в двух величинах:

- базовой прибыли (убытка) на акцию, которая отражает часть прибыли (убытка) отчетного периода, причитающейся акционерам - владельцам обыкновенных акций;

- прибыли (убытка) на акцию, которая отражает возможное снижение уровня базовой прибыли (увеличение убытка) на акцию в последующем отчетном периоде. Данный показатель получил название разводненной прибыли (убытка) на акцию [38].

Обобщая изложенное, в данной главе, можно сделать следующие выводы. Отчет о финансовых результатах, входящий в состав бухгалтерской отчетности, формируется на основании данных счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и строится с учетом требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности ПБУ 4/99 (Приложение 19, 20, 21). Кроме того, отражаемая в нем информация является источником для анализа финансового состояния организации и позволяет прогнозировать получение прибылей или убытков, а также дивидендов, что представляет интерес как для внешних пользователей (налоговых органов, кредиторов, акционеров), так и для внутренних пользователей.

3. ПУТИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

3.1. Анализ отчета о финансовых результатах Белгородского Облпотребсоюза

Информация, предоставляемая в отчете о финансовых результатах, дает представление о финансовых результатах хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Значение отчета о финансовых результатах определяется ролью прибыли как показателя оценки эффективности хозяйственной деятельности коммерческой организации и источника финансирования расширенного воспроизводства. На формирование прибыли оказывают воздействие производственные и финансовые факторы, а также содержание учетной политики в области ведения бухгалтерского учета и налогообложения.

Отчет о финансовых результатах в современной аналитической практике рассматривается как источник информации об уровне экономической эффективности хозяйственной деятельности организации, используется для выявления и анализа тенденций формирования показателей финансовых результатов и оценки управленческих решений за отчетный период. Что немало важным оказывается как для внутренних, так и для внешних пользователей. Поскольку данные об экономической эффективности управленческих решений и о финансовом состоянии организации интересны в первую очередь внутренним пользователям и владельцам организации, так как они влияют на размеры получаемой прибыли и дивидендов, а также на прогнозирование развития в дальнейших периодах [27].

В процессе анализа отчета о финансовых результатах были использованы два основные аналитические инструменты: горизонтально-вертикальный анализ и коэффициентный анализ. При анализе отчета о финансовых результатах цель процесса состоит в том, чтобы оценить

эффективность предприятия в течение определенного периода времени - по сравнению с его собственной исторической производительностью или по сравнению с другой компанией.

При горизонтальном анализе, производится сопоставление данных предприятия за несколько периодов и расчет показателя роста или прироста.

Горизонтальный анализ позволяет понять, происходит ли развитие предприятия, наращивает ли оно объем сбыта, увеличивает размер финансового результата от своей деятельности. Все это позволяет понять направление развития предприятия, что обеспечивает пользователей информацией о перспективах бизнеса. Более высокий темп прироста доходов по сравнению с расходами будет указывать на повышение эффективности работы компании.

Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах предусматривает отображение каждой позиции в отчете о прибылях и убытках как процента от выручки. Такой анализ позволяет провести сравнение данных по периодам времени (анализ временных рядов) как по отдельному предприятию, так и по аналогичным предприятиям, а также и между отдельными предприятиями разных размеров.

В целом использование таких аналитических приемов, как горизонтальный и вертикальный анализ, позволит понять способность предприятия генерировать прибыль и обеспечивать дальнейшее развитие [28].

В таблице 11 проведен горизонтально-вертикальный анализ показателей финансовых результатов Белгородского Облпотребсоюза. Таблица построена на основании данных отчета о финансовых результатах за 2015 – 2016 годы (Приложение 4, 10).

Таблица 11

Структура показателей финансовых показателей Белгородского
Облпотребсоюза за 2015 – 2016 гг.

Показатели	Сумма, тыс. руб.		Откло- нение,	Уровень в % к выручке		Откло- нение уровня, (+,-%)	Темп роста, %
	2015г.	2016г.		Прошлый период	Отчет- ный период		
Выручка от продажи товаров, продукции	15 408	11 052	-4 356	100%	100%	0	72%
Себестоимость	3 666	4 902	1 236	24%	44%	20%	134%
Валовая прибыль	11 742	6 150	-5 592	76%	56%	-21%	52%
Коммерческие расходы	288	-	288	2%	-	-2%	-
Управленческие расходы	-	-	-	-	-	-	-
Прибыль от продажи	11 454	6 150	-5 304	74%	56%	-18%	54%
Проценты полученные	1 963	606	-1 357	13%	5%	-8%	31%
Проценты уплаченные	2	50	48	0%	0,40%	0%	2500%
Доходы от участия в других предприятиях	-	-	-	-	-	-	-
Прочие доходы	248	29 982	29 734	2%	271%	269%	12090%
Прочие расходы	451	5 152	4 701	3%	47%	44%	1142%
Прибыль (убыток) до налогообложения	13 212	31 536	18 324	85%	285%	200%	239%
Текущий налог на прибыль	-	-	-	-	-	-	-
Прочее	448	1 238	790	3%	20%	17%	276%
Чистая прибыль (убыток)	12 764	30 298	17 534	83%	274%	191%	237%

Как видно из таблицы, результаты деятельности Белгородского Облпотребсоюза в 2016г. по сравнению с 2015г., заметно улучшились. Об этом свидетельствует рост чистой прибыли в 2016г. на 17 534 тыс. руб. или на 137%. Прибыль до налогообложения также выросла и составила на конец 2016 г. – 31 536 тыс. руб. (прирост - 139%). В то же время следует отметить,

что данные изменения произошли не за счет основной деятельности, а за счет прочих доходов, рост которых составил 29 734 тыс. руб. или 12 090%.

Прибыль, полученная по результатам от обычных видов деятельности в 2016г. по сравнению с предыдущим периодом уменьшилась на 5 304 тыс. руб. или на 54%, спад произошел за счет сокращения объемов продаж на 28%, в то время как себестоимость продаж выросла на 34% по сравнению с 2015г.

Значительные структурные изменения произошли и в составе финансовых результатах. Так, прибыль от продаж в 2016 г. составила 56%, по сравнению с 74% в 2015г. В то время как удельный вес прочих доходов в выручке увеличился на 169% и составил на конец 2016г. – 271%.

Удельный вес чистой прибыли на конец отчетного периода равен 274%, что на 191% больше чем в 2015г.

Одновременно произошли изменения и в структуре расходов. В частности удельный вес себестоимости продукции в 2016г., по сравнению с 2015г. вырос на 20% и составил – 44%. Удельный вес прочих расходов в 2015г. был равен 3%, на конец 2016г. - 47%.

Важным показателем при анализе финансовых результатов, является коэффициент соотношения доходов и расходов [25].

Коэффициент соотношения доходов и расходов организации

$$K_{д/р} = \frac{с.2110 + с.2310 + с.2320 + с.2340 + [с.2430 + с.2450 + с.2460](ф.№2)}{с.2120 + с.2210 + с.2220 + с.2330 + с.2350 + с.2410 + [с.2430 + с.2450 + с.2460](ф.№2)} > 1$$

Рассчитаем коэффициент соотношения доходов и расходов Белгородского Облпотребсоюза за 2015 – 2016 гг.

2015год:

$$K_{д/р} = \frac{15408 + 1963 + 248}{3666 + 288 + 2 + 451 + 448} = 3,6$$

2016 год:

$$K_{д/р} = \frac{11052 + 606 + 29982}{4902 + 50 + 5152 + 1238} = 3,7$$

Расчет показал, что в 2016г., так же как и в 2015г. доходы Белгородского Облпотребсоюза значительно превышают его расходы.

В то же время достаточно важно, определить за счет каких видов деятельности предприятие получает такие результаты.

На основании данных отчета о финансовых результатах, в таблице 12 проведен анализ финансовых результатов сгруппированных по видам деятельности Белгородского Облпотребсоюза за 2015 – 2016гг. (Приложение 4, 10).

Таблица 12

Финансовые результаты деятельности Белгородского Облпотребсоюза за 2015 – 2016 гг.

Показатель	Значение показателя, тыс. руб.		Изменение показателя		Средне-годовая величина, тыс. руб.
	2015 г.	2016 г.	тыс. руб. (гр.3 - гр.2)	± % ((3-2) : 2)	
1	2	3	4	5	6
1. Выручка	15 408	11 052	-4 356	-28,3	13 230
2. Расходы по обычным видам деятельности	3 954	4 902	+948	+24	4 428
3. Прибыль (убыток) от продаж (1-2)	11 454	6 150	-5 304	-46,3	8 802
4. Прочие доходы и расходы, кроме процентов к уплате	1 760	25 436	+23 676	+14,5 раза	13 598
5. Прибыль до уплаты процентов и налогов (3+4)	13 214	31 586	+18 372	+139	22 400
6. Проценты к уплате	2	50	+48	+25 раз	26
7. Изменение налоговых активов и обязательств, налог на прибыль и прочее	-448	-1 238	-790	↓	-843
8. Чистая прибыль (убыток) (5-6+7)	12 764	30 298	+17 534	+137,4	21 531
Справочно: Совокупный финансовый результат периода	12 764	30 298	+17 534	+137,4	21 531

Данные таблицы, свидетельствуют, что за период с 01.01.2016 по 31.12.2016 годовая выручка составила 11 052 тыс. руб. При этом следует отметить отрицательную динамику, годовая выручка уменьшилась за рассматриваемый период (31.12.14–31.12.16) на 4 356 тыс. руб., или на 28,3%.

Аналогичная ситуация отмечается и в отношении прибыли от продаж, за 2016 год прибыль от продаж равнялась 6 150 тыс. руб., в предыдущем периоде ее значение равнялось – 11 454 тыс. руб. Снижение - 5 304 тыс. руб., т.е. прибыль от продаж в 2016г. снизилась на 46,3% по сравнению с 2015г. Отрицательное влияние на данный факт оказало уменьшение выручки от продаж в 2016г. и рост себестоимости продукции.

В то же время рост чистой прибыли в 2016г. по сравнению с 2015г. составил 137,4%. Данный рост произошел не за счет прибыли от обычных видов деятельности, а за счет прочих доходов, уменьшенных на величину расходов. Данный показатель в 2016г. равен - 25 436 тыс. руб., что более чем в 14 раз превышает аналогичный показатель за 2015г.

Изучая расходы по обычным видам деятельности, следует отметить, что организация не использовала возможность учитывать общехозяйственные расходы в качестве условно-постоянных, включая их ежемесячно в себестоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг). Поэтому показатель «Управленческие расходы» за отчетный период в Отчете о финансовых результатах отсутствует.

Белгородский Облпотребсоюз не применяет ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», что допустимо в случае, если предприятие является субъектом малого предпринимательства и вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета.

Анализ каждого слагаемого прибыли предприятия имеет не абстрактный, а вполне конкретный характер, потому что позволяет учредителям и акционерам, администрации выбрать наиболее важные направления активизации деятельности организации [30].

Для оценки экономической эффективности деятельности Белгородского Облпотребсоюза, необходимо рассчитать рентабельность.

Рентабельность – относительный показатель экономической эффективности. Рентабельность предприятия комплексно отражает степень эффективности использования материальных, трудовых и денежных и др. ресурсов. Коэффициент рентабельности рассчитывается как отношение прибыли к активам или потокам, её формирующим.

Уровень рентабельности определяется с помощью относительных показателей - коэффициентов.

Рентабельность продаж - показывает долю прибыли в каждом рубле полученной выручки. Коэффициент рентабельности продаж рассчитывается как отношение чистой прибыли (прибыли после налогообложения) за определённый период к выручке от продаж за тот же период:

Рентабельность продаж = Чистая прибыль / Выручка

Помимо рентабельности продаж, рассчитываются следующие коэффициенты рентабельности:

- рентабельность продаж (т.е. величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).
- рентабельность продаж по чистой прибыли (чистая прибыль на рубль выручки от продаж).
- прибыль от продаж на рубль, вложенный в производство и реализацию продукции (работ, услуг) [25].

В таблице 13 представлен анализ показателей рентабельности Белгородского Облпотребсоюза за 2015 – 2016гг. (Приложение 4, 10).

Все три показателя рентабельности за 2016 год, приведенные в таблице, имеют положительные значения, поскольку организацией получена как прибыль от продаж, так и в целом прибыль от финансово-хозяйственной деятельности за данный период.

За последний год организация по обычным видам деятельности получила прибыль в размере 55,6 копеек с каждого рубля выручки от

реализации. Тем не менее, имеет место отрицательная динамика рентабельности обычных видов деятельности по сравнению с данным показателем за период 01.01–31.12.2015 (-18,7 коп.).

Таблица 13

Анализ рентабельности Белгородского Облпотребсоюза

Показатели рентабельности	Значения показателя (в копейках с рубля)		Изменение показателя	
	2015 г.	2016 г.	коп., (гр.3- гр.2)	± % ((3-2) : 2)
1	2	3	4	5
1. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж в каждом рубле выручки). Нормальное значение для данной отрасли: 4% и более.	74,3	55,6	-18,7	-25,1
2. Рентабельность продаж (величина прибыли от продаж до уплаты процентов и налогов в каждом рубле выручки).	85,8	285,8	+200	+3,3 раза
3. Рентабельность продаж по чистой прибыли (величина чистой прибыли в каждом рубле выручки).	82,8	274,1	+191,3	+3,3 раза

Показатель рентабельности, рассчитанный как отношение прибыли до процентов к уплате и налогообложения к выручке организации, за 2016 год составил 285,8%. То есть в каждом рубле выручки организации содержалось 285,8 коп. прибыли до налогообложения и процентов к уплате. Высокое значение показателя, объясняется тем, что доходы от прочей деятельности значительно превышают прибыль, полученную от обычных видов деятельности.

Проведенный анализ финансовых показателей Белгородского Облпотребсоюза показал, что в целом результатом деятельности предприятия является прибыль, которая составила на конец 2016г. 30 298 тыс.руб., что на 17 534 тыс. руб. больше чем в 2015г. В то же время следует отметить, что прибыль получена на за счет осуществления обычных видов деятельности, а за счет прочих доходов.

В 2016г. предприятие не осуществляло коммерческую деятельность, связанную с розничной торговлей. Прибыль от продаж была получена за счет сдачи нежилых помещений в аренду. Сокращение торговой деятельности привело к снижению прибыли от продаж в 2016г. на 46% по сравнению с предыдущим периодом.

Однако за счет доходов полученных от прочих операций, не связанных с обычными видами деятельности, предприятие получило возможность покрыть все свои расходы и увеличить совокупный финансовый результат на 137%. Коэффициент соотношения доходов и расходов в течении 2015 – 2016г., превышает 1, и составляет 3,6 – в 2015 г. и 3,7 в 2016г.

Все три показателя рентабельности за 2016 год, имеют положительные значения, поскольку организацией получена как прибыль от продаж, так и в целом прибыль от финансово-хозяйственной деятельности за данный период.

В то же время, имеет место отрицательная динамика рентабельности обычных видов деятельности в 2016г. по сравнению с 2016г.

Аппарату управления Белгородского Облпотребсоюза, необходимо принять меры по оптимизации обычных видов деятельности.

Таким образом, проведенные исследования показали, что такая форма отчетности, как Отчет о финансовых показателях, позволяет дать ответы на поставленные вопросы как со стороны внутренних, так и внешних пользователей, поскольку отражаемые в ней показатели о доходах и расходах предприятия за отчетный и аналогичный ему предшествующий периоды, а также размеры чистой прибыли (убытка) отражают не только реальное финансовое состояние, но и позволяют строить прогноз об изменениях в будущих периодах и оценить эффективность управленческой политики предприятия.

3.2. Мероприятия по совершенствованию учета финансовых результатов и резервы их роста в Белгородском Облпотребсоюзе

Проведенные исследования показали, что несмотря на соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета финансовых результатов в Белгородском Облпотребсоюзе, можно отметить незначительные нарушения, которые вместе с тем, могут оказать влияние на формирования показателей Отчета о финансовых результатах и следовательно на достоверность содержащихся в нем данных.

В частности, в соответствии со статьей 23 Закона о потребительской кооперации общество помимо паевого фонда может формировать следующие фонды:

- неделимый;
- развития потребительской кооперации;
- резервный;
- иные фонды в соответствии с уставом потребительского общества.

Размеры, порядок формирования и использования фондов потребительского общества устанавливаются общим собранием потребительского общества.

В соответствии с определениями, приведенными в статье 1 Закона о потребительской кооперации:

- **паевой фонд** - фонд, состоящий из паевых взносов, вносимых пайщиками при создании потребительского общества или вступлении в него и являющихся одним из источников формирования имущества потребительского общества;

- **резервный фонд** - фонд, который предназначен для покрытия убытков от чрезвычайных обстоятельств и порядок формирования и использования которого определяется уставом потребительского общества или союза;

- **неделимый фонд** - часть имущества потребительского общества или союза, которая не подлежит распределению между пайщиками и порядок формирования и использования которой определяется уставом потребительского общества или союза [15].

О том, на каком синтетическом счете бухгалтерского учета следует отражать средства неделимого фонда и фонда развития потребительской кооперации, ни в Инструкции по применению Плана счетов, ни в других документах системы нормативного регулирования бухгалтерского учета указаний не содержится.

В Белгородском Облпотребсоюзе в Рабочем плане счетов не предусмотрено отдельных субсчетов для учета перечисленных фондов. Согласно Рабочего плана счетов общества, к сч. 82 «Резервный капитал», открыты субсчета: 82.01 «Резервы, образованные в соответствии с законодательством» и 82.02 «Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами». А к счету 86 «Целевое финансирование», предусмотрены субсчета 86.01 «Целевое финансирование из бюджета» и 86.02 «Прочее целевое финансирование и поступления».

По нашему мнению, к сч. 86 «Целевое финансирование», целесообразно открыть отдельные субсчета для учета соответствующих фондов, предусмотренных для создания обществами потребительской кооперации.

Так к счету 86 «Целевое финансирование», рекомендуется открыть:

- субсчет «Неделимый фонд», средства которого не подлежат распределению между пайщиками и использования которого определяется уставом потребительского союза;
- субсчет «Фонд развития потребительской кооперации» средства которого направляются на развитие производства, расширение деятельности потребительского союза, и т.д.

Примерная схема бухгалтерских проводок по формированию и использованию средств перечисленных фондов может быть следующей:

1. Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит счета 86, субсчет «Неделимый фонд» - на сумму средств, направляемых в неделимый фонд;

2. Дебет счета 86, субсчет «Неделимый фонд»

Кредит счета 76 - на сумму средств остатка неделимого фонда, подлежащего перечислению по назначению;

3. Дебет счета 76

Кредит счета 51 - на сумму средств неделимого фонда, фактически переданных по назначению.

Фонд развития потребительской кооперации используется для капитальных вложений и на пополнение оборотных средств. Размеры фонда развития определяются конкретно Советом или Правлением потребительского союза, но не должны превышать 6% стоимости реализованных товаров, продукции (работ, услуг). Фонд развития потребительской кооперации образуется в виде ежемесячных отчислений, которые включаются в состав издержек обращения и производства потребительского союза, то есть образуется из необлагаемой прибыли, уменьшая тем самым базу налогообложения потребительского общества [15].

Решения о том или ином использовании фонда развития в потребительского союза принимает Правление или руководитель подразделения потребительского союза.

По своей сути, фонд развития потребительской кооперации является, наряду с целевыми вкладами пайщиков, финансовым источником научно-технического прогресса в потребительском союзе, источником обновления его основных фондов.

Создание фонда развития потребительской кооперации и его использование, отражается проводками:

1. Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 86, субсчет «Фонд развития потребительской кооперации» - на сумму, средств, фактически зачисленных в фонд;

2. Дебет счета 86, субсчет «Фонд развития потребительской кооперации»

Кредит счетов учета расчетов или производственных затрат - на сумму средств, направленных на развитие производства, расширение деятельности потребительского кооператива, и т.д.

Следует обратить внимание, что учетной политикой Белгородского Облпотребсоюза предусмотрено создание фонда развития потребкооперации, но учет отчислений, согласно учетной политике ведется на сч. 83 «Добавочный капитал». В то же время Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, счет 83 «Добавочный капитал» предназначен для обобщения информации о формировании, движении и использовании добавочного капитала организации.

Добавочный капитал возникает в потребительских обществах, из сумм полученных от переоценки основных и оборотных средств, а также из неизрасходованных средств фонда развития потребительской кооперации, которые в конце календарного года преобразуются в дополнительный капитал соответствующей бухгалтерской проводкой.

Доходы, полученные потребительским обществом от предпринимательской деятельности, осуществляемой им в соответствии с законом и уставом, распределяются между его членами в соответствии с порядком, определенным общим собранием членов общества.

В Белгородском Облпотребсоюзе начисление членам союза доходы отражаются проводками:

1. Дебет сч. 86.02 «Прочее целевое финансирование и поступление»

Кредит сч. 75.02 «Расчеты по выплате доходов» - для членов не являющимися работниками О блпотребсоюза;

2. Дебет сч. 86.02 «Прочее целевое финансирование и поступление»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - для членов являющихся работниками Облпотребсоюза

Таким образом, нарушается порядок использования средств фондов, созданных союзом в соответствии с законодательством.

Начисленные членам Облпотребсоюза доходы, необходимо отражать следующими записями:

1. Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит сч. 75, субсчет «Расчеты по выплате доходов» - для членов не являющихся работниками Облпотребсоюза;

2. Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль»

Кредит сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - для членов являющихся работниками Облпотребсоюза.

Кроме этого учетной политикой Белгородского Облпотребсоюза предусмотрено списание затрат на содержание аппарата управления, которые в течении месяца собираются на сч. 26.02 «Общехозяйственный некоммерческий», на сч. 86, в пределах бюджета по статьям за счет целевого финансирования. При этом в рабочем плане общества сч. 26 «Общехозяйственные расходы» отсутствует.

В связи с этим рекомендуется в рабочем плане счетов Белгородского Облпотребсоюза, предусмотреть сч. 26 «Общехозяйственные расходы», а к сч. 86 дополнительно к указанным выше субсчетам открыть субсчет «Вступительные, членские взносы» или субсчет «Фонд обеспечения деятельности». списание затрат на содержание аппарата управления в пределах бюджета по статьям за счет целевого финансирования, будет отражаться проводкой:

Дебет сч. 86/«Вступительные, членские взносы» или субсчет «Фонд обеспечения деятельности».

Кредит сч. 26.02 «Общехозяйственный некоммерческий».

Так как в состав Белгородского Облпотребсоюза входит 15 потребительских обществ, то с целью своевременного и точного

формирования показателей бухгалтерской отчетности в том числе и Отчета о финансовых показателях рекомендуется разработать и довести до исполнителей график предоставления сведений для формирования показателей бухгалтерской отчетности.

С целью контроля за эффективностью деятельности структурных подразделений, входящих в Белгородский Облпотребсоюз рекомендуется создать отдел внутреннего аудита. При этом, если затраты на его содержание превышают экономический эффект от его деятельности в штат можно ввести отдельного ревизора или аудитора с определенным кругом обязанностей. Например в обязанности внутреннего аудитора (ревизора) могут входить:

1. Организация и проведение аудита структурных подразделений, входящих в систему облпотребсоюза, включая деятельность правления облпотребсоюза.

2. Проведение экспертиз сохранности, эффективности и целесообразности расходования собственных и заемных средств в организациях системы Облпотребсоюза.

3. Предупреждение, предотвращение, снижение возможного или фактического ущерба от неправомерных действий участников хозяйственной деятельности системы Облпотребсоюза.

Периодически можно привлекать внешних аудиторов для проверки функционирования системы внутреннего контроля, включая организацию бухгалтерского учета, и для оказания различного рода консалтинговых услуг, связанных с управлением, анализом, прогнозированием и т.п.

На основании анализа деятельности Белгородского Облпотребсоюза, можно выделить основные недостатки, отрицательно влияющие на формирование финансовых результатов деятельности общества, и в соответствии с этим предложить мероприятия по их устранению.

**Мероприятия по повышению финансовых результатов Белгородского
Облпотребсоюза**

Выявленные недостатки,	Мероприятия, направленные на устранение недостатков
1. Снижение объемов выручки	Поиск резервов увеличения оборота по торговле
2. Отсутствие торговой деятельности	Восстановление торговой деятельности
3. Увеличение себестоимости	Поиск резервов снижения себестоимости.
4. Снижение рентабельности продаж	Увеличение объема реализации, увеличение суммы прибыли от реализации, снижение себестоимости.

Первый недостаток, выявленный в результате анализа деятельности Белгородского Облпотребсоюза - это снижение объемов выручки и валового дохода. Следует отметить, что первый и второй недостаток взаимосвязаны, так как основным видом деятельности Белгородского Облпотребсоюза в 2016 году, являлась не торговая деятельность, а сдача имущества в аренду. Для устранения этого недостатка, необходимо искать резервы увеличения оборота по торговой деятельности, проводить работы по поиску потенциальных потребителей, создавать благоприятные условия для их привлечения.

Третий недостаток – увеличение доли себестоимости в выручке, в 2016г. она составила 44%, что на 20% выше предыдущего периода. Снизить себестоимость можно за счет развития торговой деятельности и поиска поставщиков товаров с приемлемыми ценами на товары, в том числе можно закупать товары в частных фермеров.

Четвертый недостаток – снижение рентабельности продаж, устранение данного недостатка связано с выполнением предыдущих рекомендаций.

Одно из мероприятий по улучшению финансового состояния предприятия, это сокращение дебиторской задолженности.

В Белгородском Облпотребсоюзе, дебиторская задолженность в течении 2015 – 2016 гг. по сравнению с 2014г. увеличилась почти в 1,5 раза.

Дебиторская задолженность предприятия означает кредитование им своих потребителей и клиентов. В результате предприятие вынуждено часть средств инвестировать в эту задолженность. Такие инвестиции это, по сути, недополученная выручка.

Существует целый ряд мероприятий по сокращению дебиторской задолженности, которые условно можно объединить в несколько групп, в частности:

- контроль за состоянием расчетов с покупателями, выбор деловых партнеров и оптимальной схемы взаимоотношений с ними.
- ориентация на более широкий круг потребителей с целью уменьшения риска неуплаты одним или несколькими дебиторами;
- контроль за соотношением дебиторской и кредиторской задолженностей, так как значительное превышение дебиторской задолженности создает угрозу финансовой устойчивости предприятия и привлечения дополнительно дорогостоящих источников финансирования;
- использование способа предоставления скидок при предоплате;
- обращение к принудительному взысканию долгов в зависимости от размера задолженности и схемы взаиморасчетов между партнерами.

Таким образом, Белгородскому Облпотребсоюзу в части ведения бухгалтерского учета, рекомендуется внести изменения и дополнения в учетную политику в части формирования фондов, различного целевого использования, соответственно внести изменения в рабочей план счетов, для оптимизации составления финансовой отчетности, в том числе и отчета о финансовых результатах, разработать график предоставления информации структурными подразделениями общества, внедрить систему внутреннего аудита.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изучение сущности отчета о финансовых результатах берет свое начало в трудах таких экономистов, как К. Маркса, П. Самуэльсон, Л. фон Мизес, Я.В.Соколов, В. В. Ковалёв, О. В. Ефимова, А. Д. Шеремет и Р. С. Сайфулин и др.

Проведенные исследования показали, что в научной литературе существуют различные мнения ученых-экономистов о сущности и значении отчета о финансовых результатах. Каждый из них по-своему интерпретирует роль отчета о финансовых результатах, но в итоге, они приходят к единому мнению, что отчет о финансовых результатах играет важную и более значимую роль в хозяйственной жизни.

Отчет о финансовых результатах, обобщает информацию о деятельности организации (полученных ей доходах и соответствующих им расходах) за отчетный период. Кроме того, в данной форме отчетности отражаются значения показателей чистой прибыли (убытка) полученных как за отчетный, так и за аналогичный ему предшествующий периоды, и размеры дивидендов по обыкновенным и привилегированным акциям. Таким образом, Отчет о финансовых результатах, являющийся одной из основных форм бухгалтерской отчетности, служит источником информации о финансовом состоянии организации, как за истекший отчетный период, так и за аналогичный предшествующий.

В Российской Федерации состав и структура бухгалтерской отчетности, включающей и отчет о финансовых результатах, раскрыт в Положении по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах, регламентируется стандартами бухгалтерского учета. При этом практически во всех Положениях, регламентирующих принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств имеется пункт

или их ряд, определяющий взаимосвязь рассматриваемого объекта с организацией учета финансовых результатов.

Порядок формирования показателей отчета о финансовых результатах, рассмотрен на примере Белгородского Облпотребсоюза.

Основным видом деятельности Облпотребсоюза является консультирование по вопросам коммерческой деятельности и управления к неосновным видам деятельности относится розничная торговля пищевыми продуктами, сдача в аренду нежилых помещений и др.

Характеризуя экономические показатели Белгородского Облпотребсоюза, с одной стороны можно отметить достаточно неплохие итоговые результаты деятельности: рост чистой прибыли, положительная рентабельность, рост имущества и источников его формирования, наличие высоколиквидных активов для расчетов по текущим обязательствам, абсолютно ликвидную структуру баланса, абсолютно устойчивое финансовое состояние. Но с другой стороны, многие факторы говорят о снижении деловой активности, так следует отметить уменьшение выручки от продаж, при росте себестоимости продаж это привело к уменьшению прибыли от продаж, снижение среднегодовой стоимости основных средств, фондоотдачи, рост фондоемкости, сокращение численности.

Бухгалтерский учет в Белгородском Облпотребсоюзе осуществляется отдельным структурным отделением, состоящим из главного бухгалтера, заместителя главного бухгалтера и двух бухгалтеров первой и второй категории.

В обществе разработана учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, рабочий план счетов и другие системные документы, необходимые для ведения учета.

Отличительной особенностью учета в Облпотребсоюзе является наличие паевого фонда (в коммерческих предприятиях – уставный капитал), образование фонда развития потребкооперации, начисление износа основных средств на забалансовом сч. 010 «Износ основных средств».

Отчет о финансовых результатах, входящий в состав бухгалтерской отчетности, формируется на основании данных счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и строится с учетом требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности ПБУ 4/99. Кроме того, отражаемая в нем информация является источником для анализа финансового состояния организации и позволяет прогнозировать получение прибылей или убытков, а также дивидендов, что представляет интерес как для внешних пользователей (налоговых органов, кредиторов, акционеров), так и для внутренних пользователей.

При составлении отчета о финансовых результатах необходимо выполнять требования ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», а именно выделять и отдельно раскрывать выручку от продажи товаров, продукции, работ, услуг, проценты к получению; доходы от участия в других организациях и прочие доходы. При этом должна быть обеспечена сопоставимость данных за аналогичный период предыдущего года с данными за отчетный период. В случае изменений учетной политики данные за предыдущий год подлежат корректировке. Отражение данных за отчетный год в Отчете о финансовых показателях ведется в графе четыре, за предыдущий - в графе три.

Проведенный анализ финансовых показателей Белгородского Облпотребсоюза показал, что в целом результатом деятельности предприятия является прибыль, которая составила на конец 2016г. 30 298 тыс.руб., что на 17 534 тыс. руб. больше чем в 2015г. В то же время следует отметить, что прибыль получена не за счет осуществления обычных видов деятельности, а за счет прочих доходов.

В 2016г. предприятие не осуществляло коммерческую деятельность, связанную с розничной торговлей. Прибыль от продаж была получена за счет сдачи нежилых помещений в аренду. Сокращение торговой деятельности привело к снижению прибыли от продаж в 2016г. на 46% по сравнению с предыдущим периодом.

Однако за счет доходов полученных от прочих операций, не связанных с обычными видами деятельности (в основном от продажи имущества), предприятие получило возможность покрыть все свои расходы и увеличить совокупный финансовый результат на 137%. Коэффициент соотношения доходов и расходов в течении 2015 – 2016г., превышает 1, и составляет 3,6 – в 2015 г. и 3,7 в 2016г.

Все три показателя рентабельности за 2016 год, имеют положительные значения, поскольку организацией получена как прибыль от продаж, так и в целом прибыль от финансово-хозяйственной деятельности за данный период.

Белгородскому Облпотребсоюзу в части ведения бухгалтерского учета, рекомендуется внести изменения и дополнения в учетную политику в формировании фондов, различного целевого использования, соответственно внести изменения в рабочей план счетов, для оптимизации составления финансовой отчетности, в том числе и отчета о финансовых результатах, разработать график предоставления информации структурными подразделениями общества, внедрить систему внутреннего аудита.

Разработанные рекомендации позволят Белгородскому Облпотребсоюзу организовать более рациональное и эффективное ведение бухгалтерского учета финансовых результатов, а также формирование полной и достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таким образом, проведенные в выпускной квалификационной работе, исследования показали, что такая форма отчетности, как Отчет о финансовых показателях, позволяет дать ответы на поставленные вопросы как со стороны внутренних, так и внешних пользователей, поскольку отражаемые в ней показатели о доходах и расходах предприятия за отчетный и аналогичный ему предшествующий периоды, а также размеры чистой прибыли (убытка) отражают не только реальное финансовое состояние, но и позволяют строить прогноз об изменениях в будущих периодах и оценить эффективность управленческой политики предприятия.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая – Ресурс доступа: <http://www.nalkodeks.ru>
2. О бухгалтерском учете. Фед.зак. от 06.12.11г.№402-ФЗ - Ресурс доступа: <http://www.rg.ru>
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Приказ Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 24.03.2000г. № 31н, от 18.09.2006 №116н) - Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru>
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Минфина РФ от 02 июля 2010 г. № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 05.10.2011 N 124н) – Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94Н – Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/positions/>
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (в ред. приказа Минфина России от ред. от 08.11.2010) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/08. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (в ред. приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

9. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99. Приказ Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н (в ред. приказов Минфина России от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 №156н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

10. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» ПБУ 8/2010 Утверждено Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. № 167н (в ред. Приказов Минфина России от 14.02.2012 № 23н, от 27.04.2012 № 55н) - Ресурс доступа: <http://base.garant.ru/12122835/>

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 24.12.10 № 186н) - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

12. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ Минфина РФ от 13.06.95г. № 49 - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

13. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2015. – 992 с.

14. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. Учебник / Ю.А. Бабаев, В.А. Бородин, И.П. Комиссарова - М. : Юнити, 2014.- 251с.

15. Бахолдина, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013.- 320 с.

16. Бариленко В.М. Анализ финансовой отчетности. Учеб. пособие / под ред. В. М. Бариленко.- Ростов н/Д: Феникс, 2015.- 416с.

17. Большой экономический словарь // Под ред. А.Н. Азрилияна 7-е изд., доп. М.: Институт новой экономики, 2010. – 1472 с.

18. Василевская, Т.И. Финансы предприятия- 4-е изд. Учебник для студентов ВУЗов // Т.И. Василевская, Н.В. Заяц. - Минск: «Высшая школа», 2013. - 528 с.

19. Волков О. И., Скляренко В. К. Экономика предприятия: курс лекций. М.: Инфра-М, 2010. – 280 с.

20.Вагазова Г. Р., Лукьянова Е. С. Сущность финансовых результатов деятельности предприятия // Молодой ученый. - 2015.-№11.3.- С. 13-15. - URL <https://moluch.ru/archive/91/19701/>

21.Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. - М.: Проспект, 2014. - 848 с.

22.Гетьман, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для бакалавров / В.Г. Гетьман, В.А. Терехова. - М.: Дашков и К, 2013. - 504 с.

23.Грязнова А.Г. Финансово-кредитный энциклопедический словарь: под. ред. А. Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2014.- 1166 с.

24.Заяц Н.Е. Финансы предприятия / Н.Е. Заяц, Т.Е. Бондарь // Мн.: БГЭУ, 2013 - 255 с.

25.Ефимова О. В. Анализ финансовой отчетности. М.: Омега-Л, 2010. - 351 с.

26.Камысовская, С.В., Захарова, Т.В. Бухгалтерская финансовая отчетность: формирование и анализ показателей: Учеб. пособие / С.В Камысовская, Т.В. Захарова. М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2014 - 432 с.

27.Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. Учебник/ В.В. Ковалев, О.Н. Волкова - М.: Проспект, 2012. – 216 с.

28.Ковалёв В. В. Финансовый анализ: методы и процедуры. М.: Финансы и статистика, 2016. – 560 с.

29.Ковалев В. В., Ковалев В. В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели / В. В. Ковалев, В. В. Ковалев. — М.: Проспект, 2014. - 880 с.

30.Ермолович Л.Л., Сивчик Л.Г., Толкач Г.В., Щитникова И.В. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учеб. пособие./ Л.Л. Ермолович - Мн.: Интерпрессервис, 2012.- 576с.

31.Любушин, Н.П. Экономический анализ. Учебник / Н.П. Любушин.- 3-е изд., перераб. и доп. — М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015 .- 576 с.

32. Маркс К. Теории прибавочной стоимости. (IV том «Капитала»). Ч. 3. - М., 1964. - 674 с.
33. Самуэльсон, П. А. Экономика / П. Смуэльсон, В. Нордхаус. - М.: Бином - КноРус, 1997. – 740 с.
34. Соколов Я. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : учеб. пособие / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2009. - 479 с.
35. Сунгатова Л.И., Харисова Ф.И., К вопросу об отчете о финансовых результатах – URL <http://mosi.ru/ru/conf/articles/k-voprosu-ob-otchete-o-finansovyh-rezultatah>
36. Сорокина Е. А. Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций: Учебное пособие / Е.А. Сорокина. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 192 с.
37. Керимов, В.Э. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров / В.Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2016. - 400 с.
38. Сигидов, Ю.И., Трубилин А.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. пособие / Под ред. проф. Ю.И.Сигидова и проф. А.И.Трубилина. М.: ИНФРА-М, 2014. - 366 с.
39. Учебное пособие по МСФО для профессиональных бухгалтеров - URL: [http:// www. accountingreform. ru](http://www.accountingreform.ru).
40. Толкачева Н. А. Финансовый менеджмент: курс лекций / Н. А. Толкачева. — М.: Директ-Медиа, 2014. — 144 с.
41. Фишер, С. Экономика / С. Фишер, Р. Дернбуш, Р. Шмалензия. - М. : Дело, 1993.- 864 с.
42. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: пер. с англ. М.: Прогресс, 1993.- 488 с.
43. Шеремет А. Д. Анализ и диагностика финансово – хозяйственной деятельности предприятия. 2-е изд., доп. — М.: ИНФРА-М, 2017. — 374 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ