

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	8
1.1 Экономическое содержание, классификация доходов и расходов от обычных видов деятельности	8
1.2 Принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности.....	20
1.3 Задачи анализа, информационная база и оценка факторов, влияющих на доходы и расходы от обычных видов деятельности	27
2 ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ УЧЕТА И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ООО «ПХ «ИЖПРОММАШ»	36
2.1 Оценка современного состояния учета доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации.....	36
2.2 Оценка уровня доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций	45
2.3 Оценка влияния факторов на финансовый результат по обычным видам деятельности организаций	51
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ООО «ПХ «ИЖПРОММАШ»	58
3.1 Совершенствование бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности организации.....	58
3.2 Совершенствование методики анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности организации.....	64
3.3 Развитие динамического и факторного анализа финансовых результатов на стадии управления процессом продажи в организации.....	68
ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ.....	75
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	81
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	88

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Основной целью любого предприятия по управлению прибылью организации – это максимизация размера прибыли, оптимальные пропорции между уровнями прибыли и риска, которым связано ее получение, рост качества прибыли, грамотное использование прибыли, рост рыночной стоимости предприятия в целях роста благосостояния собственников в перспективе.

Формирование прибыли от основной деятельности предприятия происходит путем определения доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации. В этой связи возникает потребность не только в отслеживании условий признания данных составляющих прибыли, но и в выявлении причин ее сокращения, а также возможностей ее роста для успешного развития предприятия в перспективе.

Расходы коммерческой организации являются одним из наиболее трудоемких участков учета, которые влияют в значительной степени на достоверность финансового результата предпринимательской деятельности экономического субъекта и формирование учетно-аналитической информации в целом.

Данная ситуация вызывает потребность иметь информационную систему, способную адекватно и своевременно обеспечить запросы менеджеров различных уровней управления данными, необходимыми для определения направлений дальнейшего развития и решения текущих вопросов производственной деятельности, в том числе и для эффективного управления расходами.

В этой связи возникает потребность развития учета доходов и расходов от обычных видов деятельности с целью формирования и обеспечения доступности необходимой информации для пользователей различных уровней управления, а также для простоты сбора аналитических данных для проведения оценки деятельности организации.

Существует проблема формального отношения к экономическому анализу в малых и средних производственных организациях, происходит недооценка результатов данного анализа, которые позволили бы разработке новых подходов в управлении для решения существующих проблем функционирования предприятия. В этой связи развитие методики анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности наиболее актуально в современных условиях хозяйствования.

Степень разработанности проблемы. Существенный вклад в исследовании экономического содержания расходов, в частности, в развитие их классификации внесли отечественные ученые такие как: Р. А. Алборов, Бабаев Ю.А., Безбородова Т.И., Ф.Л. Шаров, Вахрушева О.Б., Вахрушина М.А., Волкова О.Н., Карпова Т.П., Керимов В.Э. и ряд других авторов.

Проблемам реализации принципов, развития допущений, соблюдения требований посвятили свои работы: Колесников С.И., Куттер М. И., Оломская Е.В., Рудакова Т.А. и другие авторы.

Общэкономические и аналитические аспекты анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности получили широкое отражение в трудах Любушина Н.П., Савицкой Г.В., Свешниковой В. А., Н.В. Колчиной, Шулепиной С.А., Лукьянчик А.А., Крылова Э. И. и других ученых.

Несмотря на достаточную разработанность, существуют аспекты учета и анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности, которые недостаточно изучены, в частности, отдельные нормы действующего законодательства не позволяют в полной мере обеспечить реализацию основополагающих принципов учета и отчетности, недостаточность детализации информации в учете доходов и расходов для ее получения с целью проведения аналитических процедур и выявления возможностей сокращения расходов и роста доходов организации.

Цель и задачи выпускной квалификационной работы. Целью работы является оценка развития и обоснование подходов к организации учета и анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности.

Поставленная цель реализуется решением следующих задач:

- исследовать методологические положения учета и анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- оценить современное состояние учета доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации;
- провести экономический анализ состояния доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций с выявлением влияния факторов на финансовый результат по обычным видам деятельности организаций;
- совершенствовать бухгалтерский учет доходов и расходов от обычных видов деятельности организации;
- разработать методику анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности организации.

Объект и предмет исследования. Объект исследования ООО «Производственный холдинг «Ижпромаш». Предметом исследования выступает система учетно-аналитического обеспечения системы управления информацией о доходах и расходах от обычных видах деятельности..

Основные положения, выносимые на защиту и имеющие признаки научной новизны. В процессе исследования получены следующие результаты имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты.

- доказана необходимость построения структурированного рабочего плана счетов анализируемого хозяйствующего субъекта, изучения практических потребностей в разработке направлений детализации учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности;
- обоснована потребность в разработке модели управления затратами по местам их возникновения, включающая в себя определенные затраты в разрезе статей, выделенных по процессам и видам.
- выявлена потребность структурного анализа показателей формирования прибыли от продажи, удовлетворение которой позволяет наиболее точно оценить эффективность управления продажами в процессе основной деятельности организации;

- разработана методика анализа валовой прибыли (убытков) по видам продукции, которая позволяет определить ее прибыльность и эффективность.

Теоретические и методологические основы исследования. Основу исследования составляют базовые концепции современной теории бухгалтерского учета и экономического анализа и методики его применения. Кроме того использовались также нормативные и законодательные документы, бухгалтерская и управленческая документация исследуемого предприятия и личные исследования.

Практическая значимость результатов состоит в возможности разработанных методов учета и анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности на производственных предприятиях.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА И АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Экономическое содержание, классификация доходов и расходов от обычных видов деятельности

Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли. Как правило, прибыль состоит из разности доходов и расходов организации.

Понятия о доходах и расходах были впервые раскрыты для целей ведения бухгалтерского учета в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России [2].

В пункте 2 ПБУ 9/99 «Доходы организации» [4] закреплено, что доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Условия признания доходов представлены на рисунке 1.1.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы.

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

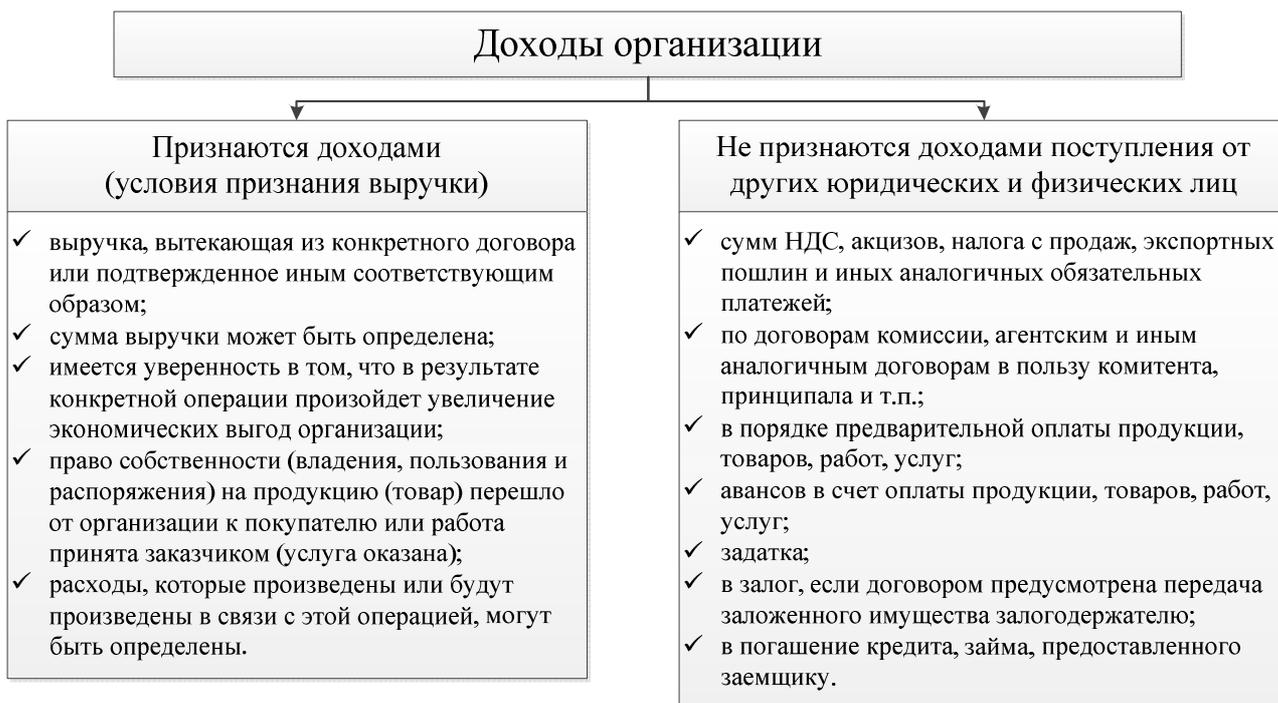


Рисунок 1.1 - Условия признания доходов организации

Указанные выше доходы являются доходами от обычных видов деятельности и только при условии, что данные виды деятельности являются предметом деятельности организации. В иных случаях доходы должны быть отнесены к прочим доходам [4].

Выручкой от продаж продукции (работ, услуг) можно назвать суммы денежных средств, вытекающие из условий договора, или подтверждаются иными документами при условии получения экономических выгод организацией [4].

В учетной практике, как правило, понятия «продажи» и «реализация» отождествляются. Определим, насколько используемое в бухгалтерском учете понятие «продажи» соотносится с термином «реализация», применяемое в налоговом законодательстве. Различия данных определений хорошо описано в учебнике А.Н. Гавриловой и А.А. Попова [27, с. 246].

Согласно инструкции по применению Плана счетов термин «продажи» определяется как хозяйственные операции организации, квалифицируемые как продажи для целей бухгалтерского учета. При этом продажами для целей

бухгалтерского учета будут являться хозяйственные операции от обычных видов деятельности (когда являются предметом деятельности организации) направленные на получение дохода организацией путем осуществления продажи (обмена) товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также предоставление или эксплуатацию прав.

В п. 1 ст. 39 НК РФ закреплено следующее определение «реализации» — «...признается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе» [1].

Рассмотрев определения понятий «продажи» и «реализация», отметим два существенных различия между ними.

1. Для целей бухгалтерского учета продажами признаются хозяйственные операции только от обычных видов деятельности, то для определения реализации товаров, работ и услуг по Налоговому кодексу достаточно самого факта ее совершения, при этом данная сделка необязательно должна относиться к предмету деятельности организации.

Например, в целях бухгалтерского учета реализация материалов будет отражаться по кредиту счета 90 «Продажи» только в том случае, когда данная сделка будет относиться к обычным видам деятельности организации. Если сделка имеет разовый характер, и не относится к основным видам деятельности организации, то данная операция будет отражена по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогового учета данная операция будет квалифицироваться как реализация товаров, и включаться налогооблагаемую базу.

2. Продажи в бухгалтерском учете — это сделки, направленные на получение дохода и оказанные на возмездной основе. В налоговом же

законодательстве реализацией признаются хозяйственные операции, осуществленные и на безвозмездной основе.

В международной практике принятие доходов в учете, в частности выручки, определяется из условий идентификации договора. Критерии идентификации договора перечислены в стандарте МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [9].

Сравнение критериев признания выручки по международным и российским стандартам приведено в таблице 1.1.

Таблица 1.1 — Критерии признания выручки в соответствии с МСФО и РСБУ [4, 9]

ПБУ 9/99	МСФО 15
1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом	1) идентифицировать договор с покупателем
2) сумма выручки может быть определена	2) установить обязанности к исполнению по договору
3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации	3) определить цену операции
4) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены	4) распределить цены операции на обязанности к исполнению
5) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана)	5) признать выручку, при выполнении организацией своих обязанностей к исполнению

Международный подход признания выручки по договорам с покупателями основывается на изменении активов и обязательств, возникающие при условии, когда организация становится стороной по договору и начинает выполнять по нему обязательства. Иными словами, большинство соглашений, генерирующих выручку, являются договорными отношениями в той или иной форме.

Деятельность любой организации сопряжена с расходами. В экономической литературе расходы как экономическая категория отождествляются с затратами, издержками и себестоимостью. На наш взгляд,

необходимо разделять эти понятия, чтоб избежать искажения бухгалтерского учета организации. Однако, Я.В. Соколов придерживается другой точки зрения. По его мнению «...все попытки разграничить их содержание лишены смысла» [45, с. 171].

Изучению вопроса раскрытия понятий «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость» посвящены работы таких авторов как М.И. Куттер [42, с. 17], Н.П. Кондраков [39, с. 150], З.В. Удалова и Д.А. Кириченко [62, с. 79], Ф.Л. Шаров [20, с. 33].

Рассмотрим определения термина затраты с точки зрения разных авторов (табл. 1.2).

Таблица 1.2 — Затраты в трактовке разных авторов

Автор	Определение затрат
К. Друри [30, с. 47]	«Это расходы, не учитываемые при определении себестоимости запасов, поэтому они рассматриваются как расходы, приходящиеся на период, когда связать затраты отчетного периода с затратами, учитываемыми при определении себестоимости товарно-материальных запасов, должна быть исключена»
И.Н. Богатая, Н.Н. Хахонова [16, с. 319]	Потребленная в процессе производства часть материальных, трудовых, финансовых ресурсов организации за определенный период времени
О.Н. Волкова [26, с. 871]	«Это стоимостная оценка ресурсов, используемых организацией в процессе своей деятельности»
Н.П. Кондраков [39, с. 158]	«Это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели».
В.Б. Ивашкевич [35, с. 482]	Выраженные в денежной форме совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени
Г.М. Лисович [44, с. 306]	Это средства, израсходованные на приобретение товарно-материальных ценностей, которые отражаются в балансе как активы организации, способные в будущем принести доход
В.П. Савчук [56, с. 28]	Уменьшение активов или увеличение обязательств (пассивов) или сочетание того и другого в связи с производством и поставкой товаров и услуг в рамках деятельности предприятия.
В.И. Петрова [49, с. 25]	Это часть затрат предприятия, представляющая собой стоимостную оценку ресурсов, потребленных в процессе производства
Т.П. Карпова [36, с. 52]	Стоимостное выражение израсходованных или предполагаемых к расходу ресурсов, обусловленных особенностями технологии производства вырабатываемой и реализуемой продукции, выполняемых работ и услуг, включая обязательные отчисления за определенный или на определенный период времени

М.И. Куттер [42, с. 168]	это потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары либо услуги
Ч.Т. Хорнгрен [64, с. 20]	Под затратами понимают потребленные ресурсы или деньги, которые нужно заплатить за товары и услуги
Ф.Л. Шаров [20, с. 54]	Явные (фактические, расчетные) издержки предприятия
З.В. Удалова и Д.А. Кириченко [62, с. 80]	Ресурсы, в денежном выражении, используемые при производстве и реализации продукции за определенный период.
Т.И. Безбородова [14, с. 34]	Характеризуют совокупность всех материальных, трудовых и финансовых ресурсов, потребление которых направлено на осуществление производственно-финансовой деятельности организации.
Н.В. Колчина [63, с. 89]	«Расходы, связанные с созданием товара (продукции, работ, услуг) в результате продажи которых предприятие получит прибыль или убыток».

Подводя итоги исследования понятия «затраты» следует отметить, что наблюдается схожесть большинства авторов в определении затрат и расходов.

Таким образом, под затратами следует понимать использованные ресурсы предприятия в процессе достижения целей за определенный отрезок времени способные в будущем принести доход.

При изучении понятия «издержки» одни авторы издержки определяют как денежное измерение суммы ресурсов, используемых с какой-либо целью, и отождествляли их с затратами.

Другие ученые относят издержки к части затрат, которая связана с калькуляцией себестоимости (издержки производства) и процессами реализации работ и услуг (издержки обращения).

По нашему мнению, издержки – это та часть затрат, которая относится к определенным хозяйственным процессам (производству или реализации).

С целью определения понятия «расходы» обратимся к нормативно-правовым актам РФ (табл. 1.3).

Условия признания расходов в целях налогового учета в организации изображены в виде схемы на рисунке 1.2.

Таблица 1.3 — Понятие «расходы» в законодательстве России

Нормативно-правовой акт	Определение расходов
Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России	Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников
П. 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»	Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)
ст. 252 НК РФ	Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.



Рисунок 1.2. — Условия признания расходов в целях налогового учета в организации

Мы считаем, что из рассмотренных определений можно выделить критерии, характеризующие расходы как экономическую категорию:

- должно происходить уменьшение экономических выгод;
- выбытие активов и (или) возникновение кредиторской задолженности;
- уменьшение капитала организации;
- не является вкладом, изымаемым по решению участников организации.

В международной практике согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [9, с. 16] затраты различаются на заключение и на выполнение договора.

Затраты на заключение договора признаются активом, если ожидается их возмещение.

Затраты на выполнение договора признаются активом только при соблюдении всех условий:

- относятся к конкретному договору (имеющемуся или высоко вероятному);
- создают или улучшают качество ресурсов для исполнения обязанностей по договору;
- как ожидается, будут возмещены.

Таблица 1.4 — Классификация затрат по договору в МСФО (IFRS) 15

Затраты, признающиеся активом до момента признания выручки	Затраты, признающиеся расходами по мере их возникновения
прямые затраты на оплату труда	общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором)
прямые затраты на материалы	сверхнормативные потери
накладные распределяемые затраты (затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора)	затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом)
затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем	затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению
другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора	

Таким образом, по МСФО при отражении затрат в учете используется «договорной» подход, часть из них признается активом до момента признания выручки, а часть – в качестве расходов по мере их возникновения.

Перейдем к рассмотрению еще одной важной экономической категории — себестоимости.

Себестоимость, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции [8], «...характеризуется величиной затрат в

денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу».

В этом же документе дано определение и производственной себестоимости, которая складывается из «...текущих затрат, исчисленных в денежном измерителе и обусловленных использованием природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов на производство продукции (работ, услуг)».

Отметим, что необходимо различать понятия «затраты на производство» и «себестоимость продукции». Различия данных определений заключаются во времени определения затрат на производство и времени выпуска продукции, при котором и формируется себестоимость.

Следует также различать понятие себестоимости и расходы от обычных видов деятельности. В современной научной литературе авторы, как правило, отождествляют данные термины. Расходы от обычных видов деятельности всегда составляют себестоимость реализованной продукции и отражаются в отчете о прибылях и убытка, в то время как производственная себестоимость не всегда может являться расходом.

Происходит также смешивание понятий расходов и затрат. В процессе производства осуществляют затраты, которые и составляют себестоимость произведенной продукции. Существуют также капитальные затраты, которые в последующем могут стать затратами на производство и перейти в расходы от обычных видов деятельности по мере начисления амортизации. Расходы же должны всегда сопровождаться с получением доходов.

В соответствии с условиями признания выручки доход признается только после перехода права собственности на продукцию, из этого следует, что только в этом случае затраты на производство, отраженные на затратных счетах учета, могут признаваться расходами. При отсутствии факта реализации продукции произведенные затраты в отчете о прибылях и убытках не отражаются и не могут являться расходами, а представляют собой активы, которые отражаются в соответствующих строках баланса.

В результате исследования понятий «издержки», «затраты», и «расходы» было определено, что затраты – это стоимостная оценка потребленных ресурсов, имеющих в распоряжении организации, используемых для внутрихозяйственных целей предприятия для создания новых ресурсов или внутрипроизводственных работ, услуг.

Издержки – это часть затрат живого и овеществленного труда направленных именно на производство и реализацию продукции. В тоже время расходы – это часть затрат, уменьшающая экономические выгоды организации и уменьшающие ее капитал.

На рисунке 1.3 схематично изображены понятия «затраты», «издержки» и «расходы» организации.

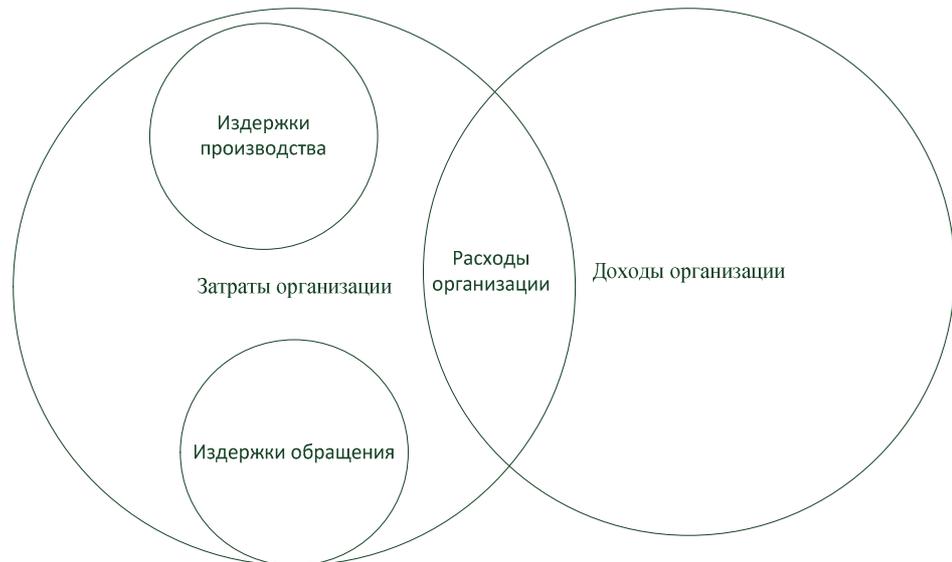


Рисунок 1.3 — Схема понятий «затраты», «издержки» и «расходы» организации

Различие «затрат» и «себестоимости» связано с тем, что время осуществления затрат производства не совпадает со временем выпуска продукции. Затраты производства продукции выражают первичное потребление производственных ресурсов, связанных с использованием рабочей силы, средств труда и предметов труда, тогда как себестоимость продукции отражает конечный результат производственного процесса и включает все

затраты, которые относятся на выпущенную из производства продукцию (работы, услуги) и ее продажу.

Поскольку затраты имеют более широкое значение в сравнении с издержками и расходами организации рассмотрим их классификацию.

Большое значение для правильной организации учета затрат имеет их научно обоснованная классификация.

В экономической литературе рассматриваются самые разнообразные классификационные признаки производственных затрат. В теоретических исследованиях учебной экономической литературе насчитывается от пяти до одиннадцати классификационных признаков.

Классификационные признаки, рассматриваемые в учебной литературе, представлены в приложении 1.

Стоит отметить, что классификационные признаки некоторых авторов называются по-разному, но суть их одна. Например, Т.И. Безбородова [14], М.А. Вахрушина [24], Ф.Л. Шаров [20] затраты классифицируют как входящие и истекшие, где входящие – это затраты на приобретение активов, от которых ожидается получение дохода в будущем, а истекшие – это уже использованные активы для получения дохода. В то же время у Р.А. Алборова [11] данного рода затраты относятся к затратам по длительности действия (отношению к времени определения фактов), которые в свою очередь подразделяются на текущие, периодические, расходы будущих периодов и предстоящие.

Классификация затрат большинства ученых представлена преимущественно для учета расходов в производственных предприятиях. Есть так же примеры классификации для сельского хозяйства [11, с. 64] и рекламных компаний [58, с. 410-417].

Рассмотрим классификацию издержек обращения применительно для предприятий оптовой торговли.

Классификационные признаки и группы издержек обращения применительно для предприятий оптовой торговли представим в виде схемы на рисунке 1.4.

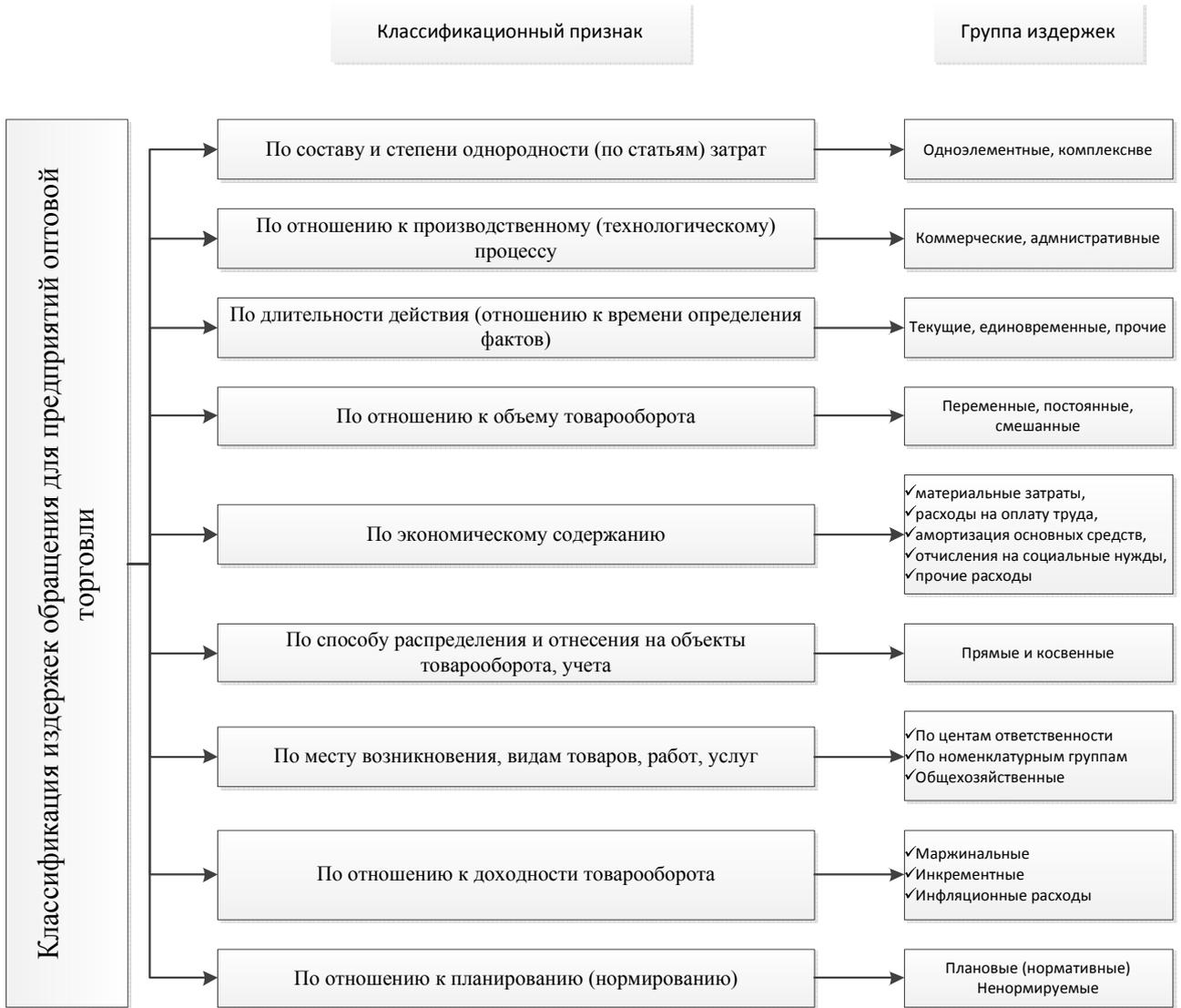


Рисунок 1.4. — Классификация издержек обращения предприятия оптовой торговли

Таким образом, на практике классификация затрат формируется исходя из отрасли и специфики работы организации с учетом потребности современной системы управления информационными потоками с целью принятия своевременных оперативных и правильных управленческих решений для успешного развития бизнеса.

1.2 Принципы, допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России закреплено, что целью бухгалтерского учета в отношении информации для внешних пользователей состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации; в отношении информации для внутренних пользователей — в формировании информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений [2].

Из цели бухгалтерского учета и интересов основных пользователей бухгалтерской отчетности определяются и задачи по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (табл. 1.5).

Таблица 1.5. — Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности

Наименование задачи	Характеристика задачи
Регистрационная	Сбор и регистрация хозяйственных операций, связанных с получением доходов и осуществлением расходов в денежном выражении, с целью обеспечения всех возложенных задач при организации бухгалтерского учета
Оценочная	Формирование полной и достоверной информации о доходах и расходах организации необходимой для возможности вынесения оценки заинтересованными пользователями
Контрольная	Предоставление информации, необходимой для осуществления контроля заинтересованными пользователями
Выявления резервов	Обеспечение информацией заинтересованных пользователей с целью выявления имеющихся резервов обеспечения финансовой устойчивости и улучшения финансового состояния и предотвращения негативных последствий хозяйственной деятельности организации

С целью обеспечения выполнения задач, стоящих перед бухгалтерским учетом доходов и расходов от обычных видов деятельности, необходимо соблюдение определенных принципов к ведению бухгалтерского учета, а также допущений и требований, учитываемых при формировании учетной политики организации.

Основополагающие принципы являются исходной базой бухгалтерского учета, как в теоретической, так и в практической деятельности. На основе принципов каждая организация разрабатывает свои стратегические положения и определяет правила ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций по отражению имущества и обязательств.

В законодательной базе до сих пор не закреплено понятие «принципы бухгалтерского учета», используются только термины «требования» и «допущения», в этой связи по этому поводу в отечественной науке не сформировалось единого мнения и подхода.

Отметим, что необходимо различать «принципы», «требования» и «допущения».

Обращаясь к Толковому словарю иноязычных слов принцип (от лат. «principium» - начало, основа) трактуется как основное, исходное положение теории, науки, учения и т.п. [41, с. 625]. В словаре С. И. Ожегова требование – это правило, условие, обязательное для выполнения, а допущение трактуется как предположение, гипотеза [46, с. 567].

С.И. Колесников принципы бухгалтерского учета характеризует как «...исходные положения бухгалтерского учета как науки, которые обеспечиваются качественными характеристиками учетной и отчетной информации и определяют его предмет, объект, методы на современном этапе» [38, с. 86].

Ошибочно также утверждать, что принципы бухгалтерского учета должны быть постоянными и неизменными. По утверждению Р.А. Алборова «принципы бухгалтерского учета, как и его функции, не являются чем-то раз и навсегда заданными...они исторически изменяются и развиваются, как и сама наука» [10, с. 43].

Нельзя не согласиться с мнением Ю.В. Герасимовой, которая «допущение» характеризует как базовый принцип, который не меняется под влиянием внешних и внутренних условий хозяйствования экономического субъекта, заложенный изначально при становлении учета в компании. Тогда

как «требование» автор статьи рассматривает как основной принцип учета, прямо или косвенно определяющий правила учета, без вариантов выбора, диктующие соблюдение правил учета [28, с. 53].

Общие требования к бухгалтерскому учету определены Федеральным законом от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете"[3] и Положениями по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 N 34н [6].

Допущения при формировании учетной политики организации предусмотрены в Положении по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008), в котором обозначены допущение имущественной обособленности, допущение непрерывности деятельности, допущение последовательности применения учетной политики, допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности [6].

В то же время учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Рассматриваемые принципы, требования и допущения применимы также к учету доходов и расходов от обычных видов деятельности организации, так как последние учитываются для определения главной цели коммерческой организации — получение прибыли.

Из анализа научной литературы в процессе применения принципов на практике можно выделить следующие проблемы [54, с. 96]:

1. Принцип полноты отражения фактов хозяйственной деятельности.

Т.А. Рудакова отмечает, что сплошная регистрация фактов хозяйственной жизни в отчетном промежутке, т. е., периоде события которого попадают в отчетность, свидетельствует о полноте информации о деятельности экономического субъекта. Однако субъекты малого предпринимательства имеют возможность игнорировать соблюдение данного принципа, и делая это действуют в соответствии с законом. В данной ситуации оценка событий,

приводящих к формированию актива как объекта учета по справедливой стоимости, может быть поставлена под сомнение.

2. Принцип рациональности.

Предприятия с незначительным размером капитала и структурой управления, Т.А. Рудакова отмечает, не в состоянии позволить себе увеличение численность персонала бухгалтерии с целью регистрации всех событий, что с одной стороны приводит к игнорированию принципа полноты информации, а с другой – соответствию принципу рациональности.

Д.А. Ендовицкий и Р.Р. Рахматулина придерживаются такого же мнения и обосновывают свою точку зрения в виду необходимости детализации аналитического учета для исчисления налогов на доходы организаций, при чем, не зависит, является ли предприятие плательщиком налога на прибыль или на специальном режиме налогообложения [31, с. 70].

3. Принцип своевременности отражения хозяйственных операций.

Учетно-отчетная информация может быть релевантной в случае ее оперативного получения, т.е., своевременного. Обобщение данных о фактах хозяйственной жизни экономического субъекта за год, несмотря на возможности технического обеспечения учетных работ, по мнению Т.А. Рудаковой, требуют определенного времени. В период подготовки информации для годового финансового отчета возникают новые факты хозяйственной жизни, которые могут существенно изменить интересующие пользователей показатели. Предприятия с существенными масштабами деятельности, капитала и организационной структурой обязаны учесть такие события. Однако на предприятия малого бизнеса эта обязанность не распространяется.

Е. В. Оломская считает, что своевременность можно признать требованием (как в ПБУ 1/08) и в то же время ограничением уместности и надежности информации, отражаемой в финансовой отчетности. Сравнивая управленческий и налоговый учет, автор статьи утверждает, что для управленческого учета «...граница будет смещена в пользу оперативности получения информации в ущерб ее точности, а для налогового, наоборот,

решающее значение приобретает точность и подтвержденность данных, для чего требуется большее время, оперативность отходит на второй план» [47, с. 12].

4. Принцип приоритета экономического содержания перед юридической формой.

Применение принципа приоритета экономического содержания перед юридической формой, по мнению Т.А. Рудаковой, остается невыполнимой задачей для лиц, формирующих учетно-отчетную информацию, поскольку отступление от норм, регламентирующих действия бухгалтера, на практике объяснить практически невозможно ни аудиторам, ни налоговым работникам. Бухгалтер всегда находится перед выбором между профессиональным суждением о возможности приоритета экономического содержания над формой, и объяснением с проверяющим о целесообразности регистрации факта хозяйственной жизни выбранным способом. Что касается профессионального суждения лица подготавливающего учетно-отчетную информацию, то это необязательная, а лишь желательная личностная (профессиональная) характеристика [54, с. 97].

Такой же точки зрения придерживаются С.М. Бычкова и Н.Н. Макарова [22, с. 19] и предлагают для применения данного принципа «...определить критерии учета или перевести требование в раздел правил, которые законодательно имели бы закрытый перечень фактов хозяйственной деятельности...».

5. Принцип непрерывности деятельности организации.

По мнению Е.В. Оломской [47, с. 12], принцип непрерывности деятельности утрачивает свою актуальность. Автор обосновывает это тем, что при непрерывности деятельности оценка хозяйственных операций осуществляется по первоначальной стоимости. Использование в учете рыночных оценок, отражающих текущую стоимость активов и обязательств, делает несущественным тот факт, будет ли организация продолжать свою деятельность в обозримом будущем или нет.

Ю.В. Герасимова в своей статье дает обоснование о разделении понятий «непрерывность деятельности» и «действующее предприятия». По мнению автора «действующее предприятие» рассматривается с точки зрения цикличности деятельности предприятия, понятие «непрерывность деятельности» - это «отсутствие оснований для прерывания деятельности или рамочных условий существования» [28, с. 54].

6. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

По поводу факта временной определенности Е.В. Оломская считает, что ставит его применение в высокую зависимость от субъективных оценок. Понимание того, «когда фактически они имели место» может значительно различаться в зависимости от профессионального суждения бухгалтера. Поэтому данный принцип подлежит дальнейшей конкретизации [47, с. 13].

С.И. Колесников отмечает, общее признание учетных принципов обычно зависит от того, насколько точно они отвечают трем критериям: уместности, объективности и осуществимости. Эти три критерия часто противоречат друг другу. Так, технология новой продукции может значительно влиять на реальную стоимость предприятия. Информация о стоимости новой продукции наиболее полезна вкладчику; она действительно уместна, однако оценить наилучшим образом его стоимость, скорее всего, может лишь руководство, и это будет крайне субъективная оценка. Поэтому бухгалтерский учет не регистрирует такие стоимости, жертвуя уместностью ради объективности [38, с. 88].

Сравнительная характеристика допущений и требований применительно к доходам и расходам от обычных видов деятельности по МСФО и РПБУ представлена в таблице 1.6.

Таблица 1.6 — Сравнительная характеристика допущений и требований, предъявляемых к доходам и расходам от обычных видов деятельности по МСФО и РПБУ

Наименование допущения/ требования	Содержание допущения/ требования в РПБУ	Содержание допущения/ требования в МСФО
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (п. 5 ПБУ 1/2008)	Определение допущения в МСФО отсутствует, однако, исходя из критериев признания активов, обязательств, капитала, доходов и расходов следует, что результаты операций прочих событий признаются по факту их совершения (п. 28 МСФО 1)
Требование полноты/ Рациональности	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (п. 6 ПБУ 1/2008) Рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (п. 6 ПБУ 1/2008)	Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые описания и пояснения, при этом необходимо учитывать затраты на полезность информации (п. QC13 и QC18 Концептуальные основы финансовой отчетности)
Требование своевременности	Своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (п. 6 ПБУ 1/2008)	Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения (п. QC29 Концептуальные основы финансовой отчетности)
Требование осмотрительности	Большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (п. 6 ПБУ 1/2008)	Финансовая информация должна обеспечивать правдивое представление экономических явлений. (п. QC12 Концептуальные основы финансовой отчетности)

Требование приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (п. 6 ПБУ 1/2008)	Операции и другие события должны учитываться и представляться в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только в соответствии с юридической формой. Соблюдение принципа обеспечивает правдивое представление. (п. QC5 Концептуальные основы финансовой отчетности)
Требование непротиворечивости	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (п. 6 ПБУ 1/2008)	Требование непротиворечивости в МСФО не определено. Есть понятие сопоставимости, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. (п. QC21 Концептуальные основы финансовой отчетности)

В процессе исследования была изучена цель и рассмотрены задачи бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности, которые необходимо решить организации для формирования информации для заинтересованных пользователей.

В ходе рассмотрения задач и проведения анализа применимости базовых принципов, требований и допущений бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с российским законодательством и международными стандартами финансовой отчетности было установлено, что отдельные нормы действующего законодательства не позволяют в полной мере обеспечить реализацию основополагающих принципов учета и отчетности.

1.3 Задачи анализа, информационная база и оценка факторов, влияющих на доходы и расходы от обычных видов деятельности

Основная цель анализа доходов и расходов заключается в получении ключевых показателей для оценки объективной и наиболее точной картины

финансового состояния хозяйствующего субъекта, изменения структуры доходов, расходов и финансовых результатов.

Для достижения цели анализа доходов и расходов необходимо определить его задачи. В учебной литературе, как правило, задачи конкретно для анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности не изучаются, они входят в состав задач для анализа финансовых результатов организации.

Рассмотрим задачи некоторых авторов таблица 1.7.

Таблица 1.7 — Задачи анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности разных авторов

Автор	Задачи анализа
Г.В. Савицкая [55, с. 382]	<ul style="list-style-type: none"> – систематический контроль за выполнением планов реализации продукции и получением прибыли; – определение влияния как объективных, так и субъективных факторов на финансовые результаты; – выявление резервов увеличения суммы прибыли и рентабельности; – оценка работы предприятия по использованию возможностей увеличения прибыли и рентабельности; – разработка мероприятий по использованию выявленных резервов.
А. Д. Шеремет [67, с. 205]	<ul style="list-style-type: none"> – анализ и оценка уровня и динамики показателей прибыли от продаж; – факторный анализ прибыли от реализации продукции (работ, услуг); – анализ взаимосвязи затрат, объема производства (продаж) и прибыли; – анализ и оценка влияния инфляции на финансовые результаты.
И. Н. Чуев [66, с. 124]	<ul style="list-style-type: none"> - оценка динамики абсолютных и относительных показателей финансовых результатов (прибыли и рентабельности); - факторный анализ прибыли от реализации продукции (работ, услуг); - выявление и оценка возможных резервов роста прибыли и рентабельности на основе оптимизации объемов производства и издержек производства и обращения; - анализ взаимосвязи затрат, объема производства (продаж) и прибыли; разработка мероприятий по использованию выявленных резервов.
В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина [13, с. 148]	<ul style="list-style-type: none"> -анализ и оценка уровня и динамики абсолютных показателей финансовых результатов; - факторный анализ прибыли от продажи продукции (работ, услуг); -анализ относительных показателей эффективности хозяйственной деятельности (показателей рентабельности); - анализ взаимосвязи затрат, объема производства (продаж) и прибыли; -анализ резервов роста прибыли на основе оптимизации объемов продажи и издержек производства и обращения.

В.В. Бочаров [19, с. 112]	<ul style="list-style-type: none"> - изучение изменений каждого показателя за отчетный период по сравнению с базисным (горизонтальный анализ); - структурный анализ соответствующих статей (в процентах); изучение динамики изменения показателей за ряд периодов (кварталов, лет) — трендовый анализ; - исследование влияния отдельных факторов на прибыль (факторный анализ); - контроль за выполнением внутренних плановых заданий по прибыли в разрезе центров финансовой ответственности (контроллинг прибыли).
О.В. Ефимова [32, с. 205]	<ul style="list-style-type: none"> - анализ зависимости спроса от цен на продукцию (эластичность спроса); - оценка возможности приспособиться к изменению спроса путем модификации выпускаемой продукции или выведения на рынок новых товаров; - определение степени концентрации покупателей, насколько велика зависимость от основных покупателей; - оценка диверсификация продукции по географическим рынкам сбыта.
Петров А.М., Басалаева Е.В., Мельникова Л.А. [48, с. 281]	<ul style="list-style-type: none"> - влияние инфляции на продукцию; - влияние инфляции на закупаемые предметы труда; - влияние инфляции на трудовые затраты; - влияние инфляции на размер амортизации; - общее влияние инфляции на прибыль.
Э. И. Крылов, В. М. Власова [40, с. 8]	<ul style="list-style-type: none"> – разработка информационного механизма анализа финансовых результатов, позволяющего своевременно получать достоверную и полную информацию для его проведения в различных направлениях и соответствующих уровнях, аспектах и разрезах; – анализ и оценка достигнутого уровня прибыли предприятия в абсолютных и относительных показателях; – анализ влияния на финансовые результаты инфляционных процессов в экономике и изменений в нормативно-законодательных актах в области формирования затрат и финансовых результатов предприятия; – выявление факторов, повлиявших на величину прибыли, и резервов ее повышения; – анализ взаимосвязи затрат, объема производства и прибыли в целях максимизации ее величины; – прогнозирование финансовых результатов и разработка мероприятий по их достижению.

Как видно из таблицы, задачи анализа устанавливаются в зависимости от необходимости выявления внешних или внутренних факторов. Например, задачи таких авторов как Г.В. Савицкая, А. Д. Шеремет, И. Н. Чуев, В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина, В.В. Бочаров направлены на выявление внутренних резервов, а О.В. Ефимова, А. М. Петров и А. Д. Шеремет (в части определения влияния инфляции на финансовые результаты) ставят задачи для выявления

внешних факторов влияния на доходы и расходы от обычных видов деятельности.

Стоит также отметить, что задачи анализа можно разделить в зависимости от пользователей информации. К примеру, у В.В. Бочарова задачи анализа больше ориентированы на внешних пользователей (кредиторов, инвесторов), а у остальных авторов — на внутренних (собственников, руководители высшего звена).

Задачи, по нашему мнению, которые необходимо решать в процессе анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности, представлены в виде схемы на рисунке 1.5.

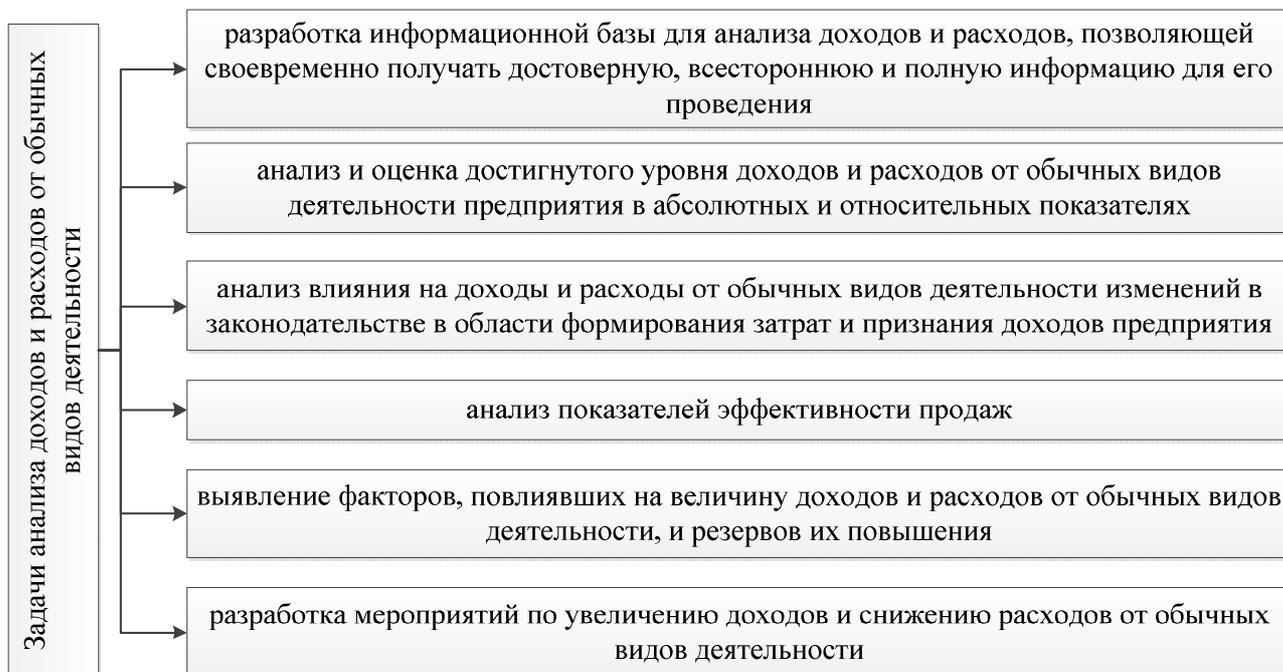


Рисунок 1.5 — Задачи анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности

Состав, содержание и качество информации, которая участвует в анализе, имеет огромное значение в обеспечении реальности полученных данных.

Все источники аналитической информации Л.Т. Гиляровская разделяет на плановые, учетные и внеучетные [29, с. 91].

В. А. Свешникова выделяет научную, техническую, управленческую, экономическую, производственную, социальную информацию для анализа [57, с. 95].

О. В. Почекаева аналитическую информацию предлагает делить на техническую, нормативную, плановую, информацию оперативного, статистического, бухгалтерского учета и отчетности [52, с. 18].

Информация разнообразна и подразделяется в зависимости от целей анализа, но для целей экономического анализа используется преимущественно экономическая информация, но бывают случаи использования технического рода данные. Главное условие формирования и использования экономической информации — ориентир на системный подход, который нацеливает аналитиков на раскрытие целостности объекта, его причинно-следственных связей и сведение их в единую общую картину.

Классификация информации для комплексного экономического анализа проиллюстрирована на рисунке 1.6.



Рисунок 1.6 — Классификация информационных источников для комплексного экономического анализа

Представленная информационная база, на наш взгляд, будет достаточна для проведения квалифицированного анализа. Использование той или иной информации зависит от целей и задач, поставленных перед специалистом-аналитиком.

Информационная база для анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности будет формироваться исходя из факторов влияния на размер анализируемых величин.

По причине того, что доходы от обычных видов деятельности в организации состоят из выручки от продаж продукции товаров и услуг, то на формирование величины и момент признания выручки будет оказывать прямое влияние нормативно-законодательные акты, хозяйственно-правовые документы и учетная политика предприятия. Напомним, что моментом признания расходов является момент получения экономических выгод, то есть доходов, в этой связи момент признания и их размер также будет определяться согласно нормативно-законодательным актам, хозяйственно-правовым документа и учетной политики предприятия.

С целью определения динамики и отклонения от плана доходов и расходов организации будет использоваться плановая и учетная внутренняя документация, разработанная в организации.

Для определения роста доходов и возможностей сокращения расходов организации, а также расчета прогнозных показателей будут полезны материалы различных исследований и статистические данные, то есть внешние источники информации.

Таким образом, состав информационной базы для анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности будет зависеть от целей и глубины исследования.

Факторы, оказывающие влияние на величину доходов и расходов от обычных видов деятельности, подразделяются на внутренние (поддаются управлению со стороны организации) и на внешние (организация на них повлиять не может). Ряд авторов учебной литературы факторы разделяют на

внутрипроизводственные и внепроизводственные. Значение данных классификационные признаков схоже с внешними и внутренними, только первые более характерны для организаций производственной сферы.

По мнению А.Н. Задорожной, величина выручки определяется отраслевыми факторами, но вместе с тем, необходимо учитывать факторы, значимые для конкретного предприятия [33, с. 108].

Для определения факторов влияния на величину доходов необходимо разобраться, что входит в состав доходов от обычных видов деятельности.

Ранее уже отмечалось, что преимущественно доходы состоят из выручки от продаж, однако, состав выручки разные авторы рассматривают по-разному.

Например, О.В. Ефимова состав выручки разделяет поступления от реализации на продукцию, работы (услуги) собственного производства и на покупные товары [32, с. 159].

Н.П. Любушин в учебнике по экономическому анализу выручку от обычных видов деятельности формирует из поступления денежных средств и иного имущества, а также дебиторской задолженности [45, с. 401].

На наш взгляд, состав выручки с точки зрения Н.П. Любушина заслуживает отдельного внимания в связи с тем, что согласно определения доходов, закрепленного в законодательстве, дебиторскую задолженность можно отнести к доходам, так как она отвечает условиям признания выручки. Тогда стоит заметить, что состав выручки с точки зрения О.В. Ефимовой является неполным. Однако, если рассматривать с точки зрения метода признания доходов и расходов (начисления или кассовый), закрепленный в учетной политике организации, то принцип определения выручки О.В. Ефимовой больше подходит по кассовому методу, а выручка Н.П. Любушина — по методу начисления.

На величину доходов, в частности выручки, влияют и другие факторы. Наш взгляд, наиболее полный перечень факторов представлен А.Н. Задорожной (рис. 1.7).



Рисунок 1.7 — Факторы, влияющие на доходы от обычных видов деятельности

Состав расходов от обычных видов деятельности определяется исходя из оплаты в денежной и иной формы, кредиторской задолженности, группировки расходов по элементам затрат и статьям калькуляции. Момент признания расходов определяется аналогично признанию доходов.

Факторы, влияющие на величину расходов, представлены в виде схемы на рисунке 1.8.



Рисунок 1.8 — Факторы, влияющие на расходы от обычных видов деятельности

Подводя итог исследования задач и информационной база анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности отметим, что состав задачи, а, следовательно, и информационная база будут определяться исходя из целей и глубины исследования.

Факторы влияния на доходы и расходы от обычных видов деятельности будут определяться в зависимости от отраслевой принадлежности и значимости для конкретной организации.

2 ОЦЕНКА РАЗВИТИЯ УЧЕТА И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ООО «ПХ «ИЖПРОММАШ»

2.1 Оценка современного состояния учета доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации

Состояние бухгалтерского учета организации во многом зависит от организационно-правовой формы, видов деятельности и организационной структуры организации.

Общество с ограниченной ответственностью «Производственный холдинг «Ижпроммаш» (в дальнейшем именуемое «Общество») создано 30 мая 2006 года в соответствии с Законом "Об обществах с ограниченной ответственностью" от 08.02.1998 N 14-ФЗ.

Сокращенное наименование организации — ООО «ПХ «Ижпроммаш».

Местонахождение Общества – 426008, г. Ижевск, ул. Живсовхозная, 105.

Основной целью Общества является получение прибыли.

Основным видом деятельности является производство замочно-скобяной продукции.

Дополнительными видами деятельности являются:

- производство и сбытовая сфера товаров производственно-бытового назначения;
- оптовая и розничная торговля товарами;
- осуществление снабженческо-сбытовой деятельности.

Вышеперечисленные деятельность будет производиться при наличии спроса, технических возможностей предприятия и необходимых лицензий.

Перечень работ может быть добавлен или изменен при внесении дополнений в Устав предприятия.

В настоящее время в состав предприятия входят три производственного отдела, которые представляют собой производство выпускаемой продукции с законченным технологическим процессом.

Предприятие самостоятельно формирует внутреннюю структуру и управленческий аппарат. Организационная структура организации представлена на рисунке 2.1.



Рисунок 2.1 — Схема организационной структуры ООО «Производственный холдинг «Ижпромаш»

Рассмотрим организационные аспекты ведения бухгалтерского учета на предприятии.

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуется руководителем общества. Руководитель общества возлагает ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера.

Главный бухгалтер возглавляет самостоятельное структурное подразделение общества (бухгалтерию).

Главный бухгалтер общества несет ответственность за формирование учетной политики, а также обеспечивает контроль и отражение на счетах всех фактов хозяйственной жизни, предоставление оперативной и результативной информации в установленные сроки по схеме документооборота.

В обществе бухгалтерский учет ведется автоматизировано с использованием рабочего Плана счетов согласно утвержденной учетной политике.

Общество самостоятельно разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, контроля и документооборота.

Каждый факт хозяйственной жизни общества подлежит оформлению первичным учетным документом, перечень которых закреплен в учетной политике организации.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности организация осуществляет инвентаризацию активов и обязательств согласно с Законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 N 402-ФЗ и Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49.

Для целей бухгалтерского учета Общество самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Доходы Общества признаются в соответствии с пунктом 2 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

Общество признает доходами от обычных видов деятельности доходы от следующих видов деятельности:

- производство и реализация замочно-скобяной продукции;
- прочие виды деятельности в соответствии с Уставом общества.

Отнесение к доходам от обычных видов доходов от деятельности, не указанной в уставных документах осуществляется в случае, если величина полученного дохода составляет пять и более процентов от общей суммы доходов Общества за отчетный период.

Доходы, отличные от доходов от обычных видов деятельности, считаются прочими поступлениями.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции.

Условия признания выручки от продажи продукции соответствуют условиям, закрепленным в пунктах 12 и 14 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99).

Основными клиентами организации являются юридические лица.

При заключении сделки менеджер отдела продаж готовит пакет документов на поставку продукции, который состоит из копий учредительных документов для согласования условий отсрочки платежа. Согласование происходит с юристом, главным бухгалтером и подписывается директором организации.

Менеджер отдела продаж согласовывает и подписывает с клиентом спецификацию на партию товара с определением цены, сроков изготовления и порядка доставки продукции, размера и сроков предоплаты.

После поступления предоплаты на расчетный счет организации менеджер отдела продаж оформляет документы на отгрузку продукции: товарно-транспортная накладная (1-Т), товарная накладная (ТОРГ-12) и счет фактура.

Товарно-транспортную накладную (1-Т), товарную накладную (ТОРГ-12) подписывают коммерческий директор, главный бухгалтер и кладовщик.

Счет-фактура подписывается главным бухгалтером.

Товарно-транспортная накладная (1-Т) передается водителю для сопровождения груза.

Один экземпляр товарной накладной (ТОРГ-12) передается покупателю, второй — остается на складе готовой продукции организации-поставщика, после чего сдается в бухгалтерию. Кладовщик распечатывает также расходный ордер, отгружает продукцию со склада, и за подписью клиента и собственной подписью — оставляет на складе как факт отпуска продукции.

Все сформированные счета-фактуры регистрируются в Журнале регистрации счетов-фактур. На основании данного журнала осуществляется формирование Книги продаж, которая является базой для оплаты НДС в бюджет.

На предприятии признание выручки от реализации осуществляется по методу начисления.

Бухгалтер по учету товарно-материальных ценностей производит проверку правильности оформления документов, при необходимости внесения исправлений - связывается с менеджером продаж, который согласовывает с покупателем порядок внесения исправлений в первичные документы.

Бухгалтерский учет в организации ведется в программе «1С: Бухгалтерия».

Особенностью ведения компьютерного учета является совмещение аналитического и синтетического учета, то есть к каждому синтетическому счету привязан определенный «субконто» (перечни объектов учета одного вида). Поэтому делая бухгалтерскую запись по синтетическим счетам, сразу указывается наименование аналитического счета. Например, в организации применяются субконто: номенклатурные группы, договора, контрагенты, виды платежей в бюджет, уровни бюджетов, банковские счета и т.д.

Регистрация хозяйственных операций осуществляется в электронном журнале проводок программы «1С: Бухгалтерия» на основании первичных документов. В строку регистрации заносят: дату совершения операции, дебет синтетического счета, кредит синтетического счета, субконто, количество, наименование документа, на основании которого составляется бухгалтерская проводка, сумма хозяйственной операции и краткий комментарий по содержанию проводки произвольной формы.

Программа может формировать журнал проводок, как в целом по счету, так и в разрезе субконто, за определенный отчетный период.

При ведении аналитического учета программа формирует ряд документов. Все документы по аналитическому учету формируются в денежном и натуральном выражении. Так же на основании введенных проводок программа формирует регистры синтетического учета. В частности, формируются следующие документы:

- карточка по счету или субконто, которая содержит все проводки по объектам учета;
- анализ счета или субконто, который представлен в виде свода всех итогов по счету или субконто;
- журнал-ордер;
- оборотно - сальдовая ведомость по счету или субсчетам (субконто), содержащая сведения об остатках и оборотах по объектам учета;
- обороты по счету или субконто, который напоминает форму Главной книги;
- шахматная ведомость;
- баланс предприятия.

Схема учета реализации продукции представлена на рисунке 2.2.



Рисунок 2.2 — Схема учета реализации продукции ООО «ПХ «Ижпромаш»

Аналитический учет выручки от продаж продукции осуществляется в разрезе номенклатурных групп: замки врезные, замки навесные, ручки-скобы, врезные защелки.

Организация является плательщиком НДС. Поскольку продукция организации не имеет льгот по НДС, то она облагается ставкой 18%.

Расходы Общества признаются в соответствии с пунктом 2, а условиях их признания в соответствии с пунктами 16, 17 и 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Отдел снабжения определяет даты поставки требуемых материалов, организует закупку материалов у поставщика. Полученные от поставщика материалы кладовщик приходит на склад документом «Поступление товаров и услуг».

Отдел продаж организует поставку продукции покупателям, ориентируясь на план производства, потребности покупателей, остатки ранее выпущенных партий продукции. В момент отгрузки товара покупателю, менеджер продаж формирует документ «Реализация товаров и услуг», с оформлением акта приема-передачи ТОРГ-12, счета-фактуры, а при организации доставки товара – транспортной накладной 1-Т, и товарно-транспортной накладной.

С целью определения финансового результата от обычных видов деятельности в организации применяется активно-пассивный счет 90 «Продажи».

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с производством готовой продукции. На этом счете отражаются выручка и себестоимость готовой продукции собственного производства организации.

Аналитические счета по продаже (реализации) сгруппированы по субсчетам, которые открыты к счету 90 «Продажи».

Субсчета открытые к счету 90 «Продажи», используемые на предприятии, представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 — Субсчета открытые к счету 90 «Продажи» на ООО «ПХ «Ижпромаш».

Код субсчета	Наименование субсчета	Операции, учитываемые на счете
90.01	Выручка	Учитываются поступления активов, признаваемые выручкой
90.02	Себестоимость продаж	Учитывается себестоимость продаж, по которым признана выручка
90.03	Налог на добавленную стоимость	Учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика)
90.07	Расходы на продажу	Учитывается стоимость коммерческих расходов при реализации продукции организации
90.09	Прибыль (убыток) от продаж	Предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Схема детализации учета доходов и расходов по обычным видам деятельности изображена на рисунке 2.3.

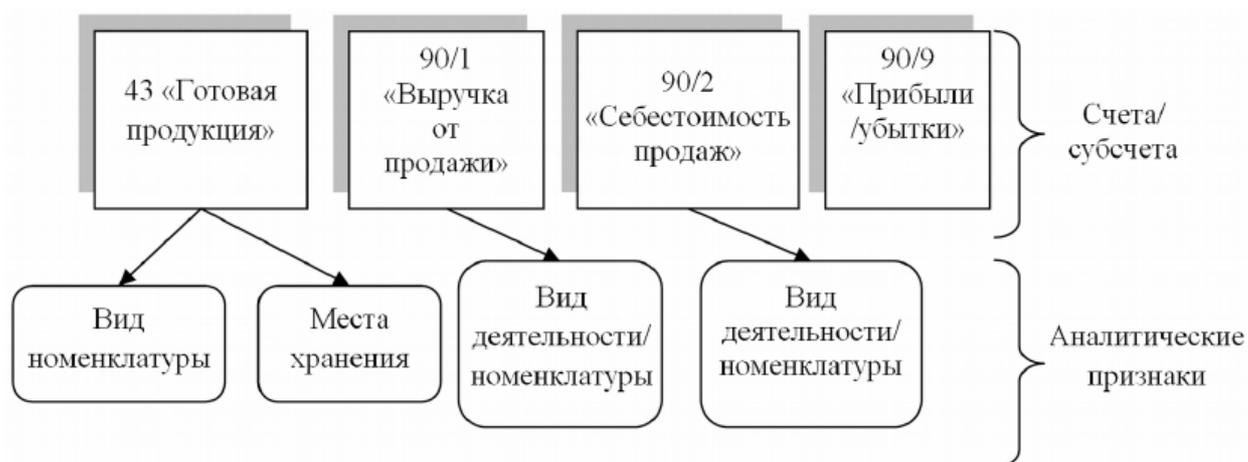


Рисунок 2.3 - Схема детализации учета доходов и расходов по обычным видам деятельности в рамках программы «1С Бухгалтерия»

В течение отчетного года записи по субсчетам 90.01 «Выручка», 90.02 «Себестоимость продаж», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07 «Расходы на продажу» производятся накопительно.

Сумма выручки от продажи продукции, признанная в бухгалтерском учете, отражается по кредиту счета 90.01 «Выручка» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Вместе с этим с кредита счета 43

«Готовая продукция» в дебет счета 90.02 «Себестоимость продаж» списывается фактическая себестоимость проданной продукции.

Регламентной операцией «Закрытие месяца» происходит сопоставление дебетового оборота по субсчетам 90.02 «Себестоимость продаж», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07 «Расходы на продажу» и кредитового оборота 90.01 «Выручка». По итогам данного сопоставления формируется финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Каждый месяц заключительными оборотами этот финансовый результат списывается с субсчета 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». В результате синтетический счет 90 «Продажи» закрывается и остатков по счету на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90.09 "Прибыль (убыток) от продаж"), закрываются внутренними записями на субсчет 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж».

Таблица 2.2 — Схема бухгалтерских проводок по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности за март 2015 год

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.	Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
		Дебет	Кредит		
1	Отражена выручка от продажи	62	90.01	5 315 048	Договор поставки, товарная накладная (ТОРГ-12)
2	Списана себестоимость реализованной продукции	90.02	43.01	3 504 278	Документ закрытия периода, бухгалтерские справки
3	Отражен НДС от реализации продукции	90.03	68.02	810 770	Счет-фактура
4	Списаны расходы на продажу	90.07	44.02	271 423	Документ закрытия периода, бухгалтерские справки
5	Выявлена прибыль от продажи	90.09	99.01	728 577	Расчет финансового результата, бухгалтерская справка

В результате проведенного исследования было установлено, что бухгалтерский учет доходов и расходов по обычным видам деятельности ООО «ПХ «Ижпромаш» осуществляется согласно действующему законодательству.

В ходе исследования были определены следующие особенности:

1. детализация учета выручки привязана к системе налогообложения;
2. реализация продукции по географическим сегментам не группируется;
3. отсутствует взаимосвязь аналитических признаков по счету 43 «Готовая продукция» и по счету 90 «Продажи», что приводит к проблемам в оценке рентабельности продукции. Учетные данные позволяют определить себестоимость проданной продукции, но она может продаваться по разным ценам. Поэтому для анализа необходимо вести учет доходов и расходов по видам продукции.

2.2 Оценка уровня доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций

Анализом доходов и расходов организации занимается планово-экономический отдел предприятия.

При анализе перед специалистами отдела ставятся следующие задачи:

- проанализировать динамику показателей прибыли по обычным видам деятельности и сравнить их с плановыми значениями.
- оценить состав, структуру и динамику валовой прибыли;
- определить состав и изменение расходов по обычным видам деятельности;
- рассмотреть состав и структуры расходов по элементам затрат;
- оценить эффективность продукции и продаж в динамике;
- провести факторный анализ прибыли от продажи продукции.

Проведем анализ состава, динамики показателей по обычным видам деятельности и сравним их плановые значения в приложении Б.

Расчетные данные таблицы из приложения Б свидетельствуют о снижении показателей доходов и росте показателей затрат.

Так, в 2013 году выручка была перевыполнена от плана на 142 тыс. руб., себестоимость продаж также была увеличена от планового значения на 282 тыс. руб., в результате чего валовая прибыль была уменьшена на 140 тыс. руб. от плана.

Несмотря на экономию коммерческих расходов (-93 тыс. руб.) прибыль от продаж получена по факту меньше на 47 тыс. руб.

В 2014 году картина кардинально изменилась из-за убыточности в деятельности организации.

В этом году выручка была получена меньше на 2303 тыс. руб. от показателя 2013 года и на 1061 тыс. руб. от плана, а себестоимость продаж выросла на 7687 тыс. руб. от 2013 года и 5869 тыс. руб. от планового значения. В этой связи были получены убытки по валовой прибыли и прибыли от продаж, не смотря на экономию по коммерческим расходам.

В 2015 году финансовая ситуация в организации еще усугубилась. Себестоимость продаж в данном году незначительно сократилась по сравнению с 2014 годом (-65 тыс. руб.), но выручка была получена меньше, чем планировалось на 4262 тыс. руб. Величина выручки также сократилась и от величины 2014 года на 3501 тыс. руб.

В результате данных изменений были получены убытки, как по валовые (-9716 тыс. руб.), так и от продаж (-9987 тыс. руб.).

В целом за период выручка уменьшилась на 18,34%, а себестоимость выросла на 28,35%, что повлекло образование убытков.

Анализ валовой прибыли организации включается в себя три этапа.

На первом этапе анализируется выручка от реализации продукции в разрезе номенклатурных групп с целью определения структуры продаж и изменения с прошлым периодом.

Информационной базой на данном этапе является информация отчета и прибылях и убытках, а также обороты по субконто счета 90 «Продажи».

Динамика и структура выручки от реализации представлена в приложении В.

По расчетным данным можно наблюдать, что в целом выручка от реализации продукции сократилась на 18,34%.

На уменьшение выручки все номенклатурные группы оказали отрицательное влияние, кроме группы «Ручки-скобы». Данная группа оказала положительное влияние на сумму 210 тыс. руб. или на 6,47%.

Реализация навесных замков сократилась на 43,34%, замков врезных — 16,70%, а врезных защелок — только на 2,22%.

При анализе структуры номенклатурных групп продукции можно заметить, что наибольшую долю в 2015 году занимают врезные замки (36,33%). Следовательно, сокращение выручки от продажи продукции из данной номенклатурной группы оказывает наибольшее отрицательное влияние на прибыль.

На втором месте по значимости с точки зрения формирования доходов от обычных видов деятельности стоит продукция группы «Врезные защелки» (30,28%), но так было не всегда. В 2013 году доля данной группы составляла 25,29% и была на третьей позиции в структуре выручки.

Третье место в структуре занимает группа «Замки навесные» (20,01%), а четвертое — «Ручки-скобы» (13,38%). Рост выручки по последней группе хоть и был положительным, но не мог оказать существенного влияния на прибыль.

Таким образом, по итогам анализа доходов от обычных видов деятельности видно, что их динамика в основном отрицательная.

На следующем этапе анализа валовой прибыли (убытков) — сопоставление динамики выручки с динамикой себестоимости продаж (приложение Г).

Себестоимость продаж в разрезе номенклатурных групп имеет однонаправленную с выручкой динамику. Однако себестоимость продаж по всем номенклатурным группам в 2015 году росла быстрее, чем выручка.

Проведение анализа выручки от продаж как дохода от обычных видов деятельности и себестоимости продаж как основной части расходов по обычным видам деятельности позволяет составить таблицу в приложении Д для

обобщения выводов о формировании финансовых результатов по номенклатурным группам.

В 2014 году валовая прибыль сменилась валовым убытком, причем данный убыток сформирован по всем номенклатурным группам.

Данные показатели свидетельствуют не только о снижении спроса на продукцию предприятия в 2015 году, но и росте себестоимости, которая никак не могла быть компенсирована ростом цен на готовую продукцию.

В состав расходов по обычным видам деятельности входят также коммерческие и управленческие расходы, однако на предприятии управленческие расходы по статьям затрат не анализируют, обосновывая тем, что данные расходы включаются в себестоимость готовой продукции (приложение Е).

В составе коммерческих расходов сократились транспортные расходы по доставке готовой продукции собственными силами (-21,79%) и расходы на рекламу (-9,62%), что нельзя отметить данный факт положительно. Остальные расходы возросли – наиболее существенно в абсолютном выражении увеличились расходы на аренду помещения (+24 тыс. руб.), за счет увеличения арендных платежей и расходы на транспортировку готовой продукции (+134 тыс. руб.), поскольку большую часть продукции стали доставлять сторонним транспортом.

В 2015 году коммерческие расходы в общем объеме расходов по обычным видам деятельности составили 3,55%, это говорит о том, что наибольшие резервы сокращения расходов содержатся в снижении себестоимости продаж (что не всегда возможно без снижения качества продукции).

Так как себестоимость реализованной продукции составляет в 2015 году 96,45% всех расходов по обычным видам деятельности, целесообразно провести ее анализ по экономическим элементам (приложение Ж).

В течение всего анализируемого периода наибольшую долю в общем объеме в себестоимости готовой продукции занимают материальные затраты. Их доля за период увеличилась до 47,21%, а сумма увеличилась на 39,47%.

Вторая по значимости статья — расходы на оплату труда (38,91%), третья — отчисления на социальные нужды (11,67%).

За период затраты по элементам все выросли, кроме амортизации и прочих расходов. Снижение амортизации связано с выбытием основных средств.

Рост материальных затрат при сокращении объемов производства вызван увеличением цен на сырье и комплектующие изделия.

Увеличение заработной платы при сокращении штата сотрудников предприятия произошло за счет переиндексации оплаты труда.

На следующем этапе анализа состояния доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций проводится оценка эффективности продаж и рентабельности продукции.

Анализа рентабельности продукции указывает на окупаемость затрат реализованной готовой продукции. Напомним, что рентабельность продукции рассчитывается как отношение прибыли от реализации к сумме затрат по реализованной продукции.

Анализ данного показателя осуществляется на предприятии в разрезе номенклатурных групп (табл. 2.3).

Таблица 2.3 — Рентабельность продукции по номенклатурным группам ООО «ПХ «Ижпромаш» за 2013-2015 гг., %

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Изменение за период, (+,-)	
				2013-2014 гг.	214-2015 гг.
Рентабельность продукции в целом, в том числе:	13,59	-18,64	-28,80	-32,23	-10,16
1) замки навесные	47,13	-65,64	-143,93	-112,77	-78,29
2) замки врезные	38,16	-51,87	-79,28	-90,03	-27,41
3) ручки-скобы	132,42	-211,37	-215,25	-343,80	-3,88
4) врезные защелки	53,73	-69,40	-95,10	-123,13	-25,69

Рентабельность продукции в целом за период сократилась за счет получения убытков от продаж.

В 2013 году наиболее прибыльными были ручки-скобы (132,42%) и врезные защелки (53,73%). Данные позиции имеют относительно не высокую цену, что позволяет делать максимально возможную наценку на данные виды продукции, входящие в эти номенклатурные группы.

В 2015 году самыми высоким уровнем убыточности произошел по номенклатурным группам «Ручки-скобы» (-2015,25%) и «Замки навесные» (-143,93%). Данная ситуация сложилась, как было установлено ранее при анализе себестоимости продаж, из-за роста расходов по обычным видам деятельности и снижения выручки от продаж по всем номенклатурным группам.

Следующим шагом анализа на исследуемом предприятии является оценка рентабельности продаж.

Рентабельность продаж определяется как отношение прибыли от реализации продукции к сумме полученной выручки.

Анализ рентабельности продаж также осуществляется по номенклатурным группам (табл. 2.4).

Таблица 2.4 — Рентабельность продаж по номенклатурным группам
ООО «ПХ «Ижпромаш» за 2013-2015 гг., %

Показатель	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Изменение за период, (+,-)	
				2013-2014 гг.	2014-2015 гг.
Рентабельность продаж в целом, в том числе:	11,54	-21,96	-38,46	-33,51	-16,50
1) замки навесные	40,04	-77,35	-192,21	-117,38	-114,86
2) замки врезные	112,50	-249,05	-105,87	-361,56	143,18
3) ручки-скобы	112,50	-249,05	-287,45	-361,56	-38,39
4) врезные защелки	45,65	-81,77	-126,99	-127,42	-45,22

Рентабельность продаж также имеет тенденцию к снижению, поскольку также влияет на данный показатель убыточность продаж.

Наибольший эффект от продаж в 2013 году был получен от замков врезных и ручек-скобок (+112,5%).

В 2015 году наиболее высокий уровень убыточности был получен по ручкам-скобам (-287,45%) и навесных замков (-192,21%).

С целью определения причин полученных убытков проведем анализ факторов влияния на величину финансового результата по обычным видам деятельности организаций.

2.3 Оценка влияния факторов на финансовый результат по обычным видам деятельности организаций

По методике исследуемой организации анализ финансового результата по обычным видам деятельности начинается с выяснения причин изменения прибыли от продаж.

Прибыль от продаж анализируется по пяти факторам: объема продаж, ассортимента продаж, изменения себестоимости, изменения коммерческих расходов и изменения цен.

1. Для определения влияния объема продаж на прибыль необходимо прибыль предыдущего периода умножить на изменение объема продаж.

Необходимо отметить что, основная методическая сложность определения влияния объема продаж на прибыль компании связана с трудностями определения изменения физического объема реализованной продукции. Правильнее всего определять изменения в объеме продаж путем сопоставления отчетных и базисных показателей, выраженных в натуральных или условно-натуральных измерителях. Это возможно тогда, когда продукция однородна. В нашем же случае реализованная продукция по своему составу является неоднородной и необходимо производить сопоставления в стоимостном выражении. Для обеспечения сопоставимости данных и исключения влияния других факторов необходимо сопоставлять отчетный и базисный объемы реализации, выраженные в одинаковых ценах (предпочтительно в ценах базисного периода).

Индекс изменения цен на продукцию рассчитывается путем деления цены текущего периода на цены предыдущего (базисного) периода.

Расчет влияния объема продаж на прибыль оформим в таблице 2.5.

Таблица 2.5 — Расчет влияния объема продаж на прибыль от продаж

№ п/п	Показатель	2013 г. (базис)	2014 г.	2015 г.	Изменение за период, (+,-)
1	2	3	4	5	6
1	Выручка, тыс. руб.	31642	29339	25838	-5804
2	Индекс изменения цен	1,0	1,09	1,15	0,15
3	Объем продаж в базисных ценах, тыс. руб. (стр.1 / стр. 2)	31642	26917	22468	-9174
4	Изменение объема продаж за период, % (стр. 3/стр. 1 граф.3 и 4)	-	85,07	76,58	-8,49
5	Прибыль от продаж, тыс. руб.	3653	-6443	-9937	-13590
6	Влияние объема продажи продукции на прибыль от продажи, тыс. руб. (стр. 5*(100-стр. 4)/100*(-1))	-	-545,55	-1508,95	-

Из расчетных данных следует, что произошло снижение объема реализованной продукции в 2014 году на 14,93%, а в 2015 — 23,42%. За счет снижения объема продажи продукции прибыль от продажи продукции, снизилась: в 2014 году на 545,55 тыс. руб., а в 2015 году на 1508,95 тыс. руб.

2. Влияние ассортимента продаж на величину прибыли организации определяется сопоставлением прибыли отчетного периода, рассчитанной на основе цен и себестоимости базисного периода, с базисной прибылью, пересчитанной на изменение объема реализации.

Прибыль отчетного периода, исходя из себестоимости и цен базисного периода, а также влияние сдвигов в структуре ассортимента на предприятии определяют следующим образом (табл. 2.6).

Таким образом, влияние сдвигов в структуре ассортимента на величину прибыли от продаж в 2014 году составило -271,32 тыс. рублей, а в 2015 году - 342,08 тыс. руб. это свидетельствует, что в составе реализованной продукции увеличился удельный вес продукции с меньшим уровнем доходности.

Таблица 2.6 — Влияние сдвигов в структуре ассортимента на величину прибыли от продаж

№ п/п	Показатель	2013 г. (базис)	2014 г.	2015 г.	Изменение за 2014-2015 гг., (+,-)
1	2	3	4	5	6
1	Себестоимость продаж	26882	34569	34504	-65
2	Объем продаж в базисных ценах, тыс. руб. (табл. 2.11)	31642	26917	22468	-4449
3	Фактически реализованная продукция, рассчитанная по базисной себестоимости, тыс. руб. (стр. 1 граф 3 * стр. 4 граф. 4 табл. 2.11)	-	22867	26473	3606
4	Коммерческие расходы, тыс. руб.	1107	1213	1271	58
5	Прибыль отчетного периода, рассчитанная по базисной себестоимости и базисным ценам, тыс. руб. (стр. 2 – стр. 3 – стр. 4)	-	2836	-5276	-8112
6	Влияние сдвигов в структуре ассортимента на величину прибыли от продаж, тыс. руб. (стр. 5 – стр. 5 граф. 3 табл. 2.11 * стр. 4 граф. 4 табл. 2.11)	-	-271,32	-342,08	-

3. Влияние изменения себестоимости на прибыль можно определить, сопоставляя себестоимость реализации продукции отчетного периода с затратами базисного периода, пересчитанными на изменение объема продаж:

В 2014 году: $(26882 * 0,8507) - 34569 = - 11701,62$ тыс. руб.

В 2015 году: $(34569 * 0,7658) - 34504 = 8031,04$ тыс. руб.

Себестоимость реализованной продукции увеличилась, следовательно, прибыль от продажи продукции снизилась на ту же сумму и наоборот, снижение себестоимости реализованной продукции ведет к росту прибыли от продаж, что происходит в 2015 году.

4. Влияние изменения коммерческих расходов на прибыль компании определим путем сопоставления их величины в отчетном и базисном периодах. За счет увеличения размера коммерческих расходов в 2014 году прибыль сократилась на 106 тыс. руб. (1 213 - 1 107), а за 2015 год — на 58 тыс. руб. (1 271 – 1 213).

5. Для определения влияния цен реализации продукции на изменение прибыли необходимо сопоставить объем продаж отчетного периода, выраженного в ценах отчетного и базисного периода

В 2014 году: $29\,339 - 26\,917 = 2\,422$ тыс. руб.

В 2015 году: $25838 - 22468 = 3\,370$ тыс. руб.

Подводя итог, посчитаем общее влияние всех перечисленных факторов, оформив их в таблице 2.7.

Таблица 2.7 — Влияния факторов на изменение прибыли от продаж за 2014 – 2015 гг.

Факторы	2014 г.	2015 г.
Общее влияние факторов, в том числе	-9990	-3436
влияние объема продаж	-545,55	-1508,95
влияние структуры ассортимента реализованной продукции	-271,32	-342,08
влияние себестоимости	-11701,62	+8031,04
влияние величины коммерческих расходов	-106	-58
влияние цен реализации	+2422	+3370

Значительный рост себестоимости продукции произошел в основном за счет повышения цен на сырье и материалы. Кроме этого, на сумму прибыли оказало отрицательное влияние уменьшение объема продаж негативные сдвиги в ассортименте продукции и рост коммерческих расходов. Отрицательное воздействие перечисленных факторов было компенсировано повышением реализационных цен. Следовательно, резервами роста прибыли предприятия являются рост объема продаж, увеличение доли более рентабельных видов продукции в общем объеме реализации и снижение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

В результате анализа были получены следующие выводы.

Расчетные данные свидетельствуют о снижении показателей доходов и росте показателей затрат. В целом за период выручка уменьшилась на 18,34%, а себестоимость выросла на 28,35%, что повлекло образование убытков.

На уменьшение выручки все номенклатурные группы оказали отрицательное влияние, кроме группы «Ручки-скобы». Данная группа оказала положительное влияние на сумму 210 тыс. руб. или на 6,47%.

При анализе структуры номенклатурных групп продукции можно заметить, что наибольшую долю в 2015 году занимают врезные замки (36,33%). Следовательно, сокращение выручки от продажи продукции из данной номенклатурной группы оказывает наибольшее отрицательное влияние на прибыль.

Показатели валовой прибыли (убытка) свидетельствуют не только о снижении спроса на продукцию предприятия в 2015 году, но и росте себестоимости, которая никак не могла быть компенсирована ростом цен на готовую продукцию.

В 2015 году коммерческие расходы в общем объеме расходов по обычным видам деятельности составили 3,55%, это говорит о том, что наибольшие резервы сокращения расходов содержатся в снижении себестоимости продаж (что не всегда возможно без снижения качества продукции).

В течение всего анализируемого периода наибольшую долю в общем объеме в себестоимости готовой продукции занимают материальные затраты. Рост материальных затрат при сокращении объемов производства вызван увеличением цен на сырье и комплектующие изделия. Увеличение заработной платы при сокращении штата сотрудников предприятия произошло за счет переиндексации оплаты труда.

В 2015 году самыми высоким уровнем убыточности произошел по номенклатурным группам «Ручки-скобы» (-2015,25%) и «Замки навесные» (-143,93%). Данная ситуация сложилась, как было установлено ранее при анализе себестоимости продаж, из-за роста расходов по обычным видам деятельности и снижения выручки от продаж по всем номенклатурным группам.

Рентабельность продаж также имеет тенденцию к снижению, поскольку также влияет на данный показатель убыточность продаж.

Значительный рост себестоимости продукции произошел в основном за счет повышения цен на сырье и материалы. Кроме этого, на сумму прибыли оказало отрицательное влияние уменьшение объема продаж негативные сдвиги в ассортименте продукции и рост коммерческих расходов. Отрицательное воздействие перечисленных факторов было компенсировано повышением реализационных цен. Следовательно, резервами роста прибыли предприятия являются рост объема продаж, увеличение доли более рентабельных видов продукции в общем объеме реализации и снижение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

В ходе оценки методики анализа доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций, применяемой на исследуемом предприятии, было установлено, что экономическому анализу в организации не уделяется должного внимания, анализ осуществляется формально. Применяемая методика не дает необходимой детализированной информации руководству для принятия правильных управленческих решений. Полученные результаты дают поверхностную оценку деятельности организации без выяснения причин полученных результатов.

В методике выявлены следующие проблемы:

1. При анализе динамики показателей прибыли по обычным видам деятельности и сравнении их с плановыми значениями отсутствует структура показателей формирования прибыли от продажи в выручке. Сравнение фактических значений с плановыми показателями дают возможность установить только — насколько происходит отклонение фактических от плановых величин. Структурный анализ показателей формирования прибыли от продажи позволяет наиболее точно оценить эффективность управления продажами в процессе основной деятельности организации.

2. При оценке состава, структуры и динамики валовой прибыли (убытков) анализ проводится только в разрезе номенклатурных групп продукции. Данный анализ не позволяет определить прибыльность или убыточность конкретного вида продукции, поскольку не все номенклатурные позиции являются

убыточными. Такую же детализацию необходимо проводить при анализе эффективности продукции и продаж.

3. При определении состава и изменения расходов по обычным видам деятельности не анализируются управленческие расходы, а, как правило, именно в данных расходах заложены резервы сокращения затрат.

4. Факторный анализ прибыли от продаж необходимо дополнить анализом эффективности управления оборотными активами.

Устранение выявленных проблем позволит повысить эффективность проведения анализа и получить конкретные решения для улучшения финансовых результатов организации.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ООО «ПХ «ИЖПРОММАШ»

3.1 Совершенствование бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности организации

Исследование учета доходов и расходов от обычных видов деятельности показало, что при проведении анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности возникают проблемы с оперативным получением информации по различным направлениям, что, прежде всего, связано с несогласованностью аналитических признаков при ведении учета.

Взяв за основу методологические основы формирования структурированных рабочих планов счетов, разработаем методические рекомендации по детализации учета доходов и расходов от обычных видов деятельности, представленные на рисунке 3.1.

Методические рекомендации будут основаны на возможности выделения нескольких уровней детализации.

1-й уровень – диверсификация бизнеса.

С целью развития предприятия и для выхода из кризисной ситуации необходимо расширять ассортимент продукции и услуг, что позволит создать условия для повышения конкурентоспособности организации на основе их мобильности, в результате чего может возникнуть потребность в диверсификации бизнеса.

Для повышения управляемости и прибыльности предприятия целесообразно учет затрат вести по местам их возникновения. С этой целью имеет значение доходы и расходы по обычным видам деятельности диверсифицировать.

С точки зрения бухгалтерского учета имеет значение выделение связанной диверсификации.

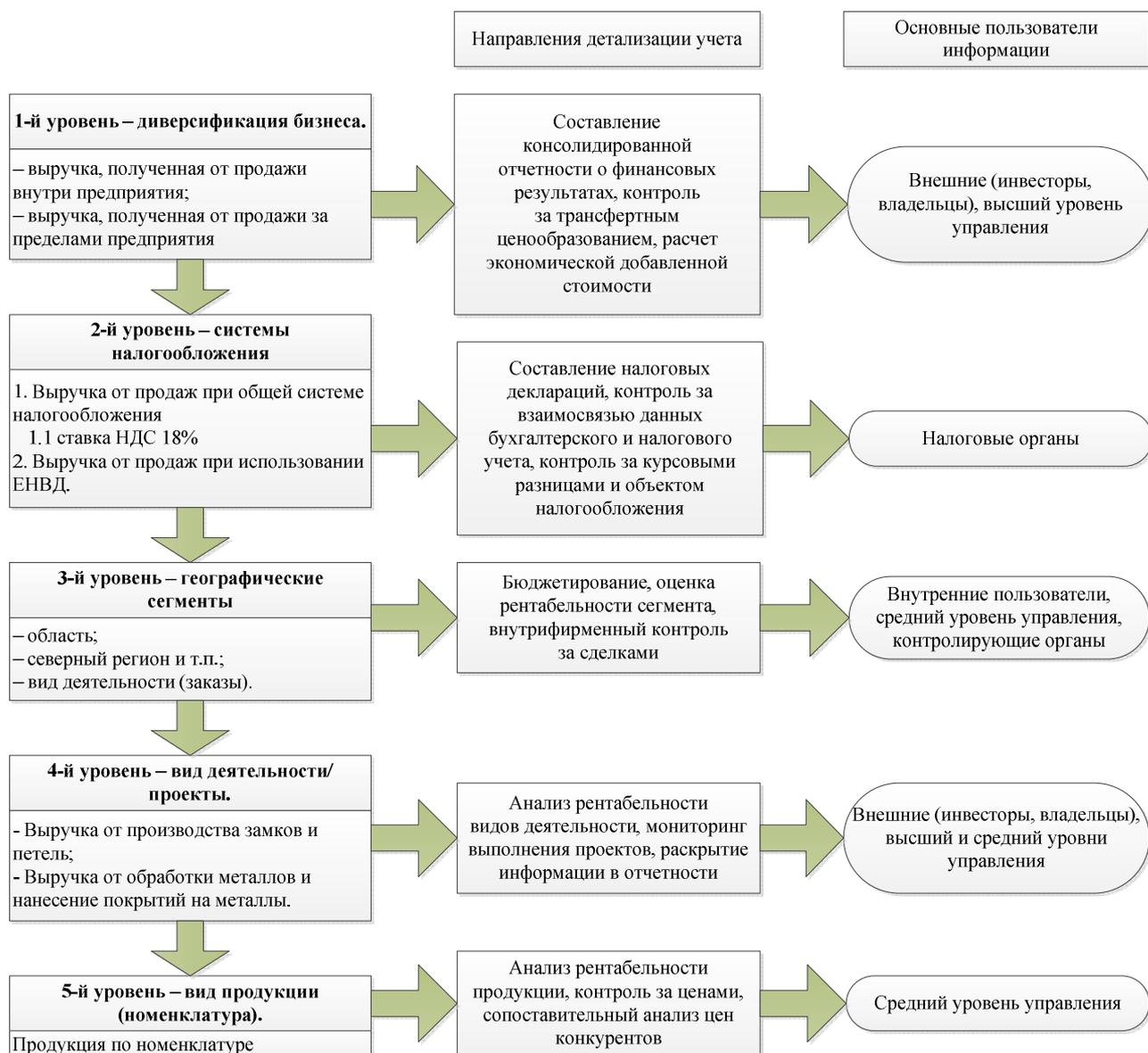


Рисунок 3.1 — Детализация учета доходов по обычным видам деятельности на основе структурированных рабочих планов счетов ООО «ПХ «Ижпромаш»

Связанная диверсификация означает развитие продуктов или рынков, являющееся следствием основного профиля деятельности организации.

Рассмотрим три формы связанной диверсификации:

– диверсификация в производстве продукции, оказание услуг, что означает развитие деятельности, обеспечивающей входные потоки в компанию (например, производство заготовок, услуги гальванизации и т.п.);

– диверсификация в продвижении продукции, относится к развитию деятельности, связанной с выходными потоками (например, транспорт, доставка);

– горизонтальная диверсификация предполагает развитие продуктов-заменителей либо продуктов, дополняющих уже производимый ряд.

Однако развитие деятельности организации должно базироваться на экономических расчетах, важной составляющей которых является анализ доходов и себестоимости по внутригрупповым операциям и операциям на сторону, что позволяет обособленно определять общий эффект в целом от взаимодействия участников, и эффект работы каждого участника. Поэтому, с точки зрения правильности расчета финансового результата и составления отчета с учетом перемещения ценностей внутри предприятия, а также для целей контроля трансфертного ценообразования необходимо, выделять следующие аналитические позиции:

- выручку, полученную от продажи внутри предприятия;
- выручку, полученную от продажи за пределами предприятия.

Важнейшим оценочным показателем результативности отдельных подразделений предприятия является созданная ими экономическая добавленная стоимость. Этот критерий, главным образом значим для владельцев и руководителей высшего звена, и не используется на более низких уровнях управления. В рекомендациях отечественных исследований расчет добавленной стоимости достаточно простой – это разница между общей выручкой от продаж и стоимостью промежуточной продукции (сырья и материалов). Предлагаемая детализация учета позволит проводить такую оценку.

Диверсификация выручки от продаж в бухгалтерском учете может выглядеть следующим образом:

- 90.1.11 — Выручка цеха гальваники;
- 90.1.12 — Выручка цеха штамповки;
- 90.1.21 — Выручка от продаж внешним покупателям.

2-й уровень – системы налогообложения.

На текущий момент детализация учета выручки привязана к системе налогообложения.

Учитывая важность и значимость используемой системы налогообложения, рекомендуется выделять следующие направления:

90.1.21.10 – выручка от продаж при общей системе налогообложения

90.1.21.11 — НДС 18%

90.1.21.2 – выручка от продаж при использовании ЕНВД.

Использование данного уровня детализации дает возможность оперативно составлять налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость, по налогу на прибыль и другим налогам, проводить сопоставление данных финансового и налогового учета, вести контроль за правильностью исчисления объекта налогообложения.

3-й уровень – географические сегменты.

Выделение географических сегментов предопределяется использованием различных подходов к ценообразованию (в зависимости от конкуренции, от удаленности сегмента и необходимости дополнительных издержек на доставку и хранение продукции). Например, цены на продукцию в Кировскую область ниже, чем на эту же продукцию в Московской области.

Географическая сегментация имеет большое значение для бюджетирования, осуществляемого в рамках ведения управленческого учета. Следовательно, она важна для оперативного контроля выполнения бюджета и для усиления интеграционных связей управленческого и финансового учета.

Таким образом, целесообразно вести учет выручки от продажи в соответствии с выделенными географическими сегментами внутри страны:

- область;
- северный регион и т.п.;
- вид деятельности (заказы).

Для целей получения наиболее целостной информации и для устранения случайных и целенаправленных фальсификаций информации о доходах возникает потребность в ведении учета по видам деятельности.

4-й уровень – вид деятельности/проекты.

Вид деятельности в данном случае предполагает выделение определенной сферы деятельности по кодам ОКВЭД:

25.72. Производство замков и петель;

25.61. Обработка металлов и нанесение покрытий на металлы.

В последующем, в случае расширения бизнеса, организация может осуществлять один вид услуг из давальческого сырья, но выполнять заказы для разных покупателей. Возможность отследить всю цепочку исполнения заказа от поступления сырья до момента отгрузки продукции после оказания услуги. Следует учесть, что услуга одного наименования может осуществляться для разных заказчиков.

Производственный процесс и традиционная схема документооборота при позаказном методе производства позволяют получить информацию о себестоимости заказа, но для проведения мониторинга выполнения проекта и анализа его рентабельности необходима информация по каждому заказу, поэтому целесообразно в качестве дополнительного аналитического признака использовать номер или наименование заказа.

Учитывая современные потребности в оперативном контроле за ходом выполнения бюджетов коммерческой организации, виды деятельности, раскрываемые в бюджетах, должны находить отражение и в кодировке счета 90 «Продажи». Это позволит сделать информацию сопоставимой и ускорить процесс формирования отчетов об исполнении бюджета.

5-й уровень – вид продукции (номенклатура).

На современном этапе развития анализируемой организации рекомендуется проводить факторный анализ, для этого необходима информация по видам продукции – это выручка и себестоимость, маржинальный доход, количество проданной продукции.

Однако на текущий момент отсутствует взаимосвязь аналитических признаков по счету 43 «Готовая продукция» и по счету 90 «Продажи», что приводит к проблемам в оценке рентабельности продукции. Учетные данные позволяют определить себестоимость проданной продукции, но она может продаваться по разным ценам. Поэтому для анализа необходимо вести учет доходов и расходов по видам продукции.

Пример кодировки счета 90 «Продажи» при использовании десятизначного кода счета для отражения выручки представлен в приложении 3.

Детализация учета себестоимости продаж, прибылей и убытков от обычных видов деятельности должна быть аналогичной представленной детализации учета доходов.

На предприятии используется программа «1С», которая допускает возможность использования многозначной кодировки и дополнение ее аналитическими признаками.

Таким образом, построение структурированного рабочего плана счетов анализируемого хозяйствующего субъекта, изучение практических потребностей позволили разработать направления детализации учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности. Они включают пять уровней:

- связанная диверсификация, предполагающая выделение результатов по внутрипроизводственным и внепроизводственным сделкам, позволяющая управлять доходами и расходами по подразделениям;
- системы налогообложения, ориентированные на составление налоговой отчетности;
- географические сегменты, позволяющие вести контроль за ценообразованием в рамках управленческого учета;
- вид деятельности (заказы), нацеленные на удовлетворение информационных потребностей системы бюджетирования;
- виды продукции.

Использование многоуровневой детализации позволит ускорить процесс составления финансовой и управленческой отчетности, дает возможность оперативного проведения факторного анализа, а использование внешних информационных источников улучшает мониторинг финансовых результатов по различным направлениям.

3.2 Совершенствование методики анализа финансовых результатов от обычных видов деятельности организации

При проведении анализа структуры или вертикальном анализе показателей прибыли (убытка) по обычным видам деятельности необходимо дать оценку удельному весу отдельных составляющих прибыли (убытка) от продаж в величине выручки. При этом самостоятельное аналитическое значение имеют следующие важнейшие показатели:

- изменение доли себестоимости в выручке дает возможность определить степень влияния себестоимости на валовую прибыль (убыток) предприятия;
- отношение валовой прибыли к выручке характеризует долю каждого рубля от продаж, которая может быть направлена на покрытие коммерческих расходов, а также на формирование прибыли от продаж;
- отношение коммерческих расходов к выручке свидетельствует о степени влияния коммерческих расходов на прибыль (убыток) от продаж. Анализ их динамики позволяет своевременно выявить проблемы управления данными расходами;
- отношение прибыли от продаж к выручке говорит о действительной рентабельности продаж. Этот показатель не испытывает влияния элементов, не относящихся к продажам, поэтому он позволяет наиболее точно оценить эффективность управления продажами в процессе основной деятельности организации.

Анализ динамики данных показателей имеет практическую полезность, которая связана с тем, что в результате сопоставления динамики показателей,

различающихся лишь величиной прибыли (убытка) и затрат (числителем), он позволяет без дополнительных усилий понять причины изменения рентабельности продаж и степень влияния затрат на прибыль (убыток).

Наиболее важно анализировать в целях своевременного принятия аргументированных управленческих решений валовую прибыль. При этом, прежде всего, необходимо остановиться на факторах, влияющих на валовую прибыль, к ним относятся изменение:

- объема (количества) реализованной продукции;
- структуры реализованной продукции (структурный сдвиг в ассортименте);
- себестоимости реализованной продукции;
- цен на материальные ресурсы, формирующие себестоимость реализованной продукции;
- цен реализации продукции;

На текущий момент анализ валовой прибыли проводится по предприятию в целом, с использованием данных по выпуску продукции за год и в разрезе номенклатурных групп. При таком подходе за пределами анализа остается формирование основных показателей по отдельным видам продукции, имеющим различную себестоимость и рентабельность. Методологически полезно проводить анализ прибыли (и рентабельности) как в целом по предприятию, так и по отдельным видам продукции.

Фактор 1. Влияние изменения объема реализованной продукции

$$\Delta\Pi_{об} = \Pi_{в_0} * (I_B - 1), \quad (3.1)$$

где $\Delta\Pi_{об}$ – изменение прибыли за счет изменения объема продаж, руб.;

$\Pi_{в_0}$ — валовая (маржинальная) прибыль за базисный период, руб.;

I_B – индекс изменения выручки-нетто от продаж в ценах базисного периода (сопоставимых ценах).

$$B_1^0 = \sum \kappa_{i1} * u_{i0} , \quad (3.2)$$

где B_1^0 – выручка-нетто от продаж в отчетном периоде, но выраженная в базисных ценах, руб.;

κ_{i1} – объем продукции отчетного периода в натуральном выражении по i -му виду продукции, ед.;

u_{i0} – цена единицы i -го вида продукции базисного периода, руб.

$$I\varepsilon = \frac{B_1^0}{B_0} , \quad (3.3)$$

B_0 – выручка-нетто от продаж в базисном периоде, руб.

Фактор 2. Влияние изменения себестоимости продукции.

Влияние этого фактора показывается как разница между себестоимостью отчетного года за вычетом изменения цен на материальные ресурсы и себестоимостью базисного года, пересчитанной на объем и структуру продукции отчетного периода.

$$\Delta Пс = - \left[(C_1 - \Delta ЦП) - C_1^0 \right] , \quad (3.4)$$

где $\Delta Пс$ – изменение прибыли под влиянием изменения себестоимости продукции, руб.;

C_1 – фактическая себестоимость реализованной продукции в отчетном периоде, руб.;

C_1^0 – себестоимость фактического выпуска продукции в базисных ценах, руб.;

$\Delta ЦР$ – величина изменения цен на производственные ресурсы, формирующие себестоимость реализуемой продукции в абсолютной сумме, руб.

Фактор 3. Влияние изменения цен на материальные ресурсы.

Влияние этого фактора показывается как разница между материальными затратами на производство продукции отчетного года (по ценам, нормам и количеству продукции) и материальными затратами отчетного периода, выраженными в ценах на материальные ресурсы базисного периода.

$$\Delta П_{цр} = - (МЗ_1 - МЗ_1^0) , \quad (3.5)$$

где $\Delta П_{цр}$ – изменение прибыли вследствие изменения цен на материальные ресурсы, формирующие себестоимость реализованной продукции, руб.;

$МЗ_1$ – материальные затраты на производство реализованной продукции в отчетном периоде, в фактически действующих ценах, руб.;

$МЗ_1^0$ – материальные затраты отчетного периода в базисных ценах, руб.

Фактор 4. Влияние изменения цен на реализованную продукцию

$$\Delta П_{цп} = В_1 - В_1^0 , \quad (3.6)$$

где $\Delta П_{цп}$ – изменение прибыли от продаж вследствие изменения цен на реализуемую продукцию, руб.;

$В_1^0$ – выручка-нетто от продаж в отчетном периоде, но выраженная в базисных ценах, руб.;

$В_1$ – выручка-нетто от продаж в отчетном периоде, руб.

По итогам расчетов определяется влияние факторов на общую величину валовой прибыли (убытка).

Все расчеты проводятся в целях определения влияния факторов на частные финансовые результаты по каждому виду продукции.

Проведение факторного анализа прибыли от продаж предлагаем также оценивать с позиции эффективности управления оборотными активами.

На величину прибыли от продаж (прибыли от основной деятельности) непосредственное влияние оказывает эффективность управления оборотными активами. Для анализа целесообразно воспользоваться следующей формулой:

$$\text{Прибыль от продаж} = \frac{\text{Прибыль от продаж}}{\text{Выручка}} \times \frac{\text{Выручка}}{\text{Оборотные активы}} \times \text{Оборотные активы} \quad (3.7)$$

Таким образом, величина прибыли от продаж зависит от динамики рентабельности продаж, скорости оборота оборотных активов и величины капитала, вложенного в оборотные активы.

Теперь по предложенной методике проведем расчеты и оценим полученные результаты.

3.3 Развитие динамического и факторного анализа финансовых результатов на стадии управления процессом продажи в организации

Динамика, состав, структура прибыли по обычным видам деятельности, и ее оценка представлены в таблице в приложении И.

Объем продаж в 2014 году упали на 2303 тыс. руб., а в 2015 году — на 3501 тыс. руб. по сравнению с 2014 годом. В целом за период выручка сократилась на 18,34%.

В то же время рост себестоимости составил 7687 тыс. руб. в 2014 году. В 2015 году себестоимость незначительно снизилась — на 65 тыс. руб. Опережающий рост расходов над выручкой привел к падению валовой

прибыли на 9990 тыс. руб. в 2014 году, 3436 тыс. руб. в 2015 году, или в 2 раза за весь анализируемый период.

Еще более значительным, чем валовая прибыль, было снижение прибыли от основной деятельности на 10 096 тыс. руб. в 2014 году и на 3494 тыс. руб. в 2015 году. Одной из причин этого стал рост коммерческих расходов на 106 тыс. руб. и 58 тыс. руб. в 2015 году.

По результатам анализа (данные приложения И) становится очевидным, что доля валовой прибыли в выручке сократилась на 32,87% в 2014 году и на 15,71% в 2015 году по отношению к 2014 году, что вызвано ростом себестоимости на этот же процент.

Снижение доли прибыли от продаж в 2014-2015 гг. на 33,51% и 16,5% соответственно при падении доли валовой прибыли на 32,87% и 15,71% можно объяснить опережающим ростом коммерческих расходов, доля которых возросла на 0,64% и 0,78%. В результате снижение доли прибыли от продаж составило:

в 2014 году – 33,51% (32,87 + 0,64);

в 2015 году — 16,5% (15,71+0,78).

В результате проведенного анализа были выявлены причины снижения прибыли по обычным видам деятельности и определена степень их влияния.

Проведем анализ валовой прибыли на примере замков ВС2-330 и 3В8-6А.

Сведем исходные данные по выпуску продукции указанных видов в таблицы 3.1 и 3.2.

Таблица 3.1 — Исходные данные по врезному замку ЗВ8-6А

Показатели	2014 г.	2015 г.
Материальные затраты на единицу, нат. Единиц	0,0022	0,0022
Покупная цена-нетто материальных ресурсов, тыс. руб.	21,0	21,82
Материальные затраты на единицу, тыс. руб.	0,046	0,048
Выпуск и реализация продукции в год, единиц	480	465
Материальные затраты по продукции за год, тыс. руб.	22,18	22,32
Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды в расчете на единицу (прямая заработная плата), тыс. руб.	0,046	0,057
Расходы на оплату труда по продукции за год, тыс. руб.	22,08	26,51
Амортизация в расчете на единицу выпуска, тыс. руб.	0,00098	0,00107
Амортизация за год, тыс. руб.	0,470	0,498
Себестоимость без коммерческих расходов в расчете на единицу (без коммерческих расходов), тыс. руб.	0,093	0,106
Себестоимость без коммерческих расходов в расчете на выпуск в год (без коммерческих расходов), тыс. руб.	44,73	49,32
Норма валовой прибыли, %	17,51	21,43
Валовая прибыль на единицу продукции, руб.	0,0163	0,0227
Валовая прибыль на выпуск продукции в год, тыс. руб.	7,83	10,57
Продажная цена-нетто единицы продукции, тыс. руб.	0,1095	0,1288
Выручка-нетто, тыс. руб.	52,56	59,89

Таблица 3.2 — Исходные данные по навесному замку ВС2-330

Показатели	2014 г.	2015 г.
Материальные затраты на единицу, нат. Единиц	0,0032	0,0032
Покупная цена-нетто материальных ресурсов, тыс. руб.	27,4	28,5
Материальные затраты на единицу, тыс. руб.	0,088	0,091
Выпуск и реализация продукции в год, единиц	320	380
Материальные затраты по продукции за год, тыс. руб.	28,06	34,62
Расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды в расчете на единицу (прямая заработная плата), тыс. руб.	0,059	0,081
Расходы на оплату труда по продукции за год, тыс. руб.	18,88	30,78
Амортизация в расчете на единицу выпуска, тыс. руб.	0,0016	0,0017
Амортизация за год, тыс. руб.	0,522	0,657
Себестоимость без коммерческих расходов в расчете на единицу (без коммерческих расходов), тыс. руб.	0,148	0,174
Себестоимость без коммерческих расходов в расчете на выпуск в год (без коммерческих расходов), тыс. руб.	47,46	66,06
Норма валовой прибыли, %	4,31	-2,78
Валовая прибыль на единицу продукции, руб.	0,00639	-0,00483
Валовая прибыль на выпуск продукции в год, тыс. руб.	2,045	-1,835
Продажная цена-нетто единицы продукции, тыс. руб.	0,1547	0,169
Выручка-нетто, тыс. руб.	49,50	64,22

Сведем в таблицы исходные данные по выручке-нетто, себестоимости и валовой прибыли по каждому виду продукции (табл. 3.3 и 3.4).

Таблица 3.3 — Финансовые результаты по реализации врезного замка 3В8-6А

Показатели	2014 г., тыс. руб.	2015 г., тыс. руб.	Отклонение	
			тыс. руб.	%
Выручка-нетто	52,56	59,89	7,33	113,95
Себестоимость	44,73	49,32	4,60	110,28
В т.ч.: материальные затраты	22,18	22,32	0,14	100,65
заработная плата	22,08	26,51	4,43	120,04
Амортизация	0,47	0,50	0,03	105,77
Маржинальная прибыль	7,83	10,57	2,74	134,91

Таблица 3.4 — Финансовые результаты по реализации навесного замка ВС2-330

Показатели	2014 г., тыс. руб.	2015 г., тыс. руб.	Отклонение	
			тыс. руб.	%
Выручка-нетто	49,50	64,22	14,72	129,73
Себестоимость	47,46	66,06	18,60	139,18
В т.ч.: материальные затраты	28,06	34,62	6,56	123,38
заработная плата	18,88	30,78	11,90	163,03
Амортизация	0,52	0,66	0,14	126,04
Валовая прибыль	2,04	-1,84	-3,88	-89,75

Анализируя расчетные данные таблиц 3.4 и 3.5 видно, что прирост валовой прибыли в 2015 году по сравнению с 2014 годом получен только по врезному замку 3В8-6А. Замок ВС2-330 является убыточным, и валовая прибыль по нему снизилась на 3,88 тыс. руб.

Определим влияние факторов на величину валовой прибыли по каждому замку. Исходные данные для расчетов используем из таблиц 3.2 и 3.3.

1. Выручка-нетто от продаж в отчетном периоде, но выраженная в базисных ценах (B_1^0):

врезной замок 3В8-6А: $465 * 0,1095 = 50,92$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $380 * 0,1547 = 58,79$ тыс. руб.

2. Индекс изменения выручки-нетто от продаж в ценах базисного периода (сопоставимых ценах) (I_v):

врезной замок 3В8-6А: $50,92 / 52,56 = 0,97$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $58,79 / 49,5 = 1,19$ тыс. руб.

3. Изменение прибыли за счет изменения объема продаж ($\Delta\Pоб$):

врезной замок ЗВ8-6А: $7,83 * (0,97-1) = - 0,24$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $2,045 * (1,19-1) = 0,38$ тыс. руб.

4. Себестоимость фактического выпуска продукции в базисных ценах (C_1^0):

врезной замок ЗВ8-6А: $0,093 * 465 = 43,33$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $0,148 * 380 = 56,36$ тыс. руб.

5. Материальные затраты отчетного периода в базисных ценах ($MЗ_1^0$):

врезной замок ЗВ8-6А: $0,0022 * 21 * 465 = 21,48$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $0,0032 * 27,4 * 380 = 33,32$ тыс. руб.

6. Величина изменения цен на производственные ресурсы, формирующие себестоимость реализуемой продукции в абсолютной сумме ($\Delta ЦР$):

врезной замок ЗВ8-6А: $22,32 - 21,48 = 0,84$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $34,62 - 33,32 = 1,3$ тыс. руб.

7. Изменение под влиянием изменения себестоимости продукции ($\Delta Пс$):

врезной замок ЗВ8-6А: $-(49,32 - 0,84) - 43,33 = - 5,16$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $-(66,06 - 1,3) - 56,36 = - 8,4$ тыс. руб.

8. Изменение прибыли вследствие изменения цен на материальные ресурсы, формирующие себестоимость реализованной продукции ($\Delta Пцр$):

врезной замок ЗВ8-6А: $-(22,32 - 21,48) = - 0,84$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $-(34,62 - 33,32) = -1,3$ тыс. руб.

9. Изменение вследствие изменения цен на реализуемую продукцию ($\Delta Пцп$):

врезной замок ЗВ8-6А: $59,89 - 50,92 = 8,97$ тыс. руб.

навесной замок ВС2-330: $64,22 - 58,79 = 5,43$ тыс. руб.

Полученные результаты расчетов представим в таблице 3.5.

Таблица 3.5 — Факторный анализ валовой прибыли врезного замка ЗВ8-6А и навесного замка ВС2-330, тыс. руб.

Факторы	ЗВ8-6А	ВС2-330
- за счет изменения объема продаж	-0,24	0,38
- под влиянием изменения себестоимости продукции	-5,16	-8,40
- вследствие изменения цен на материальные ресурсы, формирующие себестоимость реализованной продукции	-0,84	-1,30
- вследствие изменения цен на реализуемую продукцию	8,97	5,43
Общее влияние факторов на валовую прибыль	2,74	-3,88

В результате вычислений приходим к выводу, что на рост валовой прибыли положительное влияние оказал выпуск врезных замков ЗВ8-6А в размере 2,74 тыс. руб., а именно ценовая политика по данному виду продукции. Резервами роста валовой прибыли по данным замкам будет являться все факторы производства.

Из-за выпуска навесных замков ВС2-330 валовая прибыль в отчетном году сократилась на 3,88 тыс. руб. Резервами сокращения данного вида продукции будут являться себестоимость продукции, а именно цены на материальные ресурсы, следовательно, необходимо искать новых более выгодных поставщиков материалов. Положительное же влияние оказали рост цен на реализацию и объемы производства.

При помощи предложенной методики оценки валовой прибыли по каждому виду продукции можно определить не только эффективность и прибыльность выпускаемой продукции, но и выяснить причины роста затрат и снижения доходов.

Анализа прибыли от продаж оценим с позиции эффективности управления оборотными активами.

Информация для анализа представлена в таблице 3.6.

Таблица 3.6 — Исходные данные для факторного анализа прибыли от продаж

Показатель	2014 г.	2015 г.	Изменение, (+,-)
Средняя величина оборотных активов, тыс. руб.	21043	19080	-1964
Рентабельность продаж, %	-21,96	-38,46	-16,50
Оборачиваемость оборотных активов, раз	1,39	1,35	-0,04

При помощи метода цепных подстановок произведем расчет влияния каждого фактора на величину прибыли от продаж в таблице 3.7.

Таблица 3.7 — Расчет влияния каждого фактора на величину прибыли от продаж

Фактор	Расчет	Значение
Влияние уменьшения оборотного капитала	$(-1964)*1,35*(-38,46)/100$	1022,63
Влияние замедления оборачиваемости оборотных активов	$21043*(-0,04)*(-38,46)/100$	323,81
Влияние падения рентабельности продаж	$21043*1,39*(-16,5)/100$	-4840,44
Общее влияние на прибыль от продаж		-3494

Анализируя состав и динамику действия на прибыль перечисленных факторов, можно отметить, что наибольший прирост прибыли от продаж получен за счет величины экономии оборотного капитала (+1022,63 тыс. руб.) и оборачиваемости оборотных активов (+323,81 тыс. руб.),

Негативное воздействие на прибыль от продаж оказало падение рентабельности продаж (-4840,44 тыс. руб.).

Таким образом, было определено влияние величины оборотного капитала, и эффективности его использования на изменение прибыли от продаж. Необходимо повышать оборачиваемость реализуемой продукции, как следствие, увеличивать величину выручки от продаж.

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

Формирование прибыли от основной деятельности предприятия происходит путем определения доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации.

Классификация затрат формируется исходя из отрасли и специфики работы организации с учетом потребности современной системы управления информационными потоками с целью принятия своевременных оперативных и правильных управленческих решений для успешного развития бизнеса.

В ходе рассмотрения задач и проведения анализа применимости базовых принципов, требований и допущений бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с российским законодательством и международными стандартами финансовой отчетности было установлено, что отдельные нормы действующего законодательства не позволяют в полной мере обеспечить реализацию основополагающих принципов учета и отчетности.

Подводя итог исследования задач и информационной база анализа доходов и расходов от обычных видов деятельности отметим, что состав задачи, а, следовательно, и информационная база будут определяться исходя из целей и глубины исследования.

Факторы влияния на доходы и расходы от обычных видов деятельности будут определяться в зависимости от отраслевой принадлежности и значимости для конкретной организации.

В результате проведенного исследования было установлено, что бухгалтерский учет доходов и расходов по обычным видам деятельности ООО «ПХ «Ижпроммаш» осуществляется согласно действующему законодательству.

В ходе исследования были определены следующие особенности:

1. детализация учета выручки привязана к системе налогообложения;
2. реализация продукции по географическим сегментам не группируется;
3. отсутствует взаимосвязь аналитических признаков по счету 43 «Готовая продукция» и по счету 90 «Продажи», что приводит к проблемам в оценке

рентабельности продукции. Учетные данные позволяют определить себестоимость проданной продукции, но она может продаваться по разным ценам. Поэтому для анализа необходимо вести учет доходов и расходов по видам продукции.

С целью совершенствования учета было предложено построение структурированного рабочего плана счетов.

В результате построения структурированного рабочего плана счетов анализируемого хозяйствующего субъекта, изучение практических потребностей позволили разработать направления детализации учета доходов, расходов и финансовых результатов от обычных видов деятельности. Они включают пять уровней:

- связанная диверсификация, предполагающая выделение результатов по внутрипроизводственным и внепроизводственным сделкам, позволяющая управлять доходами и расходами по подразделениям;

- системы налогообложения, ориентированные на составление налоговой отчетности;

- географические сегменты, позволяющие вести контроль за ценообразованием в рамках управленческого учета;

- вид деятельности (заказы), нацеленные на удовлетворение информационных потребностей системы бюджетирования;

- виды продукции.

Использование многоуровневой детализации позволит ускорить процесс составления финансовой и управленческой отчетности, дает возможность оперативного проведения факторного анализа, а использование внешних информационных источников улучшает мониторинг финансовых результатов по различным направлениям.

В результате проведенного анализа состояния доходов и расходов по обычным видам деятельности были получены следующие выводы.

Расчетные данные свидетельствуют о снижении показателей доходов и росте показателей затрат. В целом за период выручка уменьшилась на 18,34%, а себестоимость выросла на 28,35%, что повлекло образование убытков.

При анализе структуры номенклатурных групп продукции можно заметить, что наибольшую долю в 2015 году занимают врезные замки (36,33%). Следовательно, сокращение выручки от продажи продукции из данной номенклатурной группы оказывает наибольшее отрицательное влияние на прибыль.

Показатели валовой прибыли (убытка) свидетельствуют не только о снижении спроса на продукцию предприятия в 2015 году, но и росте себестоимости, которая никак не могла быть компенсирована ростом цен на готовую продукцию.

В 2015 году коммерческие расходы в общем объеме расходов по обычным видам деятельности составили 3,55%, это говорит о том, что наибольшие резервы сокращения расходов содержатся в снижении себестоимости продаж (что не всегда возможно без снижения качества продукции).

В течение всего анализируемого периода наибольшую долю в общем объеме в себестоимости готовой продукции занимают материальные затраты. Рост материальных затрат при сокращении объемов производства вызван увеличением цен на сырье и комплектующие изделия. Увеличение заработной платы при сокращении штата сотрудников предприятия произошло за счет переиндексации оплаты труда.

Рентабельность продаж также имеет тенденцию к снижению, поскольку также влияет на данный показатель убыточность продаж.

Значительный рост себестоимости продукции произошел в основном за счет повышения цен на сырье и материалы. Кроме этого, на сумму прибыли оказало отрицательное влияние уменьшение объема продаж негативные сдвиги в ассортименте продукции и рост коммерческих расходов. Отрицательное воздействие перечисленных факторов было компенсировано повышением

реализационных цен. Следовательно, резервами роста прибыли предприятия являются рост объема продаж, увеличение доли более рентабельных видов продукции в общем объеме реализации и снижение себестоимости продукции и коммерческих расходов.

В ходе оценки методики анализа доходов и расходов по обычным видам деятельности организаций, применяемой на исследуемом предприятии, было установлено, что экономическому анализу в организации не уделяется должного внимания, анализ осуществляется формально. Применяемая методика не дает необходимой детализированной информации руководству для принятия правильных управленческих решений. Полученные результаты дают поверхностную оценку деятельности организации без выяснения причин полученных результатов.

В методике выявлены следующие проблемы:

1. При анализе динамики показателей прибыли по обычным видам деятельности и сравнении их с плановыми значениями отсутствует структура показателей формирования прибыли от продажи в выручке.
2. При оценке состава, структуры и динамики валовой прибыли (убытков) анализ проводится только в разрезе номенклатурных групп продукции.
3. Факторный анализ прибыли от продаж необходимо дополнить анализом эффективности управления оборотными активами.

С целью решения выявленных проблем было предложено:

1. Проводить структурный анализ показателей формирования прибыли от продажи, который позволяет наиболее точно оценить эффективность управления продажами в процессе основной деятельности организации.
2. Анализ валовой прибыли осуществлять по каждой номенклатурной позиции.
3. Проводить факторный анализ прибыли от продаж с учетом эффективности управления оборотными активами.

Расчетные данные по предложенным рекомендациям позволили сделать следующие выводы.

При проведении структурного анализа:

По результатам анализа становится очевидным, что доля валовой прибыли в выручке сократилась на 15,71% в 2015 году по отношению к 2014 году, что вызвано ростом себестоимости на этот же процент.

Снижение доли прибыли от продаж на 16,5% при падении доли валовой прибыли 15,71% можно объяснить опережающим ростом коммерческих расходов, доля которых возросла на 0,78%. В результате были выявлены причины снижения прибыли по обычным видам деятельности и определена степень их влияния.

При анализе валовой прибыли по номенклатурным позициям.

Анализ валовой прибыли был проведен на примере замков ВС2-330 и ЗВ8-6А.

В результате вычислений приходим к выводу, что на рост валовой прибыли положительное влияние оказал выпуск врезных замков ЗВ8-6А в размере 2,74 тыс. руб., а именно ценовая политика по данному виду продукции. Резервами роста валовой прибыли по данным замкам будет являться все факторы производства.

Из-за выпуска навесных замков ВС2-330 валовая прибыль в отчетном году сократилась на 3,88 тыс. руб. Резервами сокращения данного вида продукции будут являться себестоимость продукции, а именно цены на материальные ресурсы, следовательно, необходимо искать новых более выгодных поставщиков материалов. Положительное же влияние оказали рост цен на реализацию и объемы производства.

При помощи предложенной методики оценки валовой прибыли по каждому виду продукции можно определить не только эффективность и прибыльность выпускаемой продукции, но и выяснить причины роста затрат и снижения доходов.

При факторном анализе прибыли от продаж с учетом эффективности оборотного капитала.

Анализируя состав и динамику действия на прибыль перечисленных факторов, можно отметить, что наибольший прирост прибыли от продаж получен за счет величины экономии оборотного капитала и оборачиваемости оборотных активов. Негативное воздействие на прибыль от продаж оказало падения рентабельности продаж.

Таким образом, было определено влияние величины оборотного капитала, и эффективности его использования на изменение прибыли от продаж. Необходимо повышать оборачиваемость реализуемой продукции, как следствие, увеличивать величину выручки от продаж.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 15.02.2016)
2. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997)
3. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 06.12.2011 N 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016)
4. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99"
5. Приказ Минфина России от 06.05.1999 N 33н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99"
6. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 N 34н (ред. от 24.12.2010) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации"
7. Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"
8. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 N 792 "Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях"
9. Приказ Минфина России от 21.01.2015 N 9н «О введении в действие Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 "Выручка по договорам с покупателями" (введен в действие на территории Российской Федерации)»

10. Алборов Р. А. Бухгалтерский управленческий учет: (теория и практика) / Р. А. Алборов. – М.: Дело и Сервис, 2005. – 224 с.
11. Алборов, Р. А. Принципы и основы бухгалтерского учета : учеб. пособие / Р. А. Алборов. - Изд. 2-е, перераб. и доп. - М.: КНОРУС, 2006. - 343 с.
12. Бабаев Ю.А. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости (продукции, работ, услуг: учеб. - практич. пособие.- 3-е изд., испр. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 188 с.
13. Банк В. В., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ: учеб. Пособие. — М.: Проспект, 2014. — 352с.
14. Безбородова Т.И. Бухгалтерский (управленческий) учет. Курс лекций. / Т.И. Безбородова. — Пенза: Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2010. — 110 с.
15. Бессонова И. С. Проблемы развития бухгалтерского учета в современных условиях // Проблемы современной экономики: материалы IV междунар. науч. конф. (г. Челябинск, февраль 2015 г.). — Челябинск: Два комсомольца, 2015. — С. 58-60.
16. Богатая И. Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебник для вузов по специальности 080109 "Бухгалтерский учет, анализ и аудит" / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова. – М.: КноРус, 2011 . – 592 с.
17. Богодухов П. И. Модель учета затрат по местам их возникновения // Евразийский Научный Журнал. — 2016. — №10. — С. 8-10
18. Болганская А. О. Принципы организации бухгалтерского учета на малом предприятии // Молодой ученый. — 2014. — №21.2. — С. 13-15.
19. Бочаров В. В. Финансовый анализ. Краткий курс. 2-е изд. — СПб.: Питер, 2014. — 240 с.
20. Бухгалтерский управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. Ф.Л. Шарова. – М.: МИЭП, 2012. – 112 с.
21. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Ю.А.Бабаев, А.М.Петров и др.; Под ред. Ю.А.Бабаева - 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Вузов. учеб.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. - 463 с.

22. Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Принципы формирования учетной политики бухгалтерского учета // Аудит и финансовый анализ. — 2011. — № 4. — С. 12-21
23. Вахрушева О.Б. Бухгалтерский управленческий учет. Учебное пособие. / О.Б. Вахрушева. – М.: Изд-во "Дашков и К", 2011. — 143 с.
24. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учеб. для студентов, обучающихся по экономическим специальностям / В.А. Вахрушина. – 6-е изд., испр. – М.: Омега-Л, 2007. – 570 с.
25. Власова В.М., Иванова Н.А., Крылов Э.И. Методологические проблемы прибыли от продаж предприятий // Актуальные проблемы экономики и управления. — 2014. — № 4. — С. 13-19
26. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. — М: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. - 472 с.
27. Гаврилова А.Н. Финансы организаций (предприятий) учебное пособие / А.Н. Гаврилова, А.А. Попов. — 4-е изд., стер. — М.: КНОРУС, 2010. – 606 с.
28. Герасимова Ю.В. О принципе непрерывности деятельности организаций // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. — 2009. — № 6. — С. 53-55
29. Гиляровская Л. Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / Л. Т. Гиляровская, Д. В. Лысенко, Д. А. Ендовицкий. - М.: Проспект, 2008. - 360 с.
30. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: учеб. для студентов вузов / К. Друри. — 5-е изд. прераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 735 с.
31. Ендовицкий Д.А. Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии: учебное пособие / Д.А. Ендовицкий, Р.Р. Рахматулина; под ред. Д.А. Ендовицкого. - М.: КНОРУС, 2007. - 256 с.
32. Ефимова О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: учебник / О.В. Ефимова. — 3-е изд., испр. и доп. — М.: Издательство «Омега-Л», 2010. — 351 с.

33. Задорожная А. Н. Финансы организации (предприятия): учебник / А. Н. Задорожная. – МИЭМП, 2010. – 215 с.
34. Зимакова Л.А., Ковалевская А.В. Детализация учета доходов и расходов от обычных видов деятельности на основе структурированных рабочих планов счетов // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 46. — С. 20-34
35. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. / В.Б. Ивашкевич. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Магистр: Инфра-М, 2011. — 576 с.
36. Карпова Т.П. Управленческий учет: учеб. для вузов / Т.П. Карпова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 351 с.
37. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. — М.: Дашков и К, 2015. — 483 с.
38. Колесников С.И. О Понятии «принципы бухгалтерского учета» // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – № 1. – С. 86-88
39. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Проспект, 2011. — 504 с.
40. Крылов Э. И. Анализ финансовых результатов предприятия: учеб. пособие / Э. И. Крылов, В. М. Власова; ГУАП. – СПб., 2009. – 256 с.:
41. Крысин Л.П. Толковый словарь иноязычных слов. — М.: Эксмо, 2008. — 944 с.
42. Куттер М. И. Теория бухгалтерского учета: Учебник для студ. вузов, обуч. по экон. спец.. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. — 640 с.
43. Кучерявенко С. А., Вертопрахова Т. С. Проблемы бухгалтерского учета доходов и расходов в строительных организациях // Молодой ученый. — 2012. — №6. — С. 184-187.
44. Лисович Г.М. Сельскохозяйственный учет (финансовый и управленческий): учебник. — Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2008. — 320 с.

45. Любушин Н.П. Экономический анализ: учебник. / Н.П. Любушин. – 3-е изд. перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА. 2010. — С. 574 с.
46. Ожегов С.И. Словарь русского языка: Ок. 53 000 слов / С.И.Ожегов; Под общ. ред. проф. Л.И. Скворцова. – 24-е изд., испр. — М.: ООО «Издательство Оникс»: ООО «Издательство «Мир и Образование»», 2007. — 640 с.
47. Оломская Е.В. Учетные принципы – объединяющий фактор формирования бухгалтерской и налоговой информационных систем // Вестник Адыгейского государственного университета. — 2011. — № 4. — С. 11-24
48. Петров А.М., Басалаева Е.В., Мельникова Л.А. Учет и анализ. – Изд-е 3-е, переработанное и дополненное (учебник для вузов). - М.: изд. Курс, ИНФРА-М, 2015 – 512 с.
49. Петрова В.И. и др. Управленческий учет и анализ. С примерами из зарубежной практики: учеб. пособие / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кабищан, Е.А. Козельцев. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 304 с.
50. Попова Л.В., Константинов В.А., Маслова И.А. Управленческий учет и анализ с практическими примерами: Учеб. пособие. — М.: Дело и Сервис, 2013, — 314 с.
51. Потеряхина Т. П. Экономическая сущность расходов организации // Молодой ученый. — 2015. — №2. — С. 300-303.
52. Почекаева О. В. К вопросу совершенствования информационной базы анализа доходов и расходов организаций внутреннего водного транспорта для целей управления // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. — 2012. — № 44 (8) — С. 12-26
53. Роднова И. С. Классификация затрат предприятия // Российское предпринимательство. — 2013. — № 1 (223) . — с. 73-77.
54. Рудакова Т.А. Принципы бухгалтерского учета: теория и практика применения // НоваяИнфо. — 2015. — № 34 — С. 95-98
55. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. — 5-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 536 с.

56. Савчук В.П. Финансовый анализ деятельности предприятия (международные подходы) / В.П. Савчук. – Киев: Companion, 2008. – 110 с.
57. Свешникова В. А. Направления экономического анализа доходов и расходов в целях принятия управленческих решений // Молодой ученый. — 2014. — №21.2. — С. 95-97.
58. Свиридова Л.А. Классификация расходов в бухгалтерском учете рекламных компаний // Вестник ОГУ. — 2011. — № 13 (32). — С. 410-417.
59. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. Монография. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 496 с.
60. Соколов Я.В. Управленческий учет: учеб. пособие. — М.: Магистр, 2013. — 257 с.
61. Сокольчик Т. П. Бухгалтерский учёт и аудит: пособие / Т. П. Сокольчик, В. Н. Градусова, Е. Г. Кобзик; под общ. ред. Т. П. Сокольчик. - Мн.: Акад.упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2009. – 268 с.
62. Удалова З.В., Кириченко Д.А. Формирование учетно-аналитического обеспечения расходов в сельскохозяйственных организациях / Аудит и финансовый анализ. — 2012. — № 3. — С. 79-90.
63. Финансы организаций (предприятий) Учебник для студентов вузов обучающихся по экономическим специальностям специальности «Финансы и кредит» / [Н.В. Колчина и др.]; под ред. Н.В. Колчиной. – 5-е изд. перераб. и доп. – М.: ИНИТИ-ДАНА, 2012. — 407 с.
64. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
65. Чаленко Р.В. Моделирование структурированного плана счетов при процедурах несостоятельности и банкротства // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. — 2014. — № 96. — С. 725–738.
66. Чуев И. Н. Комплексный экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. для вузов / И. Н. Чуев, Л. Н. Чуева; Изд.-

торг. корпорация "Дашков и К". - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Дашков и К°, 2010. - 383 с.

67. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: учебник / А. Д. Шеремет. — М.: ИНФРА-М, 2011. — 352 с.

68. Шишкеедова Н. Расходы в налоговом учете: как не ошибиться с классификацией? // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. — 2012. — N 7. — С. 19-26

69. Шулепина С.А., Лукьянчик А.А. Особенности формирования финансового результата в учете организаций АПК // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. — 2015. — № 107. — С. 1436–1450.

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Признаки, используемые российскими учеными-экономистами для классификации затрат

Признак классификации	Автор источника										
	Р.А. Алборов	Т.И. Безбородова	Ф.Л. Шаров	Н.П. Кондраков	Л.А. Свиридова	З.В. Удалова	Н.В. Колчина	О.Б. Вахрушева	М.А. Вахрушина	Ю.А. Бабаев	Н. Шишкеедова
1. По экономическому содержанию	+	+		+	+			+			+
2. По отношению к производственному (технологическому) процессу	+	+		+				+	+	+	
3. По отношению к объему производства	+	+	+	+					+	+	
4. По месту возникновения, видам продукции, работ, услуг	+	+	+	+	+	+					
5. По составу и степеню однородности (по статьям) затрат	+	+	+	+				+	+	+	+
6. По способу распределения и отнесения на объекты производства, учета и кульцуляции	+	+	+	+				+	+		
7. По длительности действия (отношению к времени определения фактов)	+	+	+	+				+	+		
8. По отношению к планированию (нормированию)	+	+	+	+	+			+	+		
9. По роли (участию) и целесообразности расходов в производственном процессе	+	+	+	+	+			+	+	+	+
10. По отношению к доходности производства продукции	+	+	+	+	+						+
11. По отношению к биологическим активам и их продуктивности	+										
12. Для целей налогообложения									+	+	+

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Динамика показателей прибыли по обычным видам деятельности ООО «Ижпроммаш» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение, тыс. руб.						Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	План	Факт	План	Факт	План	Факт	2013 г.		2014 г.		2015 г.		
							от плана	Факт	от плана	Факт	от плана	Факт	
Выручка	31500	31642	30400	29339	30100	25838	142	25838	-1061	-2303	-4262	-3501	81,66
Себестоимость продаж	26600	26882	28700	34569	29050	34504	282	34504	5869	7687	5454	-65	128,35
Валовая прибыль (убыток)	4900	4760	1700	-5230	1050	-8666	-140	-8666	-6930	-9990	-9716	-3436	-182,06
Коммерческие расходы	1200	1107	1100	1213	1000	1271	-93	1271	113	106	271	58	114,81
Прибыль (убыток) от продаж	3700	3653	600	-6443	50	-9937	-47	-9937	-7043	-10096	-9987	-3494	-272,02

ПРИЛОЖЕНИЕ В

Динамика и структура выручки от реализации по номенклатурным группам ООО «Ижпроммаш» за 2013-2015 гг.

Наименование показателей	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение 2015 г. от 2013 г.		Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	
Выручка всего, в том числе:	31642	100	29339	100	25838	100	-5804		81,66
1) замки навесные	9124	28,84	8330	28,39	5170	20,01	-3954	-8,83	56,66
2) замки врезные	11268	35,61	10543	35,94	9386	36,33	-1882	0,72	83,30
3) ручки-скобы	3247	10,26	2587	8,82	3457	13,38	210	3,12	106,47
4) врезные защелки	8003	25,29	7879	26,86	7825	30,28	-178	4,99	97,78

ПРИЛОЖЕНИЕ Г

Динамика и структура себестоимости продаж в разрезе номенклатурных групп ООО «ПХ «Ижпроммаш» за 2013-2015 гг.

	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение 2015 г. от 2013 г.			Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу		
Наименование показателей										
Себестоимость продаж всего, в том числе:	26882	100	34569	100	34504	100	7622			128,35
1) замки навесные	7751	28,84	9815	28,39	6904	20,01	-847			-8,83
2) замки врезные	9573	35,61	12422	35,94	12534	36,33	2961			130,93
3) ручки-скобы	2759	10,26	3048	8,82	4616	13,38	1858			167,35
4) врезные защелки	6799	25,29	9284	26,86	10449	30,28	3650			153,69

ПРИЛОЖЕНИЕ Д

Динамика и структура валовой прибыли (убытка) по номенклатурным группам ООО «ПХ «Ижпромаш» за 2013-2015 гг.

	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение 2015 г. от 2013 г.		Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	
Наименование показателей									
Валовая прибыль (убыток) всего, в том числе:	4760	100	-5230	100	-8666		-13426		-182,06
1) замки навесные	1373	28,84	-1485	28,39	-1734	20,01	-3107	-8,83	-126,33
2) замки врезные	1695	35,61	-1879	35,94	-3148	36,33	-4843	0,72	-185,72
3) ручки-скобы	488	10,26	-461	8,82	-1159	13,38	-1648	3,12	-237,37
4) врезные защелки	1204	25,29	-1405	26,86	-2624	30,28	-3828	4,99	-218,00

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

Динамика и структура расходов по обычным видам деятельности ООО «ПХ «Ижпромаш» за 2013-2015 гг.

	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение 2015 г. от 2013 г.		Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	
Наименование показателей									
Расходы по обычным видам деятельности всего, в том числе:									
27989	100	35782	100	35775	7786			127,82	
1. Себестоимость реализованной продукции	26882	96,04	34569	96,61	34504	7622	0,40	128,35	
2. Коммерческие расходы, в том числе:	1107	3,96	1213	3,39	1271	164	0,16	114,81	
- транспортные расходы	78	0,28	67	0,19	61	-17	-0,02	78,21	
- упаковка продукции	74	0,26	92	0,26	88	14	-0,01	118,92	
- содержание помещений и инвентаря	138	0,49	144	0,40	157	19	0,04	113,77	
- арендная плата	432	1,54	432	1,21	456	24	0,07	105,56	
- расходы на рекламу	104	0,37	84	0,23	94	-10	0,03	90,38	
- расходы на транспортировку готовой продукции	281	1,00	394	1,10	415	134	0,06	147,69	

ПРИЛОЖЕНИЕ Ж

Структура и динамика себестоимости реализованной продукции по экономическим элементам затрат
 ООО «ПХ «Ижпромаш» за 2013-2015 гг.

	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение 2015 г. от 2013 г.		Отклонение 2015 г. в % к 2013 г.
	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	сумма, тыс. руб.	% к итогу	
Наименование показателей									
Материальные затраты	12111	43,27	17202	48,07	16891	47,21	4780	3,94	139,47
Расходы на оплату труда	10841	38,73	13729	38,37	13920	38,91	3079	0,18	128,40
Отчисления на социальные нужды	3783	13,52	4119	11,51	4176	11,67	393	-1,84	110,39
Амортизация	397	1,42	374	1,05	341	0,95	-56	-0,47	85,89
Прочие затраты	857	3,06	358	1,00	447	1,25	-410	-1,81	52,16
Итого по элементам	27989	100	35782	100	35775	100	7786	0	127,82

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Код счета I порядка	Код счета II порядка	Код счета III порядка	Код счета IV порядка	Код счета V порядка	Код счета VI порядка	Код счета VII порядка
Счет в соответствии с планом счетов	Субсчет в соответствии с планом счетов	Направления получения выручки	Системы налогообложения	Географические сегменты	Вид деятельности (проект)	Вид продукции
90. Продажи	1. Выручка	1. Выручка, полученная от продажи внутри предприятия;	10 – Общая система налогообложения 11 — НДС 18% 20 –ЕНВД.	10 Область, край; 11 Город	1. Производство замков и петель; 2. Обработка металлов и нанесение покрытий на металлы.	1. Замок врезной ЗВ8-6А 2. Ручка-скоба 50 мм /белая 3. Защелка ЗШ-Э -03/стар. медь-красный отг./фикс./

Схема кодировки счета 90 «Продажи» при использовании десятизначного кода счета для отражения выручки

ООО «ПХ «Ижпроммаш»

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Анализ состава и структуры прибыли от продаж ООО «Ижпроммаш» за 2013-2015 гг.

Показатели	2013 г.		2014 г.		2015 г.		Отклонение			
	тыс. руб.	доля, %	тыс. руб.	доля, %	тыс. руб.	доля, %	2014 г.		2015 г.	
						тыс. руб.	доля, %	тыс. руб.	доля, %	
Выручка	31642	100	29339	100	25838	100	-2303	-	-3501	-
Себестоимость продаж	26882	84,96	34569	117,83	34504	133,54	7687	32,87	-65	15,71
Валовая прибыль (убыток)	4760	15,04	-5230	-17,83	-8666	-33,54	-9990	-32,87	-3436	-15,71
Коммерческие расходы	1107	3,50	1213	4,13	1271	4,92	106	0,64	58	0,78
Прибыль (убыток) от продаж	3653	11,54	-6443	-21,96	-9937	-38,46	-10096	-33,51	-3494	-16,50