

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ИЖЕВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита

Допускается к защите:
зав. кафедрой бухгалтерского учета,
финансов и аудита, д.э.н., профессор
_____ Р.А.Алборов
« ____ » _____ 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: «Учётно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами (по материалам ОАО «Милком» г. Ижевск Удмуртская Республика)»

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник (диссертант)

А.С.Лошкарёва

Научный руководитель,
к.э.н., доцент

О.П.Князева

Рецензент,
гл.бухгалтер КФХ Григорьева В.И

О.И.Лоргова

Ижевск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	6
1.1 Сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов.....	6
1.2 Классификация доходов, расходов и финансовых результатов....	14
1.3 Принципы, требования и задачи бухгалтерского учета доходов, расходов и финансовых результатов.....	23
2 СОСТОЯНИЕ ЭКОНОМИКИ ОРГАНИЗАЦИИ И УЧЕТНО- АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ОАО «МИЛКОМ».....	37
2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации.....	37
2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность.....	44
2.3 Оценка современного состояния бухгалтерского учета финансовых результатов в организации.....	52
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ОАО «МИЛКОМ».....	78
3.1 Разработка предложений по совершенствованию учетно- аналитического обеспечения управления финансовыми результатами в организации.....	78
3.2 Анализ финансовых результатов организации	83
3.3 Экономическая эффективность предложений по улучшению финансовых результатов деятельности организации.....	90
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	96
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	100
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	105

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Основная цель любой коммерческой организации – это удовлетворение потребностей населения и получение максимально эффективного финансового результата. Кризис 2014-2016 годов диктует свои условия: предприятия и организация находятся в максимально ужесточенных условиях, соответственно учет финансовых результатов и его оптимизация носят особо актуальный характер.

Прибыль – это конечный финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий абсолютную эффективность его работы. В условиях рыночной экономики прибыль выступает важнейшим фактором стимулирования производственной и предпринимательской деятельности предприятия и создает финансовую основу для ее расширения, удовлетворения социальных и материальных потребностей трудового коллектива.

Цель анализа финансовых результатов — выявление путей и возможностей их роста при повышении качества обслуживания потребителей. Одной из главных задач анализа является изучение и мобилизация резервов их роста, повышения стимулирующей роли доходов и прибыли в результатах хозяйственной и другой деятельности предприятий.

Степень разработанности проблемы. основополагающие вопросы учета и анализа финансовых результатов деятельности организаций, в том числе совершенствование учета и разработка методических вопросов учета в сельском хозяйстве нашли отражение в работах многих зарубежных и отечественных авторов: Р.А.Алборов, Х.Андерсен, П.С.Безруких, Н.Г.Белов, В.Г.Гетьман, Г.И.Гринман, В.Б.Ивашкевич, З.В.Кирьянова, Г.С.Клычова, М.И.Кутер, Д.Колдуэлл, И.А.Ламыкин, А.Д.Ларионов, Э.Майер, Р.Манн, Е.А.Мизиковский, А.С.Наринский, Б.Нидлз, И.Ф.Овсийчук, В.Ф.Палий, В.П.Петров, М.З.Пизенгольц,

В.К.Радостовец, П.В.Смекалов, Я.В.Соколов, Ч.Т.Хорнгрен, Л.И.Хоружий, А.Д.Шерemet, и др.

Цели и задачи исследования. Целью данной работы является разработка путей повышения эффективности учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами.

Для достижения цели должны быть решены следующие задачи:

- изучить теоретические и методологические положения учета доходов, расходов и финансовых результатов;
- изучить состояние экономики организации и учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами;
- разработать методику совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами.

Объектом исследования данной работы является Акционерное общество «Милком» г. Ижевск, Удмуртская Республика. Это предприятие входит в состав агрохолдинга ООО «Комос Групп». Основным видом деятельности данного предприятия является производство кисломолочной и молочной продукции, а также услуги транспортировки готовой продукции.

Предметом исследования выпускной квалификационной работы является процесс учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами ОАО «Милком» и его совершенствование.

В процессе исследования получены следующие результаты, имеющие признание научной новизны и являющиеся предметом защиты:

- методологические и теоретические положения учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами;
- результаты анализа финансовых результатов деятельности предприятия;
- рекомендации по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами на базе проведенного исследования.

Практическая значимость результатов исследования заключается в разработке мероприятий по совершенствованию управления финансовыми результатами предприятия.

Объем и структура диссертационной работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 104 страницах машинописного текста, включая 18 таблиц и 8 рисунков.

Теоретической и методической основой выпускной квалификационной работы являются труды отечественных и зарубежных ученых, нормативные акты федеральных и региональных органов управления, статистические данные.

В процессе исследования использовались монографические, абстрактно-логические, статистико-экономические методы.

В качестве информационной базы исследованы первичные и сводные документы, регистры бухгалтерского учета, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность ОАО «Милком» за 2011-2015 г.г.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДО ЛОГИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1 Сущность и экономическое содержание доходов, расходов и финансовых результатов

Основным показателем финансово-хозяйственной деятельности организации является финансовый результат, который представляет собой прирост (уменьшение) стоимости собственного капитала организации за отчетный период. Под управлением финансовыми результатами предприятия, в кратких экономических энциклопедиях понимают комплекс мероприятий по управлению кредитно-денежными отношениями предприятия, реализуемых в определенном порядке ответственной структурой для решения взаимосвязанных задач восстановления, укрепления и расширения финансов.

Главная характеристика финансового результата организации – это его доход. Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вклада участников (собственников имущества)».

В общем плане текущие задачи по управлению финансовыми результатами определяются хозяйственной деятельностью предприятия, что зафиксированной практически в каждом уставе – улучшение финансовых результатов или максимизация прибыли.

Опираясь на комментарий Безруких П.С. [с.80-82], к конкретным задачам по улучшению финансового результата можно отнести:

- Оптимизация затрат (оценка размеров и структуры, выявление резервов, рекомендации по снижению и др.);
- Оптимизация доходов (соотношение прибыли и налогов, распределение прибыли и др.);

- Реструктуризация активов предприятия (выбор и обеспечение разумного соотношения текущих активов);
- Обеспечение дополнительных доходов предприятия (от непрофильной реализационной и финансовой деятельности, основных фондов, долгосрочных финансовых вложений);
- Совершенствование расчетов с контрагентами (повышение денежной составляющей в объеме продаж);
- Совершенствование финансовых взаимоотношений с дочерними обществами.

Таким образом, можно укрупнено определить основные объекты управления финансовыми результатами, которые представлены на рис.1.1.

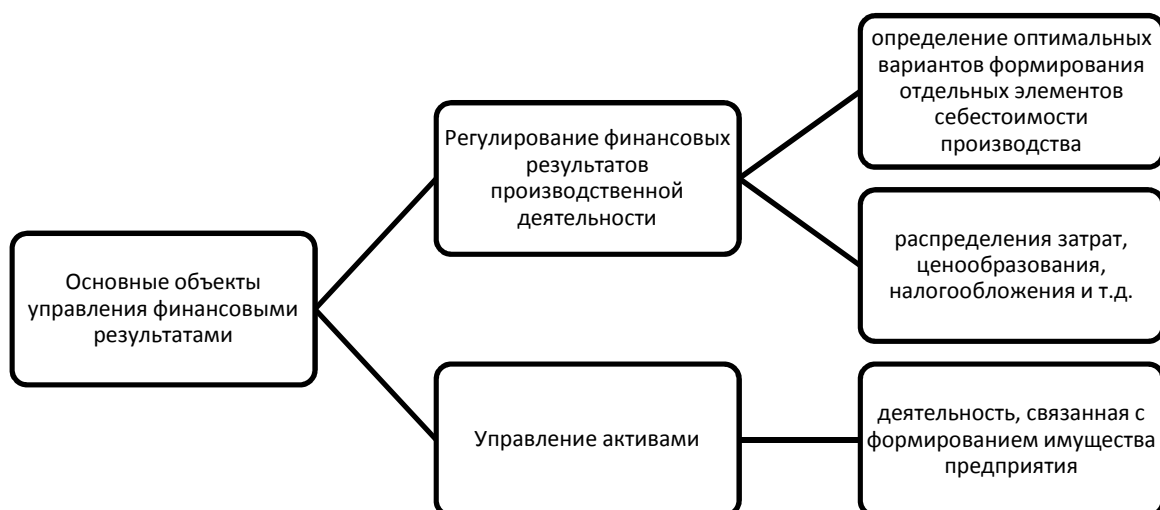


Рис.1.1 - Основные объекты управления финансовыми результатами

Имущественные процессы, прежде всего, связаны с инвестициями, направленными предприятием на техническое развитие (реконструкция, обновление технологического оборудования, освоение новых видов продукции, строительство и ремонт недвижимого производственного имущества и т. д.), финансовыми инвестициями (приобретение ценных бумаг, создание дочерних предприятий и т.д.), финансирование текущей

производственной деятельности, маневрированием временно свободными денежными средствами, а также с обратными процессами – использованием, ликвидацией объектов имущественного комплекса, о их реализацией и т. д.

В связи с этим перед финансовым менеджером стоят взаимосвязанные и разнонаправленные задачи – с одной стороны, выбор наиболее выгодного варианта инвестиций, а с другой – постоянный контроль за эффективным использованием существующего имущественного комплекса.

В качестве источников финансовых ресурсов на любом предприятии используются как собственные, так и заемные средства. Финансовый менеджер должен выбирать источники, предварительно оценив стоимость этих ресурсов, степень финансового риска, возможные последствия на финансовое состояние предприятия. И здесь перед финансовым менеджером постоянно встает ряд важных вопросов: за счет каких источников покрыть недостаток денежных средств, каково должно быть соотношение заемных и собственных средств, какая степень риска привлечения заемных средств допустима, какие будут последствия от привлечения тех или иных источников средств и др. [20, с.149].

Как отмечает Г.А. Николаева [31, с.283]: «Финансовым результатом деятельности предприятия является балансовая прибыль или убыток. Конечный финансовый результат складывается из финансового результата от реализации товаров, основных средств и иного имущества предприятий и прочих доходов».

Как считают Маркарьян Э. А. и Герасименко Г. П., прибыль– это конечный финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий его эффективность. В условиях рыночной экономики прибыль выступает важнейшим фактором стимулирования производственной и предпринимательской деятельности [29, с. 7].

Прибыль (убыток) от реализации товаров определяется как разница между выручкой от их реализации в действующих ценах без налога на

добавленную стоимость, акцизов, их стоимостью и затратами на реализацию, включаемыми в себестоимость.

В том случае, когда выручка равна затратам – отсутствует основа развития хозяйствующего субъекта. Когда затраты превышают выручку, субъект хозяйствования получает убытки – это область критического риска, что ставит хозяйствующего субъекта в критическое финансовое положение, не исключающее банкротство. Убытки высвечивают ошибки, просчеты в направлениях использования финансовых средств организации производства, управления и сбыта продукции.

Предприятие в данное экономически нестабильное время должно стремиться если не к получению максимальной величины прибыли, то к той величине прибыли, которая обеспечит стабильное положение предприятия на рынке, конкурентоспособность. Решение данных задач предполагает не только знание источников формирования прибыли, но и определение методов оптимального их использования.

Таким образом, можно сделать вывод, что в современных рыночных отношениях предприятия приобрели самостоятельность и несут полную ответственность за результаты своей хозяйственной деятельности перед совладельцами, акционерами, работниками, банками и кредиторами. Известно, что без получения прибыли предприятие не может развиваться в рыночной экономике, за исключением организаций, финансируемых за счет государства или других источников. Поэтому задача улучшения финансового результата является жизненно важной для хозяйствующего субъекта. Анализ финансовых показателей позволяет выявить возможности улучшения финансового положения и по результатам расчетов принять экономически обоснованные решения.

Система показателей финансовых результатов включает в себя не только абсолютные, но и относительные показатели эффективности хозяйствования. К ним относятся показатели рентабельности. Рассчитываются и анализируются рентабельность продукции, активов,

капитала. Чем выше уровень этих показателей рентабельности, тем выше эффективность хозяйствования предприятий.

Таким образом, Э.А. Маркарьян отмечает, что основными задачами анализа финансовых результатов деятельности предприятия являются: [29, с. 242].

- оценка динамики абсолютных и относительных показателей финансовых результатов (прибыли и рентабельности);
- определение направленности и размера влияния отдельных факторов на динамику прибыли и уровень рентабельности;
- оценка эффективности бизнеса;
- определение оптимальной величины прибыли (предельный анализ).

Обобщенная информация о финансовых результатах представлена в бухгалтерской отчетности. Р.А. Алборов отмечает [14, с.233]: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность – это единая система данных об имущественном положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам и за определенный период». Основные формы – это:

- форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 2 «Отчет о финансовых результатах».

Кроме того, при анализе используются данные бизнес-плана и аналитического бухгалтерского учета к счету 90 «Продажи», счету 91 «Прочие доходы и расходы» и счету 99 «Прибыли и убытки».

Финансовые результаты представляют отдельный раздел Плана счетов, который так и называется «Финансовые результаты». В нем отражаются данные о полученных доходах и произведенных в целях получения этих доходов расходах в разрезе основной и прочей деятельности предприятия.

Судить о том, какой конечный финансовый результат получен по итогам продаж (продукции, работ, услуг), можно только очистив его от причитающихся государству косвенных налогов и себестоимости. Превышение выручки над налоговыми расходами и затратами, ее

формирующими, даст положительный результат, называемый прибылью от продаж. Для этого рассмотрим схему формирования прибыли, которую представил Д.В. Лысенко [28, с. 72].

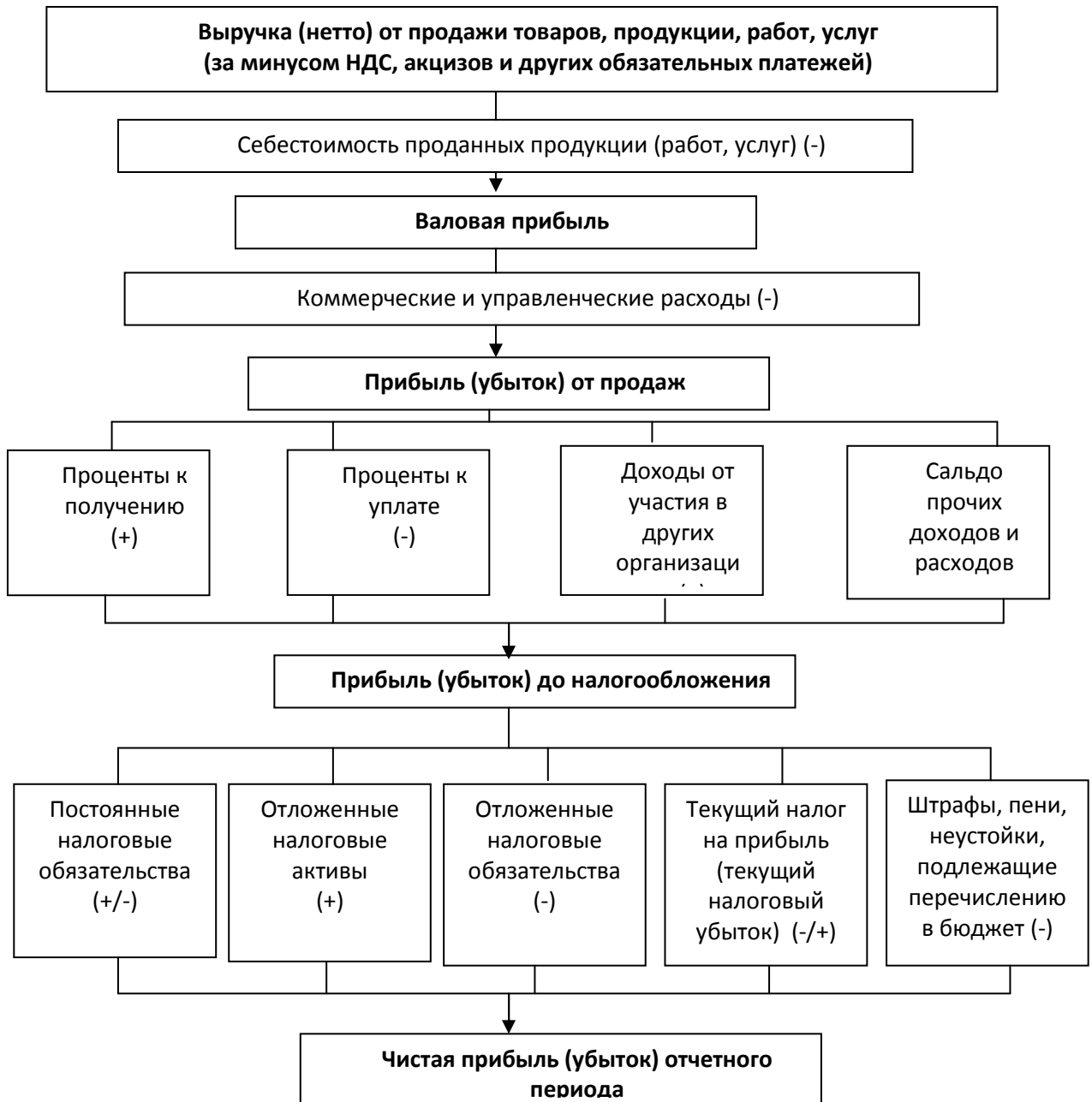


Рисунок 1.2 - Схема формирования прибыли по форме № 2 «Отчет о финансовых результатах»

Обратная ситуация покажет убыток от продаж. Таким образом, конечным финансовым результатом от продаж выступает прибыль (или

убыток), полученная по итогам доходов от продаж, уменьшенная на величину налоговых расходов и расходов по выпуску продукции (выполнению работ, оказанию услуг).

Формирование бухгалтерской прибыли (убытка) представлено на рисунке 1.1, который отражает содержание формы бухгалтерской отчетности № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Убытки по результатам деятельности, как констатирует Л.Н. Чечевицына[46], высвечивают ошибки, просчеты в направлениях использования средств, ставят хозяйствующий субъект в критическое финансовое положение, не исключаящее банкротство.

По прибыли Л.Н. Чечевицына отмечает, что прибыль отражает положительный финансовый результат. Стремление к получению прибыли ориентирует товаропроизводителей на увеличение объема производства продукции (работ, услуг), снижение затрат. Прибыль сигнализирует, где можно добиться наибольшего прироста стоимости, создает стимул для инвестирования в эти сферы деятельности. Прибыль является основной формой чистого дохода (наряду с акцизами и НДС). Она отражает экономический эффект, полученный в результате деятельности субъекта хозяйствования. Рост прибыли создает финансовую базу для самофинансирования, расширенного воспроизводства, решения проблем социального и материального характера трудового коллектива. За счет прибыли выполняются внешние финансовые обязательства перед бюджетом, банками, внебюджетными фондами и другими организациями. Она характеризует степень деловой активности и финансового благополучия. По прибыли определяют уровень отдачи авансированных средств в доходность вложений и активов.

В свою очередь Г.В. Савицкая подчеркивает [36, с.388]: «Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции». Она выделяет такие показатели, как балансовая (совокупная) прибыль, налогооблагаемая

прибыль и чистая прибыль. «Балансовая прибыль включает в себя финансовые результаты от реализации продукции, работ и услуг, от прочей реализации, доходы и расходы от внереализационных операций». «Налогооблагаемая прибыль – это разность между балансовой прибылью и суммой прибыли, облагаемой налогом на доход, а также суммы льгот по налогу на прибыль». «Чистая прибыль — это та прибыль, которая остается в распоряжении предприятия после уплаты всех налогов, экономических санкций и отчислений в благотворительные фонды».



Рисунок 1.3 - Схема формирования различных видов операционной прибыли предприятия

Анализируя финансовые механизмы управления формированием операционной прибыли, И.А. Бланк характеризует балансовую (совокупную) прибыль как «один из важнейших результатов финансовой деятельности

предприятия». Это сумма следующих видов прибыли предприятия: прибыли от реализации продукции (или операционной прибыли), прибыли от реализации имущества и прибыли от внереализационных операций при главной роли операционной прибыли, доля которой в настоящее время составляет примерно «90-95% общей суммы прибыли» [18, с. 473].

1.2 Классификация доходов, расходов и финансовых результатов

В процессе финансово–хозяйственной деятельности предприятие получает доходы, которые слагаются из разных составляющих, имеют различную форму, разные источники и направляются на различные цели.

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности доходы организации могут подразделяться следующим образом:

- 1) доходы от обычных видов деятельности;
- 2) прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. При этом выручка принимается к бухгалтерскому

учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Согласно ПБУ 9/99 выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в этом возникает в случае, если организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки – в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, – в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;
- суммы дооценки активов – в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;
- иные поступления – по мере образования (выявления).

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость

материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п. считаются прочими доходами и учитываются на счете 91.

Формирование выручки предприятия от основного вида деятельности обуславливает все финансовые показатели деятельности и налогооблагаемую базу сельскохозяйственного предприятия за отчетный период. В связи с этим контроль за правильностью исчисления данного вида доходов является одной из основных задач бухгалтерского учета.

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации»: «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)».

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются следующим образом:

- 1) расходы по обычным видам деятельности;
- 2) прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности для сельскохозяйственных предприятий являются расходы, связанные с производством сельскохозяйственной продукции и ее продажей. Подобными расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности также относится возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной

величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности они группируются по экономическим элементам затрат.

1. Материальные затраты: сырье, материалы, покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты, топливо, электроэнергия, теплоэнергия и т.д.;

2. Затраты на оплату труда;

3. Затраты на отчисления на социальные нужды;

4. Амортизация;

5. Прочие затраты (арендная плата, проценты по кредитам банка, налоги и др.).

Классификация по первичным экономическим элементам позволяет разработать смету затрат на производство, в которой определяются: общая потребность в материальных ресурсах; сумма амортизационных отчислений основных средств; затраты на оплату труда; прочие денежные расходы предприятия.

Как отмечает Алборов Р.А. [16, с.208] к прочим расходам, которые относятся на уменьшение балансовой прибыли (до налогообложения) (дебет счета 99), относятся:

- затраты по аннулированным производственным заказам;
- затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- убытки по операциям с тарой;
- судебные издержки и арбитражные расходы; присужденные или признанные

- штрафы, пени, неустойки или другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

- убытки от списания дебиторской задолженности, срок исковой давности по которой истек, и от других долгов, нереальных для взыскания;

- убытки по операциям прошлых лет, выявленных в текущем году; некомпенсируемые потери от стихийных бедствий, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией их последствий;

- некомпенсируемые убытки в результате чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; убытки от хищений и недостач имущества, виновники которых не установлены или в виновности лиц отказано судом;

- отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте;

- другие расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов и др.

Прочие расходы подлежат зачислению на счет прибылей и убытков организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Чрезвычайные расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств деятельности сельскохозяйственного предприятия (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.), относятся к прочим расходам и учитываются на счете 91.

Для целей формирования финансового результата организацией от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг.

Как уже говорилось, под себестоимостью продукции, работ и услуг понимаются выраженные в денежной форме затраты всех видов ресурсов: основных средств, сырья, материалов, топлива и энергии, труда,

используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования.

Себестоимость формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, определяется государственным стандартом, а методы калькулирования – самими предприятиями.

По имеющимся данным о выручке и себестоимости вычисляют прибыль. Схематически механизм формирования различных видов операционной прибыли представлен на рисунке 1.2.

Из приведенной схемы Д. В. Лысенко видно, что в процессе осуществления операционной деятельности формируется три вида операционной прибыли [28, с. 475]:

1) маржинальная операционная прибыль. Ее расчет осуществляется по следующим формулам:

$$МПо = ВДо - НДС - Иност; (1.1)$$

$$МПо = ЧДо - Иност. (1.2)$$

где МПо — сумма маржинальной операционной прибыли в рассматриваемом периоде;

ВДо — сумма валового операционного дохода в рассматриваемом периоде;

ЧДо — сумма чистого операционного дохода в рассматриваемом периоде;

Ипост — сумма постоянных операционных издержек;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость и других налоговых платежей, входящих в цену продукции;

2) валовая операционная прибыль. Ее расчет осуществляется по следующим формулам:

$$ВПо = ВДо - НДС - Ио, (1.3)$$

$$ВПо = ЧДо - Ио, (1.4)$$

$$ВПо = МПо - Ипер, (1.5)$$

Где ВПо — сумма валовой операционной прибыли в рассматриваемом периоде;

ВДо — сумма валового операционного дохода в рассматриваемом периоде;

ЧДо — сумма чистого операционного дохода в рассматриваемом периоде;

МПо — сумма маржинальной операционной прибыли;

Ио — совокупная сумма операционных издержек;

Ипер — сумма переменных операционных издержек;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость и других налоговых платежей, входящих в цену продукции.

3) чистая операционная прибыль. Ее расчет осуществляется по следующим формулам:

$$ЧПо = ВДо - НДС - НП - Ио; (1.6)$$

$$ЧПо = ЧДо - Ио - НП; (1.7)$$

$$ЧПо = МП - Ипер - НП; (1.8)$$

$$ЧПо = ВПо - НП, (1.9)$$

где ЧПо — сумма чистой операционной прибыли в рассматриваемом периоде;

ВДо — сумма валового операционного дохода в рассматриваемом периоде;

ЧДо — сумма чистого операционного дохода в рассматриваемом периоде;

МПо — сумма маржинальной операционной прибыли;

ВПо — сумма валовой операционной прибыли;

Ио — совокупная сумма операционных издержек;

Ипер — сумма переменных операционных издержек;

НДС — сумма налога на добавленную стоимость и других налоговых платежей, входящих в цену продукции;

НП — сумма налога на прибыль и других обязательных платежей за счет прибыли.

Проводить анализ прибыли и рентабельности продукции (работ, услуг) А.Д. Шеремет предлагает в следующей последовательности [36, с. 206-217]:

1. Формируется ряд показателей, в которых проявляются финансовые результаты организации. При этом выделяются такие показатели, как валовая прибыль, прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) от продаж и прочей деятельности, прибыль (убыток) до налогообложения (общая бухгалтерская прибыль), прибыль (убыток) от обычной деятельности, чистая прибыль (нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода).

2. Анализ на предварительном этапе проводится как по абсолютным показателям прибыли, так и по ее относительным показателям, например, по отношению прибыли к выручке от продажи — по рентабельности продаж.

3. Углубленный анализ осуществляется путем исследования влияния на величину прибыли и рентабельность продаж различных факторов, которые подразделяются на группу внешних и группу внутренних факторов.

4. Затем анализируется влияние инфляции на финансовые результаты от продаж продукции.

5. Изучается качество прибыли — обобщенная характеристика структуры источников формирования прибыли.

6. Проводится анализ рентабельности активов предприятия.

7. Осуществляется маржинальный анализ прибыли.

Н.П. Любушин о подчеркивает, что определенный смысл для предпринимателя имеет факторный анализ прибыли (убытка) от продаж. В процессе факторного анализа появляется возможность количественно оценить влияние конкретных управленческих решений на конечные финансовые результаты [28, с. 258].

И действительно, особое внимание в процессе анализа и динамики финансовых результатов следует обратить на наиболее значимую и существенную статью их формирования – прибыль (убыток) от продаж товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг как важнейшую составляющую экономической и балансовой (чистой) прибыли, и зачастую по своему объему превышающую ее.

Ефимова О.В. подчеркивает, что ключевой задачей анализа финансовых результатов является «выделение в составе доходов организации стабильно получаемых доходов для прогнозирования финансовых результатов». Она отмечает необходимость внешнего и внутреннего анализа финансовых результатов [19, с. 317].

Внешний анализ проводится в два этапа: на первом – с помощью изучения комментариев и пояснительной записки к годовой отчетности складывается представление о принципах формирования доходов и расходов на предприятии; на втором — изучается отчет предприятия о прибылях и убытках.

Внешний анализ могут осуществлять аудиторские фирмы, банки, налоговые органы, страховые компании, причем у каждого субъекта внешнего анализа могут быть индивидуальные цели.

Внутренний анализ финансовых результатов состоит из трех этапов:

1) изучается влияние действующих на предприятии учетных принципов в части оценки статей активов, доходов и расходов, изменений учетной политики;

2) раскрываются причины изменения конечного финансового результата, выявляются стабильные и случайные факторы, повлекшие эти изменения;

3) проводится углубленный анализ финансовых результатов с привлечением данных управленческого учета о доходах и расходах в разрезе центров ответственности. При этом оценивается качество полученного финансового результата, прогнозируются будущие результаты, анализируется доходность (рентабельность) деятельности предприятия.

Внутренний анализ проводится менеджерами предприятия или его собственниками с использованием всей совокупности имеющихся информативных показателей (включая данные управленческого учета). Результаты такого анализа, как правило, представляют коммерческую тайну предприятия.

По периоду проведения анализа прибыли подразделяется на предварительный, текущий и последующий (таблица 1.1).

Таблица 1.1 – Классификация анализа прибыли по периодам

Классификация	Характеристика
Предварительный анализ	Предварительный анализ связан с изучением условий формирования прибыли, ее распределения или предстоящего использования. Как правило, речь идет о предварительном расчете ожидаемой прибыли по коммерческим сделкам, финансовым и инвестиционным операциям, планируемых предприятием в будущем.
Текущий (или операционный) анализ	Текущий (или операционный) анализ проводится в процессе осуществления хозяйственной деятельности предприятия с целью оперативного воздействия на формирование или использование прибыли.
Последующий (или ретроспективный) анализ	Последующий (или ретроспективный) анализ прибыли осуществляется обычно за отчетный период (квартал, год) и позволяет полнее проанализировать результаты формирования и использования прибыли предприятия в сравнении с предварительным и текущим ее анализом, так как основан на результатах финансовой отчетности.

По объектам анализа выделяют анализ формирования и анализ распределения и использования прибыли. Анализ формирования прибыли проводится в разрезе основных сфер деятельности предприятия – операционной, инвестиционной, финансовой. Он является основной формой анализа для выделения резервов повышения уровня прибыли предприятия.

Анализ распределения и использования прибыли проводится по основным направлениям использования и призван выявить уровень потребления прибыли собственниками и работниками организации, общий уровень ее капитализации.

По масштабам выделяют анализ прибыли по предприятию в целом, по его структурным подразделениям и по отдельным операциям. Первый исследует формирование, распределение и использование прибыли на предприятии без выделения отдельных его структурных подразделений; анализ прибыли по отдельным структурным подразделениям. Предметом анализа прибыли по отдельным операциям, осуществляемым предприятием, может быть прибыль по отдельным коммерческим сделкам предприятия; отдельным операциям. Связанным с краткосрочными или долгосрочными финансовыми вложениями; отдельным завершенным проектам и др.

То есть, делая вывод, отметим, что очень важно проводить разграничение (классификацию) между видами доходов и расходов организации для правильного их бухгалтерского учета, а так же периодического анализа деятельности.

1.3 Принципы, требования и задачи бухгалтерского учёта доходов, расходов и финансовых результатов

Как уже говорилось выше, финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [5] и «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [6], утвержденные Приказами Минфина России от 06.05.1999 № 32н и № 33н соответственно (с изменениями и дополнениями), признают доходами увеличение, а расходами – уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящих к соответствующим изменениям капитала предприятия. В указанных нормативных актах приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, дается их определение и порядок признания в учете.

Для определения финансового результата необходимо установить:

- 1) за какой интервал времени рассчитывается финансовый результат;
- 2) в какой момент признается доход;
- 3) какова величина признанного дохода;
- 4) когда следует отразить расход;
- 5) какова сумма признанного расхода.

Как правило, бухгалтеры руководствуются несколькими принципами. Так, временной интервал расчета финансового результата устанавливается принципом учетного периода. Для выбора момента признания доходов используют принцип осмотрительности. При определении суммы доходов прибегают к принципу реализации. Период идентификации расходов протекает из бухгалтерского принципа соответствия (увязки) доходов и расходов. Методологической базой соответствия служит метод начисления доходов и расходов. Сумма признанного расхода определяется на базе принципа учета по себестоимости.

1) Принцип учетного периода. Согласно принципу непрерывности деятельности допускается, что продолжительность работы хозяйственного предприятия неограниченна во времени. Однако руководителям и другим заинтересованным сторонам периодически нужно знать, как идут дела в организации. Эта необходимость приводит к применению принципа учетного

периода: бухгалтерский учет измеряет деятельность за конкретный промежуток времени, называемый учетным периодом. В качестве учетного периода признается финансовый год.

Предприятия для текущего анализа деятельности и руководства составляют ежеквартальные финансовые отчеты. Такие отчеты называются промежуточными, дабы отличать их от годовых отчетов. Промежуточные отчеты разрабатываются нарастающим итогом с начала года: за месяц; за несколько месяцев; за первый квартал (на 1 апреля); за полгода (на 1 июля); за 9 месяцев (на 1 октября). Кроме того, для целей управления (менеджмента) бухгалтерская отчетность, как правило, формируется ежемесячно.

2) Принцип осмотрительности, или осторожности, в оценке. Принцип осторожности в оценке – концепция, обосновывающая при ведении учетных операций и формировании финансовой отчетности момент признания доходов, а в определенных случаях и их сумму. В соответствии с этим принципом, доход признается только тогда, когда на то имеется обоснованная уверенность, а расход – как только возникает обоснованная возможность.

Многие бухгалтеры считают, что при составлении финансовой отчетности пессимизм лучше оптимизма. Если следовать бухгалтерской логике, основанной на осмотрительности, не стоит признавать доход при возможности этого не делать. Наказание со стороны собственников или высшей администрации за допущенную ошибку, занизившую прибыль, не столь суровы, как в случае недостижения в реальности показателей, отраженных в финансовой отчетности.

Существуют две очень разные концепции осторожности:

— осторожность в статической концепции, предполагающая принятие во внимание потенциальных потерь в отношении еще не реализованных активов, которые должны быть сразу списаны в убытки;

— осторожность в динамической концепции, направленная на исчисление реализации по моменту оплаты, что превращает принцип осторожности в принцип реализации.

3) Принцип реализации — наиболее противоречивая концепция бухгалтерского учета. МСФО и отечественные стандарты учета – ПБУ не заостряют на ней внимания.

Суть концепции состоит в определении суммы дохода от реализации. Реализацией именуется приток денег или требований на них в результате продажи товаров или оказания услуг. Доходы учитываются в сумме, получение которой предполагается вполне определенным событием. Допускается, что сумма признанного дохода, если руководствоваться принципом бухгалтерского консерватизма, окажется меньше продажной цены реализованных товаров и услуг (уменьшение суммы доходов отчетного периода на величину сомнительных долгов; реализация в кредит с отсрочкой платежа и т.п.).

Принцип реализации и принцип бухгалтерского консерватизма при признании доходов тесно связаны между собой. Так, руководствуясь принципом реализации, бухгалтер отразит в учете доход от продаж в момент перехода права собственности. Но, если покупатель окажется неплатежеспособен, то, исходя из принципа осмотрительности (осторожности в оценке), на сумму непогашенной в срок дебиторской задолженности будет создан резерв по сомнительным долгам, который, с одной стороны, уменьшит прибыль отчетного периода, с другой стороны, дебиторская задолженность в бухгалтерском балансе будет показана в нетто-оценке (за минусом сомнительных долгов).

4) Принцип соответствия (увязки доходов и расходов). Данный принцип – концепция, суть которой состоит в том, что расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения издержек (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не

получения денег). Суть принципа соответствия состоит в том, что расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.

Применение принципа соответствия позволяет идентифицировать расходы периода как себестоимость зарабатывания доходов, а также предполагает четкое разграничение затрат по этапам жизненного цикла производимого продукта.

5) Принцип учета по себестоимости. Основным принципом российского бухгалтерского учета, применяемым для отражения расходов в процессе формирования финансового результата, считается принцип учета по себестоимости, т.е. по фактическим затратам на приобретение или создание активов.

В динамической концепции бухгалтерского учета для выявления финансового результата должна применяться только объективная динамическая оценка, наиболее адекватно отражающая происходящие процессы и события, – фактическая себестоимость.

Согласно ПБУ 10/99 (п.16) расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

По Николаевой Г.А. [32, с.283]: «Финансовый результат от реализации формируется на счете 90 «Продажи» в разрезе отдельных видов деятельности

(при этом по кредиту субсчета 1 «Выручка» отражается поступающая выручка, а по дебету субсчета 2 «Себестоимость продаж» – непосредственно расходы). В конце отчетного периода сальдо счета 90 (рассчитываемое сопоставлением кредитового оборота субсчета 1 и дебетовых оборотов субсчетов 2,3,4,5) закрывается бухгалтерской проводкой с субсчета 9 «Прибыль/убыток» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Согласно ПБУ 9/99 расходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка).

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий (п.12 ПБУ 9/99):

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

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Организация может признавать в бухгалтерском учете выручку от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления по мере готовности работы, услуги, продукции или по

завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

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

В отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные п.13 ПБУ 9/99.

Если сумма выручки от продажи продукции, выполнения работы, оказания услуги не может быть определена, то она принимается к бухгалтерскому учету в размере признанных в бухгалтерском учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы, оказанию этой услуги, которые будут впоследствии возмещены организации.

Финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия формируется из двух его слагаемых, основным из которых является результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других предприятий.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата (финансового результата от продаж), образует прочий финансовый результат, включающий в себя операционные и внереализационные доходы и расходы. Если за отчетный период предприятие получило прибыль от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если организация

получит убыток от продаж, то ее общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы.

Полученный таким образом общий финансовый результат корректируется на сумму потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия.

Реализационный финансовый результат определяется в конце каждого отчетного периода. Если финансовым результатом является прибыль, то она отражается по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». Если результатом деятельности предприятия является убыток, то он отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Прочие доходы и расходы, включаемые в общий финансовый результат организации, отражаются в бухгалтерском учете обособленно от финансового результата от продаж на счете 91 «Прочие доходы и расходы» путем «развернутого» отражения отдельных статей доходов и расходов в течение отчетного периода.

В финансовой отчетности о прибылях и убытках доходы могут показываться за минусом соответствующих расходов, относящихся к этим доходам, в тех случаях, когда это предусмотрено или не запрещено правилами бухгалтерского учета или если отдельные статьи доходов и связанные с ними аналогичные статьи расходов не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств, расчетов, товарно-материальных ценностей и других соответствующих счетов.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной

и той же финансовой или хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Следует иметь в виду, что записи по счетам 90 и 91 осуществляются накопительным путем с начала отчетного года так, чтобы обеспечить формирование необходимой информации для составления отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли и убытка ежемесячно списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки»: сальдо в виде прибыли – на кредит счета 99 с дебета счета 91, сальдо в виде убытков – на дебет счета 99 с кредита счета 91.

Чрезвычайные доходы и расходы отражаются непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы» [6]: доходы – по кредиту, расходы – по дебету в корреспонденции с соответствующими счетами учета денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и т.д.

На счете 99 по завершении первого квартала выявляется промежуточный финансовый результат за первый квартал, по завершении второго квартала – за первое полугодие, по завершении третьего квартала – за 9 месяцев года и по завершении четвертого квартала – итоговый финансовый результат за весь отчетный период.

Информационная структура счета 99 «Прибыли и убытки» для формирования итогового финансового результата должна обеспечить получение:

- 1) системной достоверной информации о бухгалтерской прибыли – показателе, необходимом для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль путем соответствующей налоговой корректировки бухгалтерской прибыли;

- 2) информации о формировании итогового показателя чистой нераспределенной прибыли, поступающей в распоряжение учредителей (участников) предприятия для распределения по завершении хозяйственно-

финансового года и переносимой в декабре отчетного года на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В системе счетов, отражающих финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год, должна сформироваться вся необходимая информация о показателях, содержащихся в финансовой отчетности о прибылях и убытках (ф. № 2).

Аналитические данные по всем счетам этой группы участвуют в качестве оборотов и остатков в формировании показателей отчета о прибылях и убытках за отчетный год.

По окончании календарного года от суммы фактической бухгалтерской прибыли, полученной предприятием за отчетный год, в первоочередном порядке производится окончательный расчет причитающейся бюджету суммы налога на прибыль по установленной налоговой ставке. При этом сумма налогооблагаемой прибыли отличается от бухгалтерской прибыли предприятия на величину тех положительных и отрицательных корректировок, которые установлены Налоговым кодексом Российской Федерации по налогообложению прибыли.

Полный перечень всех корректировок отчетной прибыли до уровня налогооблагаемой приведен в форме справки, прилагаемой к налоговой декларации по расчету налога от фактической прибыли.

В связи с тем, что показатель прибыли в текущей квартальной отчетности не представляет собой окончательный финансовый результат, текущие платежи налога на прибыль, исчисленные поквартально, так же как и внутриквартальные платежи, носят авансовый характер. Это текущее (по сути, авансовое) распределение прибыли теперь отражается в течение года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма, оставшаяся после вычета из прибыли начисленного с нее налога, именуется чистой прибылью, что не соответствует международной учетной практике. В зарубежной литературе этот термин имеет иной смысл,

под ним подразумевается сальдированный результат сравнения всех доходов и расходов предприятия, т.е. весь финансовый результат.

По мере сближения российской учетной практики с международными стандартами бухгалтерского учета и отчетности понятие чистой прибыли как оставшейся в распоряжении предприятия практически перестало существовать. Ее место заняло новое понятие – «нераспределенная прибыль отчетного года». Этой частью прибыли теперь и распоряжается предприятие после завершения процесса ее формирования. Из чистой прибыли предприятие (как раньше, так и теперь) возмещает платежи по санкциям соответствующих органов за несоблюдение правил налогообложения и уплаты аналогичных обязательных платежей в социальные государственные внебюджетные фонды (пенсионный фонд, фонды социального и медицинского страхования).

Эти расходы отражаются в бухгалтерском учете по мере их начисления записью:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»;

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Из бухгалтерской прибыли предприятие в первоочередном порядке возмещает расходы на уплату текущих платежей по налогу на прибыль, текущих платежей по налогам в местный бюджет, уплачиваемым за счет чистой прибыли, а также покрываемые чистой прибылью штрафы, пени за несоблюдение правил налогообложения и нарушение порядка расчетов с государственными внебюджетными социальными фондами, платежи в которые приравниваются к налоговым.

Сумма бухгалтерской прибыли, полученная после вычета перечисленных текущих расходов, представляет собой нераспределенную, т.е. чистую прибыль, поступающую в распоряжение учредителей предприятия для ее использования после утверждения итогов

производственно-финансовой деятельности за истекший отчетный год. В соответствии с п.83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации в бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

В текущей бухгалтерской отчетности финансовый результат определяется как остаток по счету 99 «Прибыли и убытки». В годовой бухгалтерской отчетности этот показатель отражается после производимой в декабре реформации баланса по данным об остатке по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года», при этом соответствующий остаток на счете 99 в виде прибыли или убытка переносится на счет 84, субсчет 1 «Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года». Нераспределенная прибыль относится на кредит субсчета 84-1, а непокрытый убыток – на дебет этого же субсчета.

2 УЧЁТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ОАО «МИЛКОМ»

2.1 Местоположение, правовой статус и виды деятельности организации

ОАО «Милком» представляет собой имущественный комплекс, расположенный по адресу: 426039, г.Ижевск, Воткинское шоссе, 178.

Основные направления деятельности ОАО «Милком»:

- производство кисломолочной и молочной продукции;
- оказание услуг транспортировки готовой продукции;
- оказание услуг аренды активов.

Структура ОАО «Милком» представлена на рисунке 2.1.

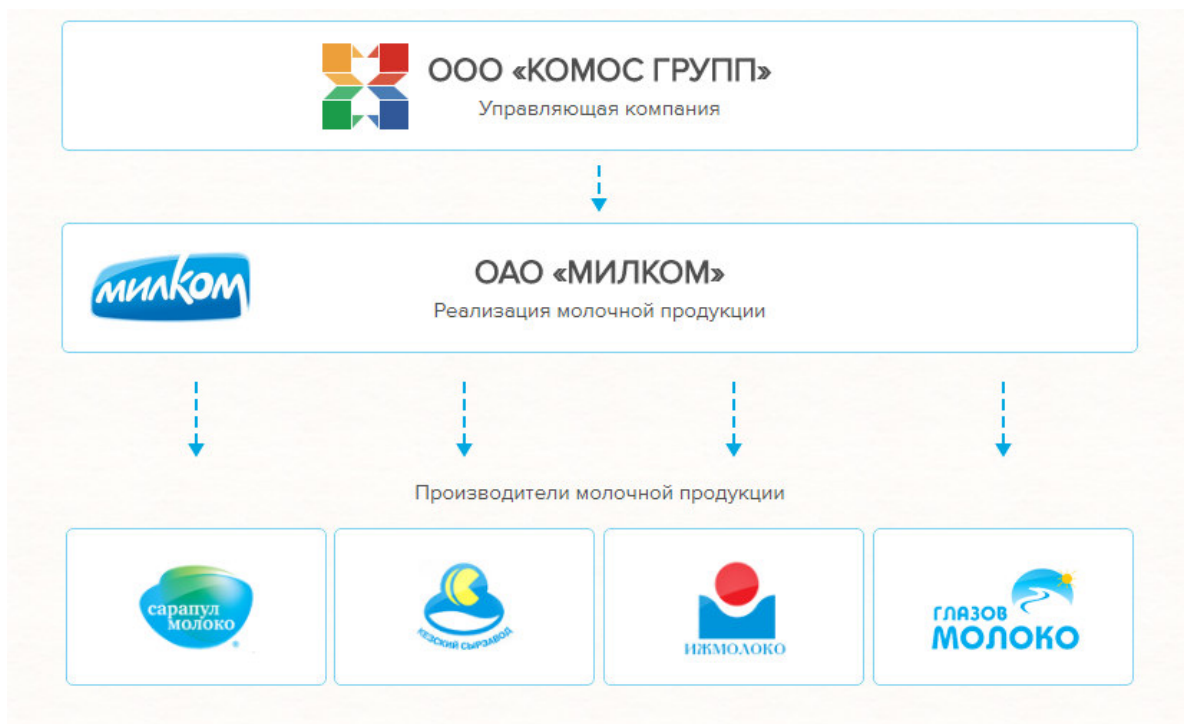


Рис. 2.1 – Структура ОАО «Милком»

ОАО «Милком» входит в один из крупнейших российских агрохолдингов – «Комос Групп». Компания объединяет четыре

производственные площадки: «Кезскийсырзавод», «Сарапул-молоко», «Глазов-молоко», «Ижмолоко».

Каждая производственная площадка субхолдинга имеет свою специализацию: «Кезскийсырзавод» – производство твердых и плавленых сыров, «Сарапул-молоко» – производство ультрапастеризованного молока, «Глазов-молоко» – производство сухого обезжиренного молока и сухой деминерализованной сыворотки для рынка B2B, «Ижмолоко» – производство цельномолочной и кисломолочной продукции, мороженого и десертной группы.

На предприятиях субхолдинга внедрены современные технологии, которые позволяют выпускать натуральную продукцию с увеличенными сроками годности без добавления консервантов. На «Кезскомсырзаводе» установлена линия по розливу молочных продуктов в пакеты «Ecolean» (Швеция), на «Ижмолоко» – линия по розливу в ПЭТ-бутылку INDEX 6 (Болгария), на «Глазов-молоко» – линия по выпуску творога, упакованного в модифицированной газовой среде «Сигнал-Пак» (Россия).

«Сарапул-молоко» оснащено современными линиями для выпуска ультрапастеризованного молока. На предприятии установлены линии TetraPak A3/FlexBaseiLine, TetraPak A3 FlexEdge 200/250 ml, совокупная мощность линий – 25 тысяч тонн продукции в месяц. По данным экспертов компании TetraPak, «Сарапул-молоко» занимает четвертое место в России среди крупнейших производителей УНТ-молока. С 2009 года предприятие поставляет молоко в школы Удмуртской Республики в рамках РЦП «Детское и школьное питание».

Для производства продукции субхолдинг использует высококачественное сырье, современное оборудование, сочетая передовые технологии со строгим контролем качества. Действующая на предприятии система качества и безопасности основана на принципах HACCP и соответствует требованиям ГОСТ Р ИСО 22000. В 2015 году на «Сарапул-молоко» внедрена и сертифицирована система пищевой безопасности FSSC

22000 (FoodSafetySystemCertification), объединяющая требования стандарта по менеджменту безопасности пищевых продуктов ISO 22000 с требованиями технической спецификации ISO/TS 22002-1. В субхолдинге ведется работа по подготовке к сертификации по схеме FSSC22000 остальных производственных площадок.

В портфель ОАО «Милком» входят сильные федеральные бренды: «Село Зелёное», «Топтыжка», «Молочная речка», «FitnesTime». Ежегодно увеличивая производство продукции под собственными торговыми марками, компания также успешно реализует проекты под PrivateLabel. География продаж ОАО «Милком» — 59 регионов Российской Федерации. Компания сотрудничает с крупнейшими федеральными торговыми сетями (Лента, Ашан, Дикси, X5 RetailGroup, METRO, Магнит и др).

В 2015 г. реализован первый для ОАО «Милком» лицензионный проект – выпуск мороженого и молочных коктейлей «Миньоны». За год была реализована 731 тонна продукции под этой торговой маркой. Контракт на выпуск мороженого и молочных коктейлей продлен на 2016 год. Также заключен новый контракт на выпуск и продажу фруктового льда и творожных сырков общим объемом 167 тонн.

В рамках лицензионного проекта «Миньоны» заключены контракты на поставку продукции с крупными торговыми сетями «Дикси» (330 тонн/год, география – Москва, Санкт-Петербург), «Монетка» (135 тонн/год, география – Урал).

Один из наиболее успешных проектов 2015 г. – продвижение бренда «Село Зелёное» в регионы РФ. «Село Зелёное» – федеральная торговая марка, география поставок которой насчитывает 46 регионов РФ. По итогам 2015 г. продажи молочной продукции под этим брендом выросли на 77%.

Так, в ассортимент крупной федеральной торговой сети «X5 RetailGroup» заведено молоко 3,2% 2 кг ТМ «Село Зеленое». Поставки осуществляются в гипермаркеты «Карусель», «Перекресток» в городах

Москва, Санкт-Петербург. Объем продаж данной позиции в 2015 г. составил 225 тонн.

Федеральная сеть «Магнит» расширила регионы поставок продукции ОАО «Милком». В ноябре 2015 г. начаты поставки молочных коктейлей «Миньоны» и сливок ТМ «Село Зеленое» на РЦ Стерлитамак, РЦ Новосибирск, РЦ Омск. Объем продаж продукции составил 20 тонн/мес.

ОАО «Милком» совместно с компанией «Гетбренд» разработала два новых бренда: итальянский сыр «VillaRomana» и кавказский сыр «Данар». Это позволит компании более успешно продавать свою продукцию в регионах РФ.

ПП «Кезскийсырзавод» выпустила фасованные сыры с фиксированным весом 250 г. «Село Зеленое»: Российский, Голландский, Костромской, Пошехонский, Гауда, Тильзитер, Эдам. Объемы реализации за год составили 255 тыс. тонн.

На РЦ Казань ТС «X5 RetailGroup» начаты поставки сыров фасованных 0,250кг ТМ «Кезскийсырзавод».

В мае на РЦ Пермь ТС «Магнит» начаты отгрузки сыров ТМ «Кезскийсырзавод», с октября – поставки творога ТМ «Село Зеленое», сыров, масла, сметаны и творога ТМ «Кезскийсырзавод». Общий объем поставок на РЦ Пермь за период май – декабрь составил 280,9 тонн, прирост с начала года более 1200%.

Ограничение импорта европейских сыров дало дополнительный толчок развитию ПП «Кезскийсырзавод». По итогам года объемы продаж сыра в субхолдинге выросли на 6% и составили 8,7 тысяч тонн. С начала действия экономических санкций предприятие обеспечило максимальную загрузку линии мягких сыров, увеличив их производство со 108 до 720 тонн в год.

«Глазов-молоко» входит в тройку лидеров в РФ по оснащенности и глубине переработки подсырной и творожной сыворотки. Мощность цеха по производству сухих продуктов – 12 тыс. тонн в год. Оборудование для ультрафильтрации, диализа, нанофильтрации позволяет предприятию

производить деминерализованную сыворотку высочайшего качества и сотрудничать с компаниями, работающими на основе международных стандартов.

В 2015 году налажены поставки молочной продукции в республику Крым на фоне эмбарго и закрытия поставок с Украины. Месячный объем поставок – 90 тонн молочной продукции.

Город Санкт-Петербург является целевым регионом развития на 2015-2018 г.г. В 2015/2014 г.г. – отгрузки увеличены в 10 раз, выросли до 250 тонн/мес. Заключены контракты с локальными сетями: «Мера Маркет», «Лукошко», «Верный», «Пятачок», «Колбаскин и Огурчиков», «Призма», «Кеско», «Риомаг», «Гастроном», «Первая премия», «Санта», «Реал», «Бриз», «Диета», «Осень». Количество торговых сетей, в которых представлена продукция молочного субхолдинга ежемесячно растет.

В рамках проекта стратегического развития регионов проведена рекламная компания и дегустации в г. Тюмень с целью увеличения продаж в брендах. Темп роста объема продаж в 2015 году по отношению к 2014 году составил 227%, цель роста в год +20%.

Акционерное общество было удостоено награды «Знак качества METRO – премия METRO QualityAward» за соответствие стандартам качества продукции, регулярное выполнение поставок товаров и современные методы ведения бизнеса.

Также акционерному обществу был вручен Диплом «Лучший партнер» в номинации «Выбор покупателей» торговой сети «Дикси».

Для более эффективного продвижения на федеральный рынок субхолдинг принял участие в международных выставках «ПРОДЭКСПО-2015» (8-12 февраля 2015 г.) и «WorldFood-2015» (12-15 сентября 2015 г.).

Регионы развития ОАО «Милком» представлены на рис.2.2 и таблице 2.1.

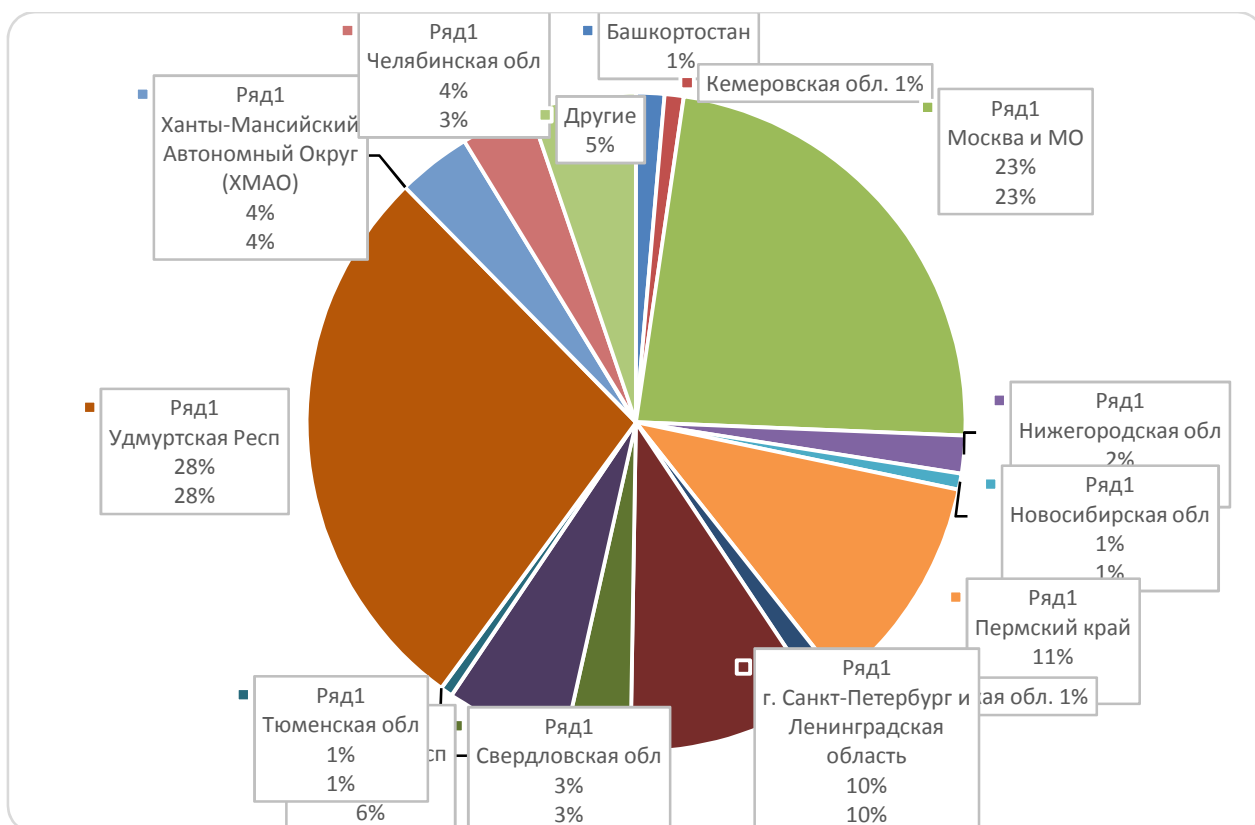


Рис. 2.2 - Регионы развития ОАО «Милком»

Таблица 2.1 – Динамика охвата рынка регионов ОАО «Милком»

Регион	2014 г. %	2015 г. %	отклонение
Башкортостан	1%	1%	
Кемеровская обл.	1%	1%	
Москва и МО	24%	23%	-1%
Нижегородская обл.	1%	2%	
Новосибирская обл.	1%	1%	
Пермский край.	11%	11%	
Самарская обл.	1%	1%	
г. Санкт-Петербург и Ленинградская область.	9%	10%	1%
Свердловская обл.	3%	3%	
Татарстан Респ.	3%	6%	3%
Тюменская обл.	0%	1%	
Удмуртская Респ.	31%	28%	-3%
Ханты-Мансийский Автономный Округ (ХМАО)	2%	4%	1%
Челябинская обл.	4%	4%	
Другие	6%	5%	

Всего в 2015 г. продукция реализована в 57 регионов.

«Милком» является Публичным акционерным обществом. Высшим органом управления публичного акционерного общества является общее собрание акционеров. Исключительная компетенция Общего собрания установлена Законом. Общее собрание акционеров не вправе рассматривать и принимать решения по вопросам, не отнесенным к его компетенции Законом. Число акционеров общества не ограничено, акции могут свободно продаваться на рынке.

Руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества — директором, генеральным директором, или коллегиальным исполнительным органом общества (правлением, дирекцией). Исполнительные органы подотчётны совету директоров (наблюдательному совету) общества и общему собранию акционеров.

Совет директоров (наблюдательный совет) общества и исполнительный орган общества. Совет директоров публичного акционерного общества осуществляет общее руководство деятельностью общества, за исключением решения вопросов, отнесённых к компетенции общего собрания акционеров.

Для осуществления контроля за финансово-хозяйственной деятельностью общества общим собранием акционеров избирается ревизионная комиссия (ревизор) общества. Члены ревизионной комиссии (ревизор) общества не могут одновременно являться членами совета директоров (наблюдательного совета), а также занимать иные должности в органах управления общества. Акции, принадлежащие членам совета директоров или лицам, занимающим должности в органах управления, не могут участвовать в голосовании при избрании членов ревизионной комиссии (ревизора) общества.

Общество обязано ежегодно проводить годовое общее собрание акционеров. Годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года. На

годовом общем собрании акционеров должны решаться такие вопросы, как избрание совета директоров, утверждение ревизионной комиссии (ревизора) и аудитора, утверждение годовых отчетов, годовой бухгалтерской отчетности, распределение прибыли, вопросы выплаты дивидендов.

2.2 Основные экономические показатели организации, ее финансовое состояние и платежеспособность

Суть финансового анализа заключается в оценке и прогнозировании финансового состояния организации по данным бухгалтерской финансовой отчетности и учета. Финансовый анализ является одним из важнейших элементов финансовой политики предприятия. Основные показатели деятельности ОАО «Милком» представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Основные показатели деятельности организации

Показатели	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2015г. в % к 2011г.
1. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	1399300	1421407	5072147	10732103	12480280	891,89
2. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	1077792	1099264	4162972	8379120	9443313	876,17
3. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	135056	170096	405324	1038415	1456384	1078,36
4. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	139908	140645	317575	850989	1080582	772,35
5. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	115794	118252	229832	750705	884445	763,81
6. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности(+,-), %:						
-рентабельность продукции, %	10,00	9,89	6,26	7,93	8,66	-
-рентабельность продаж, %	12,98	12,79	7,63	10,16	11,44	-

Показателем увеличения эффективности деятельности экономического субъекта можно назвать более низкий рост себестоимости по отношению к росту выручки, который составил 876,17% по сравнению с ростом выручки (891,89%). Как видно из таблицы, чистая прибыль за анализируемый период увеличилась более чем в 7 раз за период с 2011 по 2015 г.г. установилась на уровне 884445 тыс. руб. Относительно показателей рентабельности можно сделать вывод, что в 2015 году эффективность деятельности снизилась, так как уменьшилась как рентабельность деятельности, так и рентабельность продукции.

Уровень и темпы роста товарной продукции, увеличение экономической эффективности производства в какой-то мере зависит от обеспеченности отрасли основными средствами. Высокая эффективность производства достигается при оптимальной обеспеченности основными производственными фондами. Эффективность труда измеряется соотношением затрат и итогов труда. Более производительный труд может в единицу времени производить большее количество продукции, лучшего качества, с минимальными затратами ресурсов.

Чтобы охарактеризовать эффективность использования материальных ресурсов, используется система обобщающих и частных показателей. Анализ эффективности использования собственного и заемного капитала делает возможным оценку текущего и перспективного финансового состояния организации, обоснование темпов развития организации, выявление доступных источников средств и оценку рациональных способов их мобилизации, а также составить прогноз положения предприятия на рынке капиталов.

Основные показатели эффективности использования ресурсов и капитала ОАО «Милком» представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2015г. в % к 2011г.
А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств						
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	291335,5	312334,5	930398,5	1493025,5	1683210,5	577,76
2. Фондоёмкость, руб.	0,21	0,22	0,18	0,14	0,13	64,22
3. Фондоотдача, руб.	4,80	4,55	5,45	7,19	7,41	154,47
4. Рентабельность использования основных средств, %	39,75	37,86	24,70	57,00	64,20	-
Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов						
6. Фонд оплаты труда, тыс.руб.	155759	163100	284022	312424	345694	221,94
7. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	8,98	8,71	17,86	34,35	36,10	402,03
В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов						
8. Материалоотдача, руб.	1,53	1,53	1,23	1,42	1,48	96,73
9. Материалоёмкость, руб.	0,65	0,65	0,81	0,70	0,68	103,95
10. Прибыль на 1 руб. материальных затрат	0,13	0,13	0,06	0,08	0,11	84,62
11. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,66	0,66	0,82	0,78	0,76	114,65
Г. Показатели эффективности использования капитала						
12. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	12,88	10,67	7,41	15,33	15,81	-
13. Рентабельность собственного капитала, %	21,9	18,28	13,98	35,41	44,96	-
14. Рентабельность внеоборотных активов, %	19,71	20,27	13,21	56,27	52,99	-
15. Рентабельность оборотных активов, %	23,21	16,1	9,02	21,07	22,54	-

Фондоотдача показывает, сколько продукции (или прибыли) получает организация с каждого рубля имеющихся у нее основных фондов. Фондоёмкость показывает, сколько основных фондов приходится на каждый рубль выпущенной продукции. Если использование основных фондов

улучшается, то фондоотдача должна повышаться, а фондоемкость — уменьшаться. В случае ОАО «Милком» за период с 2011 по 2015 г.г. наблюдается данная ситуация, что говорит об улучшении использования основных фондов.

Фонд оплаты труда имеет положительную динамику, что связано как с ростом оплаты труда, так и с инфляционными процессами в стране. Выручка на рубль оплаты труда с каждым годом повышается, что также является положительной тенденцией.

По материалоотдаче можно сделать вывод, что на 1 рубль потребленных ресурсов в 2015 году по сравнению с 2011 годом приходится меньшее количество продукции, что может быть следствием неэффективного использования ресурсов. Материалоемкость наоборот повышается и показывает отношение суммы материальных затрат к стоимости произведенной продукции. В 2015 году на 1 рубль произведенной продукции приходится 1,48 рублей затрат.

Как видно из таблицы, за анализируемый период (с 2011 по 2015 год) значения показателей рентабельности уменьшились, что следует рассматривать как отрицательную тенденцию и показатель снижения эффективности деятельности организации.

Следующее, что необходимо рассмотреть в данном разделе – это анализ движения денежных средств.

Движение денежных средств организации представляет собой непрерывный процесс, обеспечивающий основную деятельность, оплату обязательств и осуществление социальной защиты работников. От притока денежных средств, обеспечивающих покрытие обязательств организации, во многом зависит его финансовое благополучие. Отсутствие минимально необходимого запаса денежных средств указывает на финансовые затруднения.

Показатели движения денежных средств ОАО «Милком» представлены в таблице 2.4.

Таблица 2.4 - Движение денежных средств организации, тыс. руб.

Показатели	2011 г.	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. в % к 2011 г.
1. Остаток денежных средств на начало отчетного периода	122021	79364	47100	52486	293637	240,64
2. Поступление денежных средств - всего	2058880	2045992	7368679	14546554	21228398	1031,07
в том числе:						
а) от текущей деятельности	1508907	1485960	5052402	10598306	12426547	823,55
б) от инвестиционной деятельности	389973	223986	1240173	1864635	3357466	860,95
в) от финансовой деятельности	160000	336046	1076104	2083613	5444385	3402,74
3. Расходование денежных средств - всего	2101537	2078256	7363293	14317553	21495599	1022,85
в том числе:						
а) в текущей деятельности	1312659	1323883	4822167	10034446	11367124	865,96
б) в инвестиционной деятельности	398533	547266	1033946	2554563	2327376	583,99
в) в финансовой деятельности	390345	207107	1507180	1728544	7801099	1998,51
4. Чистые денежные средства - всего	-42657	-32264	5386	229001	-267201	626,39
в том числе:						
а) от текущей деятельности	196248	162077	230235	563860	1059423	539,84
б) от инвестиционной деятельности	-8560	-323280	206227	-689928	1030090	-
в) от финансовой деятельности	-230345	128939	-431076	355069	-2356714	1023,12
5. Остаток денежных средств на конец отчетного периода	79364	47100	52486	293637	24884	31,35

Анализируя полученные результаты в таблице 2.4, отметим значительный рост величины денежных средств по всем направлениям.

Сумма чистых денежных средств в 2015 году составила 24884 тыс. рублей, что ниже уровня 2011 года на 69,65%.

Инвестиционная деятельность характеризуется значительным подъемом за период с 2011 г. по 2015 г., о чем говорит положительная динамика чистых денежных средств (изменение с -8560 до 1030090 тыс. руб. за период).

Финансовая деятельность предприятия характеризуется поступлениями в размере 160000 тыс. руб. в 2011 г., 336046 тыс. руб. в 2012 г., 1076104 тыс. руб. в 2013 г., 2083613 тыс. руб. в 2014 г. и 5444385 тыс. руб. в 2015 г. Таким образом, остаток денежных средств на конец отчетного периода сформировался в объеме 24884 тыс. руб. на конец отчетного периода.

Снижение денежных потоков, но сохранение положительного значения в анализируемом предприятии вызвано:

- ухудшением оперативного управления денежным оборотом с точки зрения сбалансированности поступления и расходования денежных средств;
- спадом объема продаж и оптимизации затрат за счет меньших возможностей маневрирования денежными ресурсами;
- сохранения оптимальной структуры капитала и других средств предприятия;
- сдерживание ликвидности баланса предприятия;
- отсутствие денежных ресурсов для инвестирования в более доходные объекты («зоны роста») при относительно невысоких расходах на обслуживание долга;
- возможность получения кредитов для долгосрочных инвестиций от потенциальных инвесторов.

Финансовое состояние экономического субъекта, его устойчивость во многом зависят от соотношения собственных и заемных средств и оптимальности структуры активов предприятия, в первую очередь – от соотношения основных и оборотных средств, а также от уравновешенности отдельных видов активов и пассивов предприятия.

Коэффициенты финансовой устойчивости организации приведены в таблице 2.5.

Таблица 2.5 - Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года					2015г в % к 2011г
		2011г.	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	≥ 2	1,69	1,51	1,24	1,40	0,90	53,14
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	$\geq (0,2 - 0,5)$	0,85	1,04	0,25	0,53	0,37	43,25
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	≥ 1	1,37	1,36	0,9	1,07	0,67	49,26
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	_____	-58838	63659	-95818	891202	-1311123	2228,36
5. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,49	0,49	0,38	0,60	0,15	30,99
6. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	1,05	1,03	1,59	1,30	8,33	793,35
7. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	-0,11	0,09	-0,06	0,37	-1,80	1637,10
8. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-0,12	0,09	-0,04	0,22	-0,27	227,88
9. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	0,95	0,97	0,63	0,76	0,12	12,55
10. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	2,05	2,04	2,61	0,57	0,89	43,58

Проанализировав данную таблицу, можно сделать выводы:

- значение коэффициента текущей ликвидности и на начало и на конец анализируемого периода (31.12.2013 г. - 31.12.2015 г.) ниже нормального значения, что говорит о том, что организация не в полной мере обеспечена собственными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств;

- коэффициент абсолютной ликвидности находится выше нормативного значения (0,2) в 2013 и 2014 годах, а уже в 2015 г. составляет 0,25, что говорит о том, организация в полной мере стала обеспечена средствами для своевременного погашения наиболее срочных обязательств за счет наиболее ликвидных активов;

- коэффициент быстрой ликвидности показывает, что организация в 2013 и 2014 годах была способна быстро погасить свои текущие обязательства при условии своевременного проведения расчетов с дебиторами, но уже в 2015 году данный показатель не дотягивает до нормального значения;

- наличие собственных оборотных средств сохраняет отрицательную тенденцию;

- коэффициент автономии не дотягивает до оптимальной величины, что говорит о некоторой степени зависимости организации от заемных источников финансирования;

- показатель 'Коэффициент соотношения заемных и собственных средств', за анализируемый период увеличился на 0,54 и на 31.12.2015 г. составил 1,59. Чем больше этот коэффициент превышает 1, тем больше зависимость организации от заемных средств;

- коэффициент маневренности показывает неспособность организации поддерживать уровень собственного оборотного капитала и пополнять оборотные средства в случае необходимости за счет собственных источников, за анализируемый период так и не достиг оптимальной величины

- коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования и соотношения собственных и привлеченных средств также не соответствуют их нормальным значениям;

- коэффициент финансовой зависимости превышает нормальное значение в два раза, что говорит об относительно неустойчивом положении экономического субъекта.

2.3 Оценка современного состояния бухгалтерского учета финансовых результатов в организации

Значимость учетно-аналитической базы в принятии управленческих решений ОАО «Милком» в условиях быстро меняющегося рынка и неопределенности поведения хозяйствующих субъектов крайне высока и зависит от качества учетно-отчетного пространства.

Современная экономическая ситуация, в которой функционируют организации, безусловно, требует использования эффективных управленческих решений, способные сохранить финансовую устойчивость и платежеспособность. В такой ситуации принятие управленческого решения как тактического, так и стратегического характера должно базироваться на достоверной оперативной информации в необходимых аналитических разрезах, обеспечить которую традиционная система бухгалтерского учета не может.

Для того чтобы совершенствовать учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами в ОАО «Милком» необходимо проанализировать учет финансовых результатов в организации и на основании данного учета и анализа, проведенного выше, предложить пути совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами.

Первичный учет финансовых результатов в ОАО «Милком» основан на строгом документировании хозяйственных операций (фактов хозяйственной

деятельности). Это требование закреплено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №402-ФЗ, где оговорено, что основанием для любой записи в регистрах бухгалтерского учета являются надлежащие оформленные оправдательные первичные учетные документы, фиксирующие факты совершения хозяйственных операций.

Первичный учетный документ представляет собой письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, имеющее правовое (доказательное, оправдательное) значение. Показатели документа должны раскрывать содержание и все особенности этой операции, служить базой для оперативного управления и контроля за хозяйственными процессами, совершаемыми в организации, содержать информацию, необходимую и достаточную для организации учета, анализа, контроля и составления отчетности.

Первичный учет финансовых результатов деятельности – это процесс сопоставления доходов и расходов по каждому виду деятельности за каждый отчетный период.

Финансовый результат представляет собой прирост (уменьшение) собственного капитала организации за отчетный период в результате осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) определяется как разница между доходами и расходами организации.

Основными нормативными документами, определяющими порядок бухгалтерского учета финансовых результатов, являются: ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, Инструкция по применению плана счетов.

Согласно п.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Согласно п.5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Расходами по обычным видам деятельности считаются также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Обычный вид деятельности – это вид деятельности, предусмотренный учредительными документами организации, а также вид деятельности, выручка от которого является существенной. В ОАО «Милком» обычным видом деятельности является деятельность по оказанию услуг в области бухгалтерского учета.

Документальное отражение финансового результата от обычных видов деятельности находит в бухгалтерской справке – расчет финансовых результатов. Данная справка составляется на основании информации о выручке от продажи товаров, продукции (работ, услуг), налоге на добавленную стоимость, начисленном в бюджет в связи с продажей продукции (работ, услуг), себестоимости продаж.

Все хозяйственные операции, в том числе по учету финансовых результатов, в ОАО «Милком» строго документируются.

Так как основным видом деятельности ОАО «Милком» является продажа молочной продукции, то первичными документами являются:

- счет на оплату;
- акты взаимного расчета (акты сверки);
- товарная накладная;
- счет-фактура;
- документы, связанные с оплатой за продукцию (платежные поручения, чеки, выписки банка по расчетному счету, приходные и расходные ордера);
- для отчислений налогов используют бухгалтерские справки и расчеты бухгалтерии.

Для учета прочих доходов и расходов в ОАО «Милком» используются следующие первичные документы:

- учредительные документы;
- требование-накладная (М-11);
- кредитный договор;
- накладная на отпуск материалов на сторону (М-15);
- акт о приемке-передаче объекта основных средств (ОС-1);
- акт о списании объектов основных средств (ОС-4);
- документы об оплате (платежное поручение, выписка банка, РКО и ПКО и пр.) и пр.

Представим документальное оформление учета финансовых результатов в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Документальное оформление учета финансовых результатов

Первичный документ 1	Назначение документа 2
Счет на оплату	Документ, который служит для оплаты покупателем купленного товара или для перечисления предоплаты (аванса)
Акт сверки взаиморасчетов	Документ, отражающий состояние взаимных расчетов между сторонами за определенный период.
Товарная накладная (ТОРГ-12)	Применяется для оформления продажи (отпуска) товарно-материальных ценностей сторонней организации.
Акт об оказанных услугах	Применяется для приемки оказанных услуг разного назначения.
Счет-фактура	Применяется для налогового учета НДС
Товарно-транспортная накладная (1-Т)	Она предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом
Учредительные документы	Предназначены для организации управленческой, финансовой и правовой работы в организации
Требование накладная (М-11)	Применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям, на основании договоров и других документов
Кредитный договор	Предназначен для начисления платежей по взятым кредитам и комиссии по расчетному и кассовому обслуживанию
Накладная на отпуск материалов на сторону (М-15)	Применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям, на основании договоров и других документов.

Продолжение таблицы 2.6

1	2
Акт о приемке-передаче объекта основных средств (ОС-1)	Применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями
Акт о списании объектов основных средств (ОС-4)	Применяется для оформления и учета списания пришедших в негодность объектов основных средств
Выписка банка	Это финансовый документ, который выдается клиенту. Он отражает движение денежных средств на расчетном или текущем счете
Платежное поручение	Это форма безналичных расчетов, представляющая собой распоряжение вкладчика счета (плательщика) своему банку о переводе определенной суммы на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке
Бухгалтерская справка	Учетный документ, содержащий сведения об операции (событии), которая должна быть отражена в бухгалтерском или налоговом учете, форма разработана самостоятельно и утверждена приказом руководителя организации в качестве приложения к бухгалтерской учетной политике
Бухгалтерская справка-расчет	Разновидность бухгалтерской справки, содержит расчет какого-либо показателя, который должен быть отражен в учете

Рассмотрим каждый первичный документ из таблицы 2.6 отдельно.

Счет на оплату – необязательный документ, содержащий платежные реквизиты получателя (продавца), по которым плательщик (покупатель) осуществляет перевод денежных средств за перечисленные в счете товары (работы, услуги).

Акт сверки взаиморасчетов – это документ, отражающий состояние взаимных расчетов между сторонами за определенный период.

Товарная накладная (ТОРГ 12) – это документ, который применяется при оформлении продажи товаров или иных материальных ценностей посторонней организации.

Счет-фактура – это документ строго установленного образца, который выписывается продавцом покупателю после отпуска товара и служит основанием для принятия к вычету или возмещению налога на добавленную стоимость.

Товарно-транспортная накладная (форма №1-Т) предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей (ТМЦ) при их

перемещении с участием транспортных средств и является основанием для списания ТМЦ у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя. Как правило, оформляется грузоотправителем. Однако по согласованию сторон документ может составляться и перевозчиком.

Учредительные документы – это Устав и внутренние документы ОАО «Милком».

Требование накладная (форма №М-11) – документ, позволяющий переместить материалы внутри организации (между отделами, материально-ответственными лицами). Заполняет два экземпляра требования-накладной М-11 лицо, отпускающее материалы. Оба экземпляра подписываются представителями обеих сторон. Первый экземпляр с отметкой принимающей стороны передается материально-ответственному лицу, второй с отметкой отпускающей стороны передается принимающей стороне. Заполненный бланк требования-накладной (форма №М-11) дает возможность бухгалтеру выполнить необходимые проводки по перемещению материальных ценностей.

Накладная на отпуск материалов на сторону (М-15) применяется для учета отпуска материальных ценностей сторонним организациям, на основании договоров и других документов. Документ выписывается в двух экземплярах на основании договоров нарядов и других соответствующих документов и при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке. Один экземпляр передают на склад как основание для отпуска материалов, второй – получателю материалов. Договоры на аренду является формой имущественного договора, при которой собственность передаётся во временное владение и пользование или во временное пользование арендатору за арендную плату.

Кредитный договор заключается между двумя сторонами – банком и ОАО «Милком». В шапке договора прописывается название банка и лицо его представляющее, название организации и данные ее представителя. Далее следует текст соглашения для ознакомления и заполнения. Согласно

договору, банк обязан открыть клиенту счет, номер которого указывается, а также предоставлять необходимые услуги по его обслуживанию. Финансовое учреждение предоставляет клиенту необходимые бланки расчетно-кассовых документов. ОАО «Милком» периодически будет получать выписки со своего счета. Условиями договора предусмотрено выплату годовых процентов ОАО «Милком» банком за остаток денег на счету каждый квартал. Прописываются условия получения процентной прибыли. Оформляя договор, ОАО «Милком» берет на себя обязанности по уведомлению банка о своем ежеквартальном кассовом плане в установленный соглашением срок.

Прописывается и размер расчетного обслуживания. ОАО «Милком» должно оплатить финансовому учреждению договоренные средства за открытие счета и документацию при работе с ним. При подписании договора оговаривается и размер кассового обслуживания. В конце указываются юридические адреса сторон, ставятся подписи руководителей и главных бухгалтеров.

В соглашении прописывается промежуток времени, в течение которого договор действителен. Стороны имеют право разорвать договор, когда пожелают, при этом предупредив вторую сторону в оговоренный срок.

Акт (накладная) приемки-передачи основных средств (форма №ОС-1) в ОАО «Милком» применяется для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию), поступивших:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;

- путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления

для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и пр.) другой организации.

Акт о списании объектов основных средств (форма № ОС-4) применяется для списания основных средств, пришедших в негодность. Акт на списание основного средства оформляет сотрудник, ответственный за учет основных средств в ОАО «Милком», на основании приказа руководителя о списании (ликвидации) основного средства и акта комиссии о невозможности его дальнейшей эксплуатации.

Форму ОС-4 составляют в двух экземплярах:

- первый передается в бухгалтерию (на его основании в бухучете отражается выбытие основного средства и его списание со счета 01 «Основные средства»);

- второй остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания.

Акт подписывается членами комиссии, назначенной руководителем ОАО «Милком», и утверждается руководителем или уполномоченным им лицом. Данные результатов списания отражаются в инвентарной карточке объекта.

Для документального оформления учета финансовых результатов в ОАО «Милком» используются также расчетно-платежные документы: выписки банка, платежные поручения, кассовые документы (расходные и приходные ордера), бухгалтерские справки и расчеты бухгалтерии.

Выписка банка – это финансовый документ, который выдается клиенту. Он отражает движение денежных средств на расчётном или текущем счёте, является копией записей на расчётном счету в банке. К выписке банка прилагаются документы, полученные от других предприятий и организаций,

на основании которых зачислены или списаны средства, а также документы, выписанные предприятием.

Платежные поручения – это форма безналичных расчетов, представляющая собой распоряжение вкладчика счета (плательщика) своему банку о переводе определенной суммы на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

В ОАО «Милком» бухгалтерский учет автоматизирован. Применяется программа «1С: Бухгалтерия: 8.0» – универсальная система для автоматизации ведения бухгалтерского учета.

Для удобства все введенные документы группируются в журналы, причем в каждом журнале находится множество однотипных операций, они являются основой для построения любого отчета в программе. Большинство операций создается автоматически на основе информации из первичных документов.

Результатом работы программы являются разнообразные отчеты, которые генерируются на основе информации из журналов проводок.

Программа «1С: Бухгалтерия» является удобным и надежным средством автоматизации бухгалтерского учета, что подтверждает многолетнее использование ее в организации. ОАО «Милком» использует программный продукт 1С: Бухгалтерия, специально адаптированный для организации учета в данной организации. Программа позволяет организовать в едином информационном пространстве планирование, учет и контроль производственных процессов, ресурсов и материально-денежных потоков. Использование программы позволяет руководству оперативно получать достоверные сведения о деятельности организации, контролировать документооборот и принимать управленческие решения.

В ОАО «Милком» формируется значительный массив учетной информации. Технология его формирования начинается с момента оформления, проверки, приема, обработки и регистрации первичных документов в соответствующих книгах, ведомостях, журналах и т.п. График

документооборота, как средство повышения качества работы службы бухгалтерского учета и финансовой деятельности, обеспечивает:

- своевременное составление и представление бухгалтерской и статистической отчетности в установленные адреса;
- своевременное получение учетной информации для оперативного руководства организацией.

Схема документооборота по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» рассмотрена на рисунке 2.3.

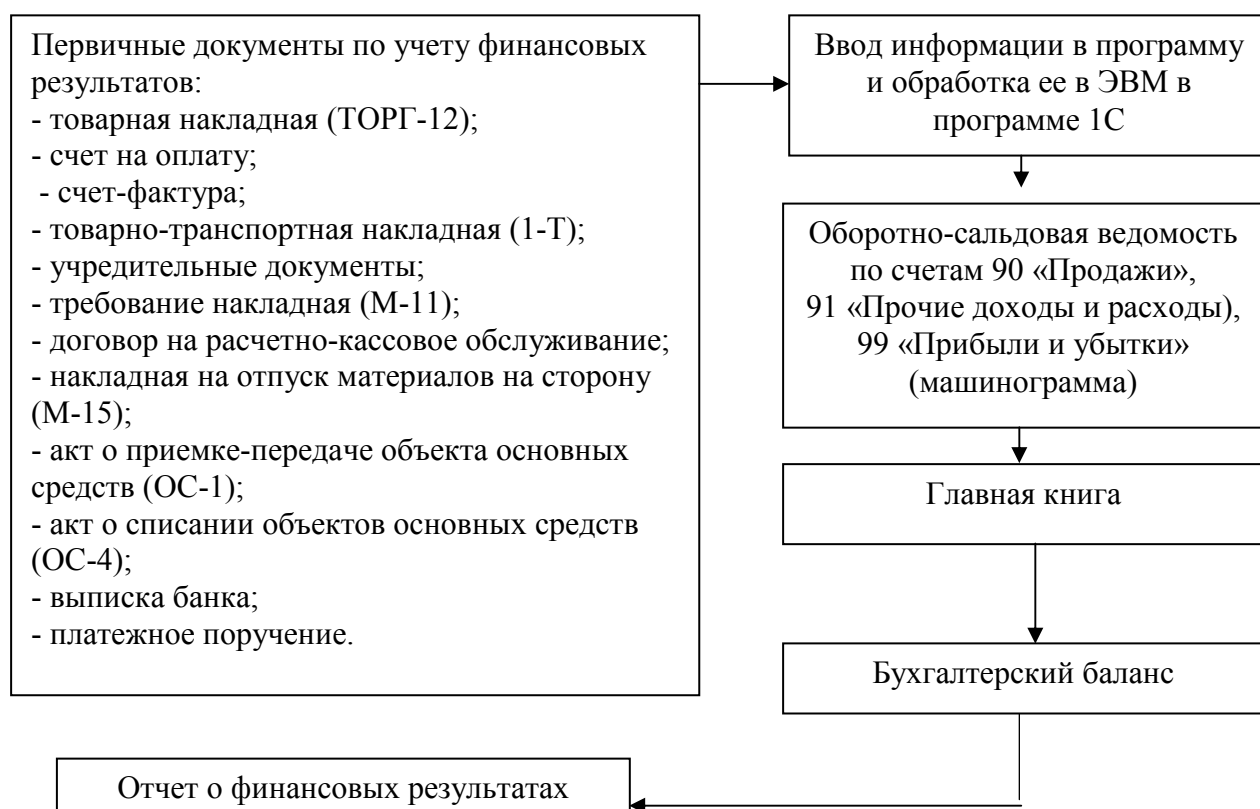


Рис. 2.3 - Схема документооборота по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» в ОАО «Милком»

График документооборота в ОАО «Милком» не разработан и не утвержден. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером с предварительным изучением всех особенностей организации, ее структуры и структуры управления, организации и технологии производства, наличия складов, организации самого учета, уровня подготовки кадров и т.п. Подготовленный график документооборота утверждается руководителем

ОАО «Милком», после чего главный бухгалтер доводит его до всех структурных подразделений и исполнителей, связанных с составлением тех или иных документов.

На каждом участке бухгалтерского учета организации совершают ошибки. Поэтому при выборочной проверке документального оформления бухгалтерского учета прочих доходов и расходов в ОАО «Милком» обнаружены некоторые ошибки, например, отсутствие подписей уполномоченных на это лиц, отсутствие печатей на документах, арифметические и грамматические ошибки, а также незаполненные реквизиты.

Регистры аналитического учета доходов, расходов и финансовых результатов формируются в ОАО «Милком» по следующим счетам:

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

В ОАО «Милком» автоматизированный учет финансовых результатов, применяется программа 1С: Бухгалтерия, 8.0. Программа формирует регистры учета автоматически.

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

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

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

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

Отчет «Анализ счетов 90, 91, 99 по датам» используется, когда необходимо получить обороты по счетам 90, 91, 99 на каждую дату определенного периода. Отчет представляет собой таблицу, где на каждую дату, в течение которой проводились операции со счетом, содержатся обороты счета с другими счетами, суммарные обороты, сальдо на начало и на конец даты.

Отчет «Обороты счетов 90, 91, 99 (Главная книга)» используется для вывода оборотов и остатков счета за каждый месяц. Он может быть очень полезен при подведении итогов и составлении отчетности. Кроме того, в этом отчете можно установить, должны ли выводиться остатки на начало и конец периода, суммарные обороты за период и обороты с другими счетами по дебету и кредиту данного счета. Отчет представлен в виде таблицы, каждая строка которой содержит обороты по счетам за месяц.

Отчет «Анализ счетов 90, 91, 99 по субконто» содержит итоговые суммы корреспонденции данного счета с другими счетами за указанный период, а также остатки по счету на начало и на конец периода в разрезе объектов аналитического учета с детализацией по дням, неделям, декадам, месяцам, кварталам или годам. Этот отчет может быть сформирован только для счетов, по которым ведется аналитический учет.

В отчете «Анализ субконто» для каждого субконто (объекта аналитического учета) выбранного вида приводятся обороты по всем счетам, в которых используется это субконто, а также развернутое и свернутое сальдо. Параметры использования субконто могут заполняться в зависимости от того, по каким видам субконто ведется аналитический учет.

В отчет «Карточка счетов 90, 91, 99» включаются все проводки с данным счетом или проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета. Кроме того, в карточке счета показываются остатки на начало и на конец периода, обороты за период и остатки после каждой проводки. Если для указанного счета ведется аналитический учет, можно сформировать карточку, отражающую проводки по данному счету только с конкретными объектами аналитического учета (субконто).

Чтобы проанализировать обороты между одним или всеми субконто одного вида, и одним или всеми субконто другого вида, можно воспользоваться отчетом «Обороты между субконто».

Для счетов, по которым ведется аналитический учет, можно получить разбиение остатков и оборотов по конкретным объектам аналитического учета. Соответствующий отчет называется «Оборотно-сальдовая ведомость по счетам 90, 91 и 99».

Все перечисленные отчеты могут быть сформированы за месяц, квартал, полугодие, 9 месяцев, год, два года и т.д.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» в ОАО «Милком» ведется: первый уровень – по виду деятельности, второй уровень – по выполнению работ, оказанию услуг аналитика ведется в разрезе договоров.

Аналитический учет финансовых результатов представлен карточкой счета 90 «Продажи» и оборотно-сальдовой ведомостью по счету 90 «Продажи». В карточку счета включаются все проводки с данными счетов и проводки по данному счету по конкретным значениям объектов аналитического учета – наименованию материала, организации – поставщику. Кроме того, в карточке счета показываются остатки на начало и конец периода, обороты за период и остатки после каждой проводки. Оборотно-сальдовая ведомость содержит остатки на начало и конец периода и обороты по дебету и кредиту за данный период для каждого субсчета по счету 90 «Продажи». Ведомость предназначена для расчета сальдо по состоянию на первое число следующего за отчетным месяцем.

Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) получают как разницу между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее продажу. Выручку от продажи товаров, продукции (работ, услуг) формирует платеж, поступивший от покупателя (заказчика) в оплату за отпущенную в его адрес продукцию, выполненные работы или оказанные услуги по согласованным с ним договорным ценам.

Затраты по продаже складываются из фактической себестоимости отгруженной покупателю продукции, увеличенной на сумму расходов на продажу, не компенсируемых покупателями и заказчиками, так называемых коммерческих расходов, сумм НДС.

Согласно ПБУ 9/99 выручка от обычных видов деятельности признается в бухгалтерском учете ОАО «Милком» при наличии следующих условий:

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из условий конкретного договора;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- 4) право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком;
- 5) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Расходы по обычным видам деятельности в ОАО «Милком» формируют:

- расходы, связанные с приобретением материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;

- расходы, возникающие непосредственно в процессе выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы и т.д.).

При формировании расходов по обычным видам деятельности в ОАО «Милком» обеспечивается их группировка по следующим элементам:

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

Синтетический учет продажи продукции (работ, услуг) ведется на активно-пассивном счете 90 «Продажи». Сумма выручки от продажи товаров, продукции (работ, услуг) отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость проданной продукции, покупная стоимость проданного товара, расходы, связанные с выполненными работами и оказанными услугами, НДС и другие расходы.

К счету 90 «Продажи» в ОАО «Милком» открыты следующие субсчета:

- 90.1 «Выручка»;
- 90.2 «Себестоимость продаж»;
- 90.3 «НДС»;
- 90.8 «Управленческие расходы»;
- 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчетах 90.1, 90.2, 90.3, 90.7, 90.8 учитываются соответственно поступившая выручка от продажи товаров, продукции (работ, услуг), себестоимость проданной продукции, начисленный НДС, а также управленческие расходы.

Субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3, 90.7, 90.8 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3, 90.7, 90.8 и кредитового оборота по субсчету 90.1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц.

Регистром синтетического учета по счету 90 «Продажи» является анализ счета. Анализ счета содержит обороты счета 90 «Продажи» с другими счетами за выбранный период, а также сальдо на начало и конец периода и позволяет посмотреть все движение по счету в дебет и с кредита других счетов.

Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90.9), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете операций по доходам от обычных видов деятельности. ОАО «Милком» оказало заказчику услуги. В учете данная операция записывается проводкой:

дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»,

кредит счета 44 «Расходы на продажу»;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» – признана выручка от покупателей товаров.

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

Дебет счет 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»,
кредит счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж».

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»,
кредит счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж».

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»,
кредит счета 90 «Продажи», субсчет 7 «Коммерческие расходы».

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль / убыток от продаж»,
кредит счета 90 «Продажи», субсчет 8 «Управленческие расходы».

Выявленную прибыль или убыток заключительными проводками списывают с субсчета 90/9 на счет 99 «Прибыли и убытки». НДС в ОАО «Милком» составляет 18%. Представим журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов деятельности от обычных видов деятельности в ОАО «Милком» в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Журнал хозяйственных операций по учету финансовых результатов деятельности от обычных видов деятельности в ОАО «Милком», 2015 г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Отражена выручка от продажи молочной продукции	12480280	62-1	90-1	Договор, счет на оплату, товарная накладная, счет-фактура
2	Начислен НДС с проданной молочной продукции	1903772	90-3	68-2	Счет-фактура, расчет бухгалтерии
3	Списана себестоимость реализованной молочной продукции	6640000	90-2	20	Бухгалтерская справка-расчет
4	Поступила оплата от покупателя	12480280	51	62-1	Выписка банка, платежное поручение
5	Начислена заработная плата работникам	691947	44	70	Табель учета рабочего времени, наряд
6	Начислены страховые взносы	207594	44	69	Бухгалтерская справка-расчет

Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4	5	6
7	Списаны издержки обращения	899541	90-2	44	Бухгалтерская справка-расчет
8	Списаны коммерческие расходы	1049327	90-7	44	Бухгалтерская справка-расчет
9	Списаны управленческие расходы	531256	90-8	26	Бухгалтерская справка-расчет
10	Закрытие субсчетов к счету 90 «Продажи»: 90-1 «Выручка» 90-2 «Себестоимость продаж» 90-3 «НДС» 90-7 «Коммерческие расходы» 90-8 «Управленческие расходы»	12480280 7539541 1903772 1049327 531256	90-1 90-9 90-9 90-9 90-9	90-9 90-2 90-3 90-7 90-8	Бухгалтерская справка, расчет бухгалтерии
11	Отражен финансовый результат от обычных видов деятельности	1456384	90-9	99	Бухгалтерская справка-расчет

Проанализировав в таблице 3.2 ведение бухгалтерского учета финансовых результатов от обычных видов деятельности в ОАО «Милком» можно констатировать, что бухгалтерский учет финансовых результатов от обычных видов деятельности в целом ведется в соответствии с действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений.

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах в ОАО «Милком» используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 91 «Прочие доходы и расходы» – активно-пассивный, сопоставляющий, операционно-результатный.

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

- 91-1 «Прочие доходы»;
- 91-2 «Прочие расходы»;
- 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами. На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитывают расходы, признаваемые прочими расходами. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду доходов и расходов.

В учете по счету 91 «Прочие доходы и расходы» согласно анализу счета 91 за 2015 г. имелись операции, на которые нам бы хотелось обратить более пристальное внимание:

1) дебет счета 51 «Расчетные счета»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» - данной проводкой в ОАО «Милком» отражает поступление взносов в уставный капитал других организаций. Мы считаем, что ОАО «Милком» следовало бы не напрямую отражать эти средства на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а использовать для отражения этих средств счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» (в аналитике лиц, от которых поступили средства).

2) дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» – проводкой в ОАО «Милком» были отражены такие хозяйственные операции как курсовые разницы, предоставленная скидка предприятию за выполнение условий договора, списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности и прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году.

3) дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

кредит счета 51 «Расчетные счета» – ОАО «Милком» отражает комиссионные расходы банка и проценты по кредиту (уплаченные),

отраженные по методу оплаты. Рекомендуется отражать по методу начисления проценты по кредитам с помощью корреспонденций:

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,

кредит счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (в зависимости от вида кредита), так как при использовании метода «по оплате», процент может быть показан больше.

5) дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – данной проводкой ОАО «Милком» отражает доначисленный НДС. Немалую долю в отраженной сумме занимает НДС, начисленный с сумм предоставленных субсидий. Так как у ОАО «Милком» имелся недополученный доход вследствие предоставления льгот (определенной категории потребителей), то бюджетная система выделила субсидии (возмещающая разницу в ценах).

б) Рассмотрим порядок отражения в учете прочих доходов и расходов:

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» - списана кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности;

дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы» - списана дебиторская задолженность по авансу полученному (истек срок исковой давности);

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»,

кредит счета 51 «Расчетные счета» – оплачены комиссионные расходы банка;

Записи по субсчетам 91/1 и 91/2 производят накопительно в течение отчетного года.

По окончании отчетного года субсчета 91/1 и 91/2 закрываются внутренними записями на субсчет 91/9:

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»,

кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»;

дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Таким образом, аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому их виду дохода и расхода. Регистрами аналитического учета являются карточка счета и оборотно-сальдовая ведомость по счету 91. Далее в таблице 3.5 приведем основные хозяйственные операции по учету прочих доходов и расходов за 2015 г.

Таблица 2.8 – Выписка из журнала хозяйственных операций по учету финансовых результатов от прочих видов деятельности в ОАО «Милком», за 2015 г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6
1	Отражение излишков материалов, выявленных при инвентаризации	2310	10	91-1	Инвентаризационная справка (форма № ИНВ-19), сличительная ведомость, бухгалтерская справка

Продолжение таблицы 2.8

1	2	3	4	5	6
2	Отражена выручка от продажи основных средств	26351	62-1	91-1	Договор, накладная, счет-фактура
3	Начисление штрафных санкций за нарушение хозяйственных договоров	1523	76-2	91-1	Претензия, бухгалтерская справка
4	Отражены проценты к получению в соответствии с условиями договора займа.	66230	76-3	91-1	Бухгалтерская справка-расчет
5	Банком зачислены проценты, начисленные на остаток по расчетному счету	50007	51	91-1	Выписка банка
6	Начислены проценты к получению	238013	66,67	91-1	Бухгалтерская справка
7	Начислен НДС	4372	91-2	68	Счет-фактура
8	Списана остаточная стоимость основных средств	26351	91-2	01-в	Акт приема-передачи объекта основных средств (форма №ОС-91), бухгалтерская справка
9	Учтены расходы, связанные с выдачей займа	181626	91-2	60	Акт выполненных работ (КС-2)
10	Комиссия за перечисление на пластиковую карту	21300	91-2	51	Выписка банка
11	Комиссия банка за обслуживание юридических лиц	44120	91-2	51	Выписка банка
12	Начисление штрафных санкций	2563	91-2	76-2	Счет на оплату
13	Начислены проценты по кредиту к уплате	479904	91-2	66, 67	Бухгалтерская справка
14	Закрытие субсчетов к счету 91: 91-1 «Прочие доходы» 91-2 «Прочие расходы»	384434 760236	91-1 91-9	91-9 91-2	Бухгалтерская справка, расчет
15	Сальдо прочих доходов и расходов	375802	91-9	99	Бухгалтерская справка, расчет

По данным таблицы 3.5 можно сделать вывод, что синтетический и аналитический учет прочих доходов и расходов в ОАО «Милком» ведется без каких-либо нарушений. Введение бухгалтерского учета в ОАО «Милком»

можно констатировать, что бухгалтерский учет в целом ведется в соответствии с действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений.

В таблице 2.9 приведем хозяйственные операции по счету 99 «Прибыли и убытки».

Таблица 2.9 - Журнал хозяйственных операций по счету 99 «Прибыли и убытки», 2015 г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма, тыс. руб.	Корреспонденция счетов		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			Дебет	Кредит	
1	Отражен финансовый результат от обычных видов деятельности	1456384	90-9	99	Бухгалтерская справка, расчет
2	Сальдо прочих доходов и расходов	375802	91-9	99	Бухгалтерская справка, расчет
3	Начислен текущий налог на прибыль	183204	99	68	Бухгалтерская справка, расчет

По данным таблицы 2.9 видно, что от обычных видов деятельности в ОАО «Милком» получен положительный финансовый результат в сумме 1456384 тыс. руб., а от прочих видов деятельности получен убыток в размере 375802 тыс. руб. Также видно, что в 2015 г. начислен налог на прибыль в сумме 183204 тыс. руб., а также по данным отчета о финансовых результатах есть такие строки как:

- Изменение отложенных налоговых обязательств = 10947 тыс. руб.
- Изменение отложенных налоговых активов = 1589 тыс. руб.
- Прочее = 3575 тыс. руб.

Отсюда видно, что чистая прибыль составила:

$$1456384 - 375802 - 183204 - 10947 + 1589 - 3575 = 884445 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, можно констатировать, что бухгалтерский учет финансовых результатов в ОАО «Милком» ведется в соответствии с

действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений (за исключением некоторых недочетов).

Бухгалтерский учет доходов от продажи продукции и товаров ОАО «Милком», поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг, осуществляется в соответствии с ПБУ 9/99г.

Доходами от обычных видов деятельности являются:

- выручка от реализации готовой продукции;
- выручка от продажи товаров, работ, услуг промышленного характера;
- выручка от продажи прочих товаров, работ, услуг непромышленного характера;
- арендная плата по сданному в аренду имуществу;
- другие виды деятельности, которые являются обычными для организации.

Выручка признается в бухгалтерском учете по мере:

- фактической отгрузки продукции (товаров) и передачи покупателю расчетных документов (метод по отгрузке).

К прочим доходам относятся доходы:

- полученные от участия в уставных капиталах других организаций;
- полученные от продажи основных средств;
- полученные от продажи иных активов, в том числе ценных бумаг, нематериальных активов и т.д.;
- другие поступления, отличные от поступлений по обычным видам деятельности и внереализационных доходов;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий хозяйственных договоров;
- безвозмездное получение активов, в том числе по договору дарения;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;

– прочие доходы.

Не считается продажей передача материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг одними обособленными подразделениями Общества для других обособленных подразделений.

Бухгалтерский учет расходов по обычным видам деятельности осуществляется в соответствии с ПБУ 10/99 с учетом отраслевых особенностей.

Расходы по обычным видам деятельности подразделяются:

- расходы, связанные с изготовлением готовой продукции;
- расходы, связанные с продажей готовой продукции;
- расходы, связанные с приобретением и продажей товаров;
- расходы, связанные с выполнением работ, оказанием услуг;
- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование своих активов по договору аренды.

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделки.

Полная себестоимость выполненных работ и услуг в целом по организации определяется как стоимостная оценка используемых в процессе производства сырья, материалов, топлива, трудовых ресурсов и прочих производственных ресурсов, произведенная всеми подразделениями.

Для формирования финансового результата по обычным видам деятельности, определяется себестоимость реализованной продукции, которая формируется из расходов по обычным видам деятельности, признанных в отчетном периоде.

Расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, являются прочими расходами:

- расходы, связанные с выбытием основных средств и МПЗ;
- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций;
- расходы на социальные выплаты;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;

- прочие расходы.

Целью ОАО «Милком» на сегодняшний день является сохранение положительной динамики финансовых результатов. Для этого необходимо:

- автоматизация учета финансовых результатов;
- своевременная переоценка основных средств предприятия;
- повышение конкурентоспособности продукции;
- выход на новые рынки сбыта;
- совершенствование контроля и аудита финансовых результатов.

Мероприятия по данному направлению будут рассмотрены в третьей главе данной работы.

3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ УПРАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫМИ РЕЗУЛЬТАТАМИ В ОАО «МИЛКОМ»

3.1 Разработка предложений по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами в организации

Бухгалтерский учет финансовых результатов ведется в ОАО «Милком» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, Положением по бухгалтерскому учету и другими нормативно-правовыми актами.

При изучении первичного бухгалтерского учета финансовых результатов в ОАО «Милком» были выявлены недочеты, нарушения и ошибки в методике ведения счетов бухгалтерского учета.

Анализ сложившегося первичного учета финансовых результатов в ОАО «Милком» показал, что на данном участке учета недостатком является то, что встречаются ошибки в оформлении первичных документов, так например: к учету в ОАО «Милком» была принята товарная накладная, в которой отсутствует подпись уполномоченного лица и печать организации.

Также в ОАО «Милком» встречаются ненадлежащим образом оформленные первичные документы (акты выполненных работ), которые являются основанием для подтверждения расходов, списываемых на затраты, а именно:

- часто встречаются в документах исправления;
- в актах выполненных работ отсутствуют подписи или документы подписываются без расшифровки подписи.

Для того чтобы не допускать данные ошибки в первичных документах необходимо выделить должность для человека, который будет заниматься непосредственно приемом документов в бухгалтерию, а, т.е. своевременно проверять документы на наличие ошибок и недостатков и в случае

обнаружения таких ошибок, незамедлительно просить замену на исправленный оригинал.

Также из-за большого объема документов (товарных накладных, счетов фактур) следовало бы порекомендовать заменить данные документы на универсальный передаточный документ (УПД), который считается альтернативой счету-фактуре и накладной. Он совместит в себе функции счета-фактуры и бухгалтерской первичной документации, позволит существенно сократить документооборот.

На основании универсального передаточного документа можно вести бухгалтерский учет, списывать затраты по налогу на прибыль, а также заявлять налоговый вычет по НДС. Такое объединение функций вполне логично и закономерно, так как надлежаще оформленные первичные учетные документы необходимы не только для бухгалтерского, но и для налогового учета. Предложим использовать данный УПД в качестве совершенствования учета финансовых результатов (Приложение А).

Еще одним недостатком при изучении учета финансовых результатов в ОАО «Милком» является отсутствие графика документооборота по учету финансовых результатов.

График документооборота – это индивидуально разработанная схема взаимодействия всех подразделений предприятия от момента создания (получения) документа до момента его передачи в архив (в места хранения).

Документооборот – это создание первичных учетных документов или получение их от других организаций, их принятие к учету, обработка, передача в архив. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота.

Разрабатывает график документооборота главный бухгалтер, а утверждает руководитель предприятия.

График должен устанавливать рациональный документооборот, т.е. предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для

прохождения каждого первичного документа, определять минимальный срок его нахождения в подразделении.

Правильное составление графика документооборота и его соблюдение способствуют оптимальному распределению должностных обязанностей между работниками, укреплению контрольной функции бухгалтерского учета и обеспечивают своевременность составления отчетности.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также за своевременную и качественную разработку документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Поэтому в качестве рекомендации по совершенствованию учета финансовых результатов предлагаем разработать такой график и утвердить в учетной политике организации (Приложение Б).

Также в ОАО «Милком» были обнаружены недочеты по синтетическому и аналитическому учету финансовых результатов:

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

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

Рекомендуется расширить содержание информации на счете 90 «Продажи»:

- субсчета первого порядка «Выручка от продажи»;
- субсчета второго порядка «Выручка от продажи по группам продукции, товаров, работ, услуг»;
- аналитические счета «Выручка от продажи по группам продукции, товаров, работ, услуг в группах»
- субсчета первого порядка «Прибыль (убыток) от продаж»;

- субсчета второго порядка «Прибыль (убыток) от продаж по группам продукции, товаров, работ, услуг»
- аналитические счета «Прибыль (убыток) от продаж по видам продукции, товаров, работ, услуг в группах».

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

Организацией нарушен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, установленный Планом счетов бухгалтерского учета, сумм командировочных расходов сверх установленных норм, которые отражались на дебете счета 91.2 «Прочие доходы и расходы».

Для устранения данного нарушения в ОАО «Милком» можно порекомендовать использовать для учета сумм командировочных расходов сверх установленных норм на счете 20 «Основное производство».

Представим все вышеуказанные проблемы по учету финансовых результатов в ОАО «Милком» наглядно на рисунке 3.1, а также пути их устранения.

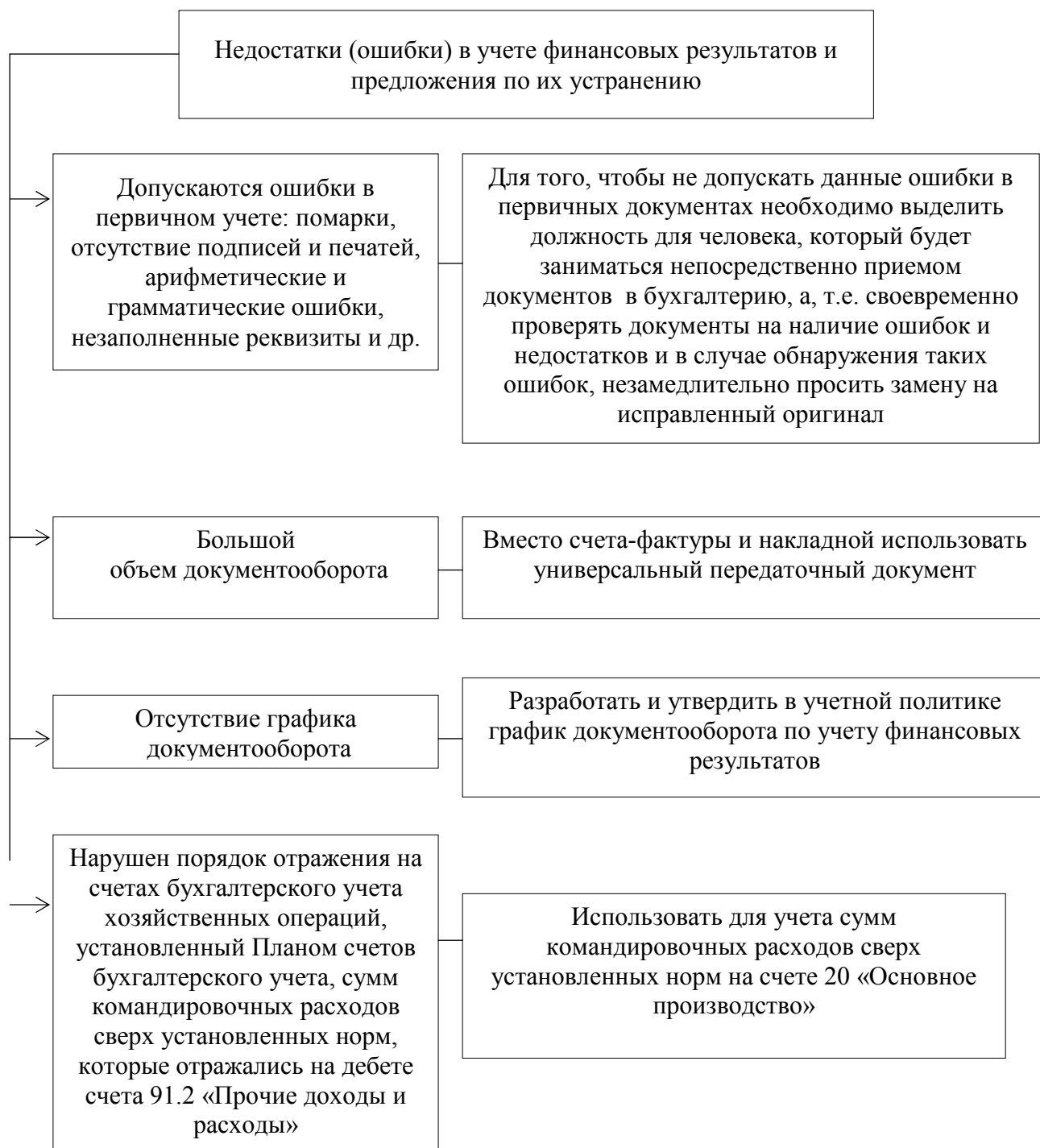


Рис. 3.1 – Проблемы по учету финансовых результатов в ОАО «Милком» и пути их устранения

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

Также в ходе проведенного анализа финансовых результатов деятельности ОАО «Милком» во второй главе необходимо отметить недостатком то, что снижаются прочие доходы в организации практически на 30%. Поэтому необходимо для совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами рекомендовать повысить прочие доходы.

3.2 Анализ финансовых результатов организации

Анализ финансовых результатов начинается с изучения объема, состава, структуры и динамики прибыли (убытка) до налогообложения в разрезе основных источников ее формирования, которыми являются прибыль (убыток) от продаж и прибыль (убыток) от прочей деятельности, т.е. сальдо прочих доходов и расходов.

Экономически обоснованное определение размера прибыли имеет большое значение для предприятий, позволяет правильно оценить его финансовые ресурсы, размер платежей в бюджет, возможности расширенного воспроизводства и материального стимулирования работников. Существует множество методов прогнозирования и планирования финансовых результатов предприятия. Правильный подбор метода прогнозирования прибыли позволяет наиболее точно определить плановый размер прибыли хозяйствующего субъекта. Для этого необходимо сравнить основные методы прогнозирования прибыли между собой.

Метод прямого счета основан на том, что количество реализуемой продукции (объем продаж) по каждой номенклатурной позиции умножают последовательно на цены реализации и на себестоимость каждой единицы. Разность между суммами обоих произведений по всем позициям номенклатуры составляет планируемый объем прибыли. Прямой счет методически чрезвычайно прост, но при большом количестве наименований продукции трудоемкость его значительно возрастает. Расчет требует:

- определения ассортимента по всем позициям номенклатуры; составления калькуляций по всем изделиям;
- исчисления плановой себестоимости и договорных цен на продукцию, что в свою очередь предполагает разработку сметы производства по всем ее элементам;
- установления цен реализации выпускаемой продукции.

Большим недостатком метода является то, что он не позволяет выявить факторы, влияющие на размер прибыли в плановом периоде.

Аналитический метод основан на планировании прибыли с учетом неизменной рентабельности и предполагаемого объема продаж. Впоследствии полученное значение корректируется по мере изменения уровня цен по элементам себестоимости продукции либо других факторов, но он не учитывает динамику рынка по предыдущим периодам, а опирается на текущие изменения. Аналитический метод применяют при укрупненном (перспективном) планировании, а также на стадии составления предварительных расчетов для бизнес-плана.

Нормативный метод прост в использовании и подразумевает определение планируемой прибыли на основе единого процента рентабельности на всю реализуемую продукцию. Но иногда для достижения большей эффективности предприятиям приходится устанавливать на одни виды продукции высокий процент рентабельности, а другие производить себе в убыток для поддержания ассортимента.

Факторный метод наиболее перспективен. Принципиальные установки этого метода:

- прогнозный анализ финансовых результатов;
- применение достаточно гибких показателей с определенной степенью отклонений от избранного значения;
- полный учет инфляционных изменений;
- использование базовых показателей за предыдущий период;

– определение наиболее значимых факторов, влияющих на планируемые показатели;

– выбор оптимального значения показателя из ряда вариантов, в результате чего прибыль получает значения исходных, целевых показателей, на основе которых разворачивается планирование.

Вместе с тем факторный метод планирования прибыли имеет некоторые недостатки: большая трудоемкость; не полный учет зависимости прибыли от влияния всех основных и второстепенных факторов; использование информации только за отчетный период, равный плановому (для учета изменения требуется более значительный временной период).

Метод прогнозирования, основанный на анализе одиночных временных рядов, более гибок по отношению к динамике рынка, так как он учитывает изменение факторов, образующих прибыль.

Таким образом, операционный анализ хозяйственной деятельности предприятия и прогнозирование прибыли позволяет не только точно оценить текущее состояние предприятия, но и с определенной долей точности предсказать перспективы его развития.

Модель качества управления финансами предприятия нацелена на грамотное управление финансами, обеспечивающее наращивание потенциала предприятия, осуществляющего в ходе управления финансами деятельность, добавляющую ценность, за счет роста деловой репутации и увеличения стоимости самого предприятия.

Анализ финансовых результатов ОАО «Милком» строится на изучении динамики показателей формы №2 Бухгалтерской отчетности.

Таблица 3.1–Анализ состава и динамики финансовых результатов деятельности организации

Показатели	2011г.	2012г.	2013г.	2014г.	2015г.	2015г. в % к 2011г.
1	2	3	4	5	6	7
Выручка	1399300	1421407	5072147	10732103	12480280	891,89
Себестоимость продаж	1077792	1099264	4162972	8379120	9443313	876,17

Продолжение таблицы 3.1

1	2	3	4	5	6	7
Валовая прибыль (убыток)	323602	322143	909175	2352983	3036967	938,49
Коммерческие расходы	114780	72864	232868	864128	1049327	914,21
Управленческие расходы	69704	79183	270983	450440	531256	762,16
Прибыль (убыток) от продаж	139118	170096	405324	1038415	1456384	1078,36
Доходы от участия в других организациях	0	0	0	5800	0	-
Проценты к получению	50980	49536	69787	102769	238013	466,88
Проценты к уплате	41776	43060	122617	228536	479904	1148,76
Прочие доходы	207667	106691	71701	126187	146421	70,51
Прочие расходы	212019	142618	106620	193646	280332	132,22
Прибыль (убыток) до налогообложения	143970	140645	317575	850989	1080582	772,35
Текущий налог на прибыль	19498	23700	62944	143568	183204	939,60
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	354	581	13302	9085	25072	7082,49
Изменение отложенных налоговых обязательств	2319	6	14822	462	10947	472,06
Изменение отложенных налоговых активов	214	1325	949	2189	1589	742,52
Прочее	2083	12	10926	40633	3575	171,63
Чистая прибыль (убыток)	119856	118252	229832	750705	884445	763,81

Анализируя полученные результаты, заметим, что отмечается положительная динамика роста финансовых результатов ОАО «Милком».

За период с 2011 по 2015 г.г. наблюдается значительное увеличение выручки с 1399300 тыс. руб. до 12480280 тыс. руб. При этом наблюдается превышение темпов роста выручки над себестоимостью, что в свою очередь положительно повлияло на динамику роста показателей прибыли и рентабельности деятельности ОАО «Милком».

Показатель чистой прибыли за анализируемый период увеличился более чем в 7 раз и к концу 2015 г. составил 884445 тыс. руб.

В основном положительная динамика прибыли ОАО «Милком» основывается на эффективном управлении выручкой и затратами, а так же

поддержке отечественного производителя в условиях экономических санкций европейских и западных стран.

Так же для более детального анализа финансовых результатов ОАО «Милком» рассмотрим факторный анализ прибыли и рентабельности за 2014 – 2015 г.г. Прибыль за анализируемый период выросла на 683984 тыс.руб.:

$$\Delta\P=3036967-2352983=683984$$

Четырехфакторная модель.

1. Если сравнивать сумму прибыли на начало периода и прибыль, рассчитанную исходя из фактического объема и ассортимента, но при ценах и себестоимости продукции на начало периода, то разница между ними показывает насколько произошло изменение прибыли за счет объема и структуры продукции отчетного периода:

$$\Delta\P(P)=0-2352983= -2352983 \text{ тыс. руб.}$$

2. Чтобы найти влияние только объема продаж. необходимо прибыль на начало периода умножить на процент роста объема производства. который определяется делением выручки от реализации. рассчитанной, исходя из базисной цены и фактического объема реализованной продукции на выручку от реализации на начало периода:

Процент роста объема производства:

$$k=:10732103*100\%-100\%=-100\%$$

$$\Delta\P(V)=2352983*-100\%=-2352983 \text{ тыс.руб.}$$

3. Определим влияние структурного фактора:

$$\Delta\P(\text{уд.в})=-2352983-(-2352983)=0 \text{ тыс.руб.}$$

4. Влияние изменения полной себестоимости на сумму прибыли устанавливается сравнением затрат, полученных при фактическом объеме реализации и себестоимости единицы продукции на начало периода и полной фактической себестоимостью на конец периода:

$$\Delta\P(\text{с.с})=-9443313=-9443313 \text{ тыс.руб.}$$

5. Изменение суммы прибыли за счет отпускных цен на продукцию определяется сопоставлением фактической выручки от реализации на конец

отчетного периода с выручкой от реализацией, рассчитанной при фактических объемах продаж и ценах на начало периода:

$$\Delta\Pi(\text{ц})=12480280-0=12480280 \text{ тыс.руб.}$$

Общее изменение прибыли от данных факторов находится как суммирование полученных результатов:

$$\Delta\Pi=-2352983+0-9443313+12480280=683984 \text{ тыс.руб.}$$

Факторный анализ рентабельности.

Общее изменение рентабельности:

$$\Delta_r = \frac{3036967}{9443313} - \frac{2352983}{8379120} = 4.08 \%$$

в том числе:

а) из-за изменения цен:

$$\Delta_p = \frac{3036967}{9443313} - \frac{12480280}{9443313} = -100 \%$$

б) из-за изменения себестоимости:

$$\Delta_c = \frac{12480280}{9443313} - \frac{0}{[?]} = 132.16 \%$$

в) из-за изменения структуры продукции:

$$\Delta_q = \frac{0}{[?]} - \frac{2352983}{8379120} = -28.08 \%$$

$$\text{Взаимосвязь } \Delta r = \Delta r(p) + \Delta r(z) + \Delta r(q) = -100 + 132.16 - 28.08 = 4.08 \%$$

Факторный анализ балансовой прибыли представим в таблице ниже.

Таблица 3.2 – Оценка структуры балансовой прибыли, тыс. руб.

Состав балансовой прибыли	Абсолютные величины, тыс. руб.		Структура, %		Изменения		
	На начало года	На конец года	На начало года	На конец года	в абсолютных величинах, тыс. руб.	в %	Темп роста
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Выручка	10732103	12480280	1261.13	1154.96	1748177	-106.17	116.29
2. Себестоимость продаж	8379120	9443313	984.63	873.91	1064193	-110.72	112.7
3. Валовая прибыль	2352983	3036967	276.5	281.05	683984	4.55	129.07
4. Коммерческие расходы	864128	1049327	101.54	97.11	185199	-4.43	121.43

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4	5	6	7	8
5. Управленческие расходы	450440	531256	52.93	49.16	80816	-3.77	117.94
6. Прибыль (убыток) от продаж	1038415	1456384	122.02	134.78	417969	12.76	140.25
7. Доходы от участия в других организациях	5800	0	0.68	0	-5800	-0.68	0
8. Проценты к получению	102769	238013	12.08	22.03	135244	9.95	231.6
9. Проценты к уплате	229536	479904	26.97	44.41	250368	17.44	209.08
10. Прочие доходы	126187	146421	14.83	13.55	20234	-1.28	116.03
11. Прочие расходы	193646	280332	22.76	25.94	86686	3.18	144.77
12. Прибыль (убыток) до налогообложения	850989	1080582	100	100	229593	0	126.98

Изменение балансовой прибыли за счет:

1) изменения денежной выручки

$$\Delta\Pi_1 = 2598166 - 850989 = 1747177 \text{ тыс. руб.}$$

2) изменения себестоимости реализованной продукции

$$\Delta\Pi_2 = 1533973 - 2598166 = -1064193 \text{ тыс. руб.}$$

3) изменения коммерческих расходов

$$\Delta\Pi_3 = 1348774 - 1533973 = -185199 \text{ тыс. руб.}$$

4) изменения управленческих расходов

$$\Delta\Pi_4 = 1267958 - 1348774 = -80816 \text{ тыс. руб.}$$

5) изменения доходов от участия в других организациях

$$\Delta\Pi_5 = 1262158 - 1267958 = -5800 \text{ тыс. руб.}$$

6) изменения процентов к получению

$$\Delta\Pi_6 = 1011790 - 1262158 = -250368 \text{ тыс. руб.}$$

7) изменения процентов к уплате

$$\Delta\Pi_7 = 1147034 - 1011790 = 135244 \text{ тыс. руб.}$$

8) изменения прочих доходов

$\Delta\Pi_8=1167268-1147034=20234$ тыс. руб.

9) изменения прочих расходов

$\Delta\Pi_9=1080582-1167268=-86686$ тыс. руб.

Итого: $\Delta\Pi=1747177-1064193-185199-80816-5800$

$250368+135244+20234-86686=229593$ тыс. руб.

Общее отклонение в прибыли: $\Delta\Pi_6=\Pi\text{Б}_1-\Pi\text{Б}_0=229593$ тыс. руб.

Произошло это главным образом за счет увеличения стоимости выручки и себестоимости продаж на 2811370 тыс. руб.

3.3 Экономическая эффективность предложений по улучшению финансовых результатов деятельности организации

В ОАО «Милком» присутствуют следующие обособленные подразделения, находящиеся на балансе организации, которые представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Обособленные подразделения на балансе ОАО «Милком»

Наименование подразделений 1	Адрес 2
Производственная площадка «Кезский сырзавод»	427580, Удмуртская Республика, Кезский район, п. Кез, ул. Механизаторов, д. 2
Красногорский молокоприемный пункт	427560, Удмуртская Республика, Красногорский район, дер. Агриколь.
Дебесский цех	427060, Удмуртская Республика, Дебесский район, с. Дебесы, ул. Советская, д.203.
Производственная площадка «Глазов-молоко»	427629, Удмуртская Республика, город Глазов, улица Драгунова, д. 51
Кипрятский приемный пункт	427595, Удмуртская Республика, Базинский район, д. Василята, ул. Василятская, 22а
Уканский приемный пункт	427503, Россия, Удмуртская Республика, Ярский район, с. Укан
Ярский приемный пункт	427500, Россия, Удмуртская Республика, п. Яр, ул. Советская, 2, 1
Производственная площадка «Сарапул-молоко»	427964, Удмуртская Республика, г. Сарапул, ул. Азина, 181
Вавожский молокоприемный пункт	427310, Удмуртская Республика, Вавожский район, с. Вавож, пер. Азина, 4,1
Малопургинский цех	с. М. Пурга ул. Советская 85
Мелкооптовый склад (ул. Азина)	426019, Удмуртская республика, г. Ижевск, ул. Азина, 143

Продолжение таблицы 3.3

1	2
Оптовый склад	427431, Удмуртская республика, г. Воткинск, ул. Л.Толстого, 59а
Обособленное подразделение ОАО«МИЛКОМ»	614033, Пермский край, г. Пермь, ул. Куйбышева, 128

В качестве предложения по увеличению прочих доходов в ОАО «Милком» предлагаем сдавать в аренду одно из подразделений. Меньше всего используется Ярский приемный пункт. Предлагаем сдать его в аренду.

Вторым мероприятием предлагаем давать сотрудникам организации займы под процент.

Предложения по увеличению прочих доходов представим на рисунке 3.2.

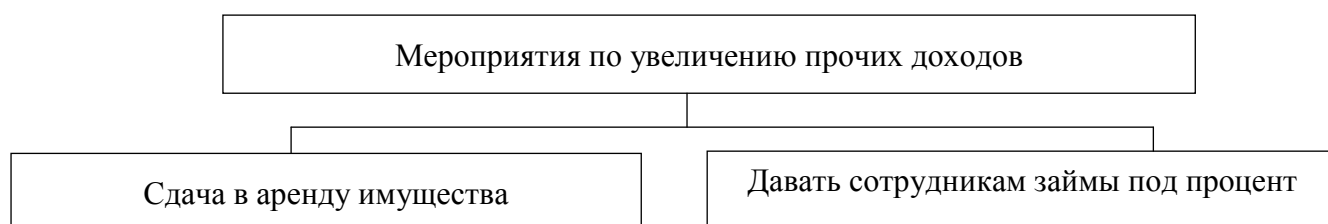


Рис. 3.2 – Мероприятия по увеличению прочих доходов
в ОАО «Милком»

Итак, по рисунку 3.2 видно, что в качестве мероприятий по увеличению прочих доходов предлагаем:

- 1) сдавать в аренду имущество;
- 2) давать сотрудникам займы под процент.

Первым мероприятием предлагаем сдавать в аренду имущество, а именно в ОАО «Милком» на балансе числится неиспользуемое помещение. И поэтому в качестве увеличения прочих доходов рекомендуем сдать это имущество в аренду.

Площадь данного помещения составляет 150 кв. м.

Предлагаем сдавать эту площадь арендодателям, которые будут осуществлять там предпринимательскую деятельность.

Арендная плата 1 квадратного метра составит 300 руб. / в месяц (с учетом оплаты коммунальных услуг). В здании имеется отопление и вентиляция, но нет ремонта.

В таблице 3.4 рассмотрим смету затрат по ремонту помещений.

Таблица 3.4 – Смета затрат на ремонт помещения

Вид затрат	Сумма затрат, руб.
Материал для ремонта пола:	
- ДСП (1 лист /600 руб.) 75 листов * 600 руб.	45 000
- линолеум (1 кв.м. / 70 руб.) 150 кв.м. * 70 руб.	10 500
- плинтус (1 шт. / 160 руб.) 40 шт. * 160 руб.	6 400
Материал для ремонта стен:	
- шпатлевка	10 000
- гипсокартон	7 000
- водэмульсионная краска	10 000
- грунтовка	1 000
Оплата ремонта потолков:	
- натяжные бесшовные потолки (1 кв.м. / 350 руб.)	52 500
- точечные светильники 100 шт. (1шт. / 200 руб.)	20 000
Оплата ремонта подсобным рабочим 5 чел.	120 000
ИТОГО	282 400

По данным таблицы 3.4 видим, что затраты на ремонт помещения составят 282,4 тыс. руб.

Далее вычислим, сколько доходов будет получать ОАО «Милком» от этого мероприятия без учета ремонта:

$300 \text{ руб.} * 150 \text{ кв. м.} = 45\,000 \text{ руб.}$ – сумма дохода в месяц.

$45 \text{ тыс. руб.} * 12 \text{ мес.} = 540 \text{ тыс. руб.}$ – сумма дохода в год.

Затем найдем, сколько доходов получит ОАО «Милком» с учетом затрат на ремонт:

$540 \text{ тыс. руб.} - 282,4 \text{ тыс. руб.} = 257,6 \text{ тыс. руб.}$

Т.е. доход от данного мероприятия составит 257,6 тыс. руб. в год.

В таблице 3.9 представим результаты данного мероприятия.

Таблица 3.5 – Результаты мероприятия по сдаче имущества

Показатель	До мероприятия (2015г.)	После мероприятия (прогноз)	Изменение, ±
Проценты к получению	230138	230138	0
Проценты к уплате	479904	479904	0
Прочие доходы	146421	146976	+540
Прочие расходы	280332	280614,4	+282,4
Сальдо прочих доходов и расходов	-383677	-383404,4	+257,6

По данным таблицы 3.5 видно, что от внедрения мероприятия по сдаче в аренду имущества ОАО «Милком», сальдо прочих доходов и расходов увеличивается на 257,6 тыс. руб.

Следующим мероприятием служит выдача займов работникам ОАО «Милком».

Часто бывает так, что население по тем или иным причинам не может взять займ в банке, либо не берут по причине высокого процента. Проведя аналитику банков Удмуртской Республики по процентам ставкам на потребительские кредиты, средняя ставка по кредиту составила 20%. Поэтому для увеличения сальдо прочих доходов и расходов предлагаем установить ставку процента по займам для своих сотрудников в размере 10% на срок до года. Риск того, что сотрудник не вернет займ, низкий, так как это влечет за собой потерю работы, а также организация может списать долг в счет заработной платы в случае неоплаты.

В настоящее время практически каждый второй человек берет кредит на те или иные цели, поэтому на основании анализа процентных ставок коммерческих банков, работникам проще и выгоднее взять кредит через организацию. В 2015 г. в ОАО «Милком» насчитывается 2270 чел. сотрудников. Допустим из них 1000 сотрудников решили воспользоваться данной услугой.

Приведем данные в таблице 3.6.

Таблица 3.6 – Примерный расчет получения процента от данного вида деятельности

Сотрудник	Взятая сумма займа, руб.	Начисленные проценты в год (доход организации), руб. на 1 сотрудника	Доход по данному мероприятию ото всех сотрудников, руб.
100 сотрудников	20000	2000	$100 * 2000 = 200\ 000$
200 сотрудников	50000	5000	$200 * 5000 = 1\ 000\ 000$
100 сотрудников	12000	1200	$100 * 1200 = 120\ 000$
50 сотрудников	10000	1000	$50 * 1000 = 50\ 000$
100 сотрудников	5000	500	$100 * 500 = 50\ 000$
100 сотрудников	78000	7800	$100 * 7800 = 780\ 000$
50 сотрудников	63000	6300	$50 * 6300 = 315\ 000$
20 сотрудников	40000	4000	$20 * 4000 = 80\ 000$
100 сотрудников	6000	600	$100 * 600 = 60\ 000$
180 сотрудников	9000	900	$180 * 900 = 162\ 000$
Итого	-	-	2 817 000

По данным таблицы 3.6 наблюдаем дополнительный доход от мероприятия по выдаче займов для сотрудников ОАО «Милком» в размере 2817 тыс. руб.

В таблице 3.7 представим результаты данного мероприятия.

Таблица 3.7 – Результаты мероприятия по выдаче займов сотрудникам организации

Показатель	До мероприятия (2015г.)	После мероприятия (прогноз)	Изменение, ±
Проценты к получению	230138	230138	0
Проценты к уплате	479904	479904	0
Прочие доходы	146421	149238	+2817
Прочие расходы	280332	280332	0
Сальдо прочих доходов и расходов	-383677	-380860	+2817

По данным таблицы 3.7 видно, что от внедрения мероприятия по выдаче сотрудникам ОАО «Милком» займов под 10% , сальдо прочих доходов и расходов увеличивается на 2817 тыс. руб.

В таблице 3.8 представим обобщенные данные по двум мероприятиям: сдача имущества в аренду, выдача займов сотрудникам под 10% и рассмотрим эффективность от внедрения данных мероприятий.

Таблица 3.8 – Эффективность от внедрения мероприятий по повышению прочих доходов и в целом прибыли ОАО «Милком», тыс. руб.

Показатель	До мероприятия (2015г.)	После мероприятия (прогноз)	Изменение, ±
Выручка	12480280	12480280	0
Себестоимость	9443313	9443313	0
Валовая прибыль (убыток)	3036967	3036967	0
Коммерческие расходы	1049327	1049327	0
Управленческие расходы	531256	531256	0
Прибыль (убыток) от продаж	1456384	1456384	0
Проценты к получению	238013	238013	
Проценты к уплате	479904	479904	
Прочие доходы	146421	149778	+3357
Прочие расходы	280332	280614,4	+282,4
Прибыль (убыток) до налогообложения	1080582	1083656,6	+3074,6
Текущий налог на прибыль	183204	183204	0
Изменение отложенных налоговых обязательств	10947	10947	0
Изменение отложенных налоговых активов	1589	1589	0
Прочее	3575	3575	0
Чистая прибыль	884445	887519,6	+3074,6

На основании внедренных мероприятий по увеличению прочих доходов, прочие доходы ОАО «Милком» увеличиваются на 3074,6 тыс. руб., а прочие расходы на 282,4 тыс. руб., что связано с ремонтом помещения.

На основании данных мероприятий увеличивается чистая прибыль ОАО «Милком» на 3074,6 тыс. руб. Т.е. видим, что результаты мероприятий оказались значительными и эффективными для организации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Основная цель любой коммерческой организации – это удовлетворение потребностей населения и получение максимально эффективного финансового результата.

Целью исследования являлась разработка путей повышения эффективности учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами.

ОАО «Милком» представляет собой имущественный комплекс, расположенный по адресу: 426039, г.Ижевск, Воткинское шоссе, 178.

Основные направления деятельности ОАО «Милком»:

- производство кисломолочной и молочной продукции;
- оказание услуг транспортировки готовой продукции;
- оказание услуг аренды активов.

ОАО «Милком» входит в один из крупнейших российских агрохолдингов – «Комос Групп». Компания объединяет четыре производственные площадки: «Кезскийсырзавод», «Сарапул-молоко», «Глазов-молоко», «Ижмолоко».

Показателем увеличения эффективности деятельности экономического субъекта можно назвать более низкий рост себестоимости по отношению к росту выручки, который составил 876,17% по сравнению с ростом выручки (891,89%). Чистая прибыль за анализируемый период увеличилась более чем в 7 раз за период с 2011 по 2015 г.г. установилась на уровне 884445 тыс. руб. Относительно показателей рентабельности можно сделать вывод, что в 2015 году эффективность деятельности снизилась, так как уменьшилась как рентабельность деятельности, так и рентабельность продукции.

Значимость учетно-аналитической базы в принятии управленческих решений ОАО «Милком» в условиях быстро меняющегося рынка и неопределенности поведения хозяйствующих субъектов крайне высока и зависит от качества учетно-отчетного пространства.

Для того чтобы совершенствовать учетно-аналитическое обеспечение управления финансовыми результатами в ОАО «Милком» необходимо проанализировать учет финансовых результатов в организации и на основании данного учета и анализа, проведенного выше, предложить пути совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления финансовыми результатами.

Можно констатировать, что бухгалтерский учет финансовых результатов в ОАО «Милком» ведется в соответствии с действующим законодательством РФ, с учетом всех изменений и дополнений (за исключением некоторых недочетов).

Бухгалтерский учет финансовых результатов ведется в ОАО «Милком» в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, Положением по бухгалтерскому учету и другими нормативно-правовыми актами.

При изучении первичного бухгалтерского учета финансовых результатов в ОАО «Милком» были выявлены недочеты, нарушения и ошибки в методике ведения счетов бухгалтерского учета.

Анализ сложившегося первичного учета финансовых результатов в ОАО «Милком» показал, что на данном участке учета недостатком является то, что встречаются ошибки в оформлении первичных документов, так например: к учету в ОАО «Милком» была принята товарная накладная, в которой отсутствует подпись уполномоченного лица и печать организации.

Также в ОАО «Милком» встречаются ненадлежащим образом оформленные первичные документы (акты выполненных работ), которые являются основанием для подтверждения расходов, списываемых на затраты, а именно:

- часто встречаются в документах исправления;
- в актах выполненных работ отсутствуют подписи или документы подписываются без расшифровки подписи.

Для того чтобы не допускать данные ошибки в первичных документах необходимо выделить должность для человека, который будет заниматься непосредственно приемом документов в бухгалтерию, а, т.е. своевременно проверять документы на наличие ошибок и недостатков и в случае обнаружения таких ошибок, незамедлительно просить замену на исправленный оригинал.

Также из-за большого объема документов (товарных накладных, счетов фактур) следовало бы порекомендовать заменить данные документы на универсальный передаточный документ (УПД), который считается альтернативой счету-фактуре и накладной. Он совместит в себе функции счета-фактуры и бухгалтерской первичной документации, позволит существенно сократить документооборот.

Еще одним недостатком при изучении учета финансовых результатов в ОАО «Милком» является отсутствие графика документооборота по учету финансовых результатов. Поэтому в качестве рекомендации по совершенствованию учета финансовых результатов предлагаем разработать такой график и утвердить в учетной политике организации (Приложение Б).

Также в ОАО «Милком» были обнаружены недочеты по синтетическому и аналитическому учету финансовых результатов:

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

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

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

Организацией нарушен порядок отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, установленный Планом счетов бухгалтерского учета, сумм командировочных расходов сверх

установленных норм, которые отражались на дебете счета 91.2 «Прочие доходы и расходы».

Для устранения данного нарушения в ОАО «Милком» можно порекомендовать использовать для учета сумм командировочных расходов сверх установленных норм на счете 20 «Основное производство».

Также в ходе проведенного анализа финансовых результатов деятельности ОАО «Милком» во второй главе необходимо отметить недостатком то, что снижаются прочие доходы в организации практически на 30%. Поэтому необходимо для увеличения финансовых результатов рекомендовать повысить прочие доходы.

В качестве мероприятий по увеличению прочих доходов предлагаем:

- 1) сдавать в аренду имущество;
- 2) давать сотрудникам займы под процент.

На основании внедренных мероприятий по увеличению прочих доходов, прочие доходы ОАО «Милком» увеличиваются на 3074,6 тыс. руб., а прочие расходы на 282,4 тыс. руб., что связано с ремонтом помещения.

На основании данных мероприятий увеличивается чистая прибыль ОАО «Милком» на 3074,6 тыс. руб. Т.е. видим, что результаты мероприятий оказались значительными и эффективными для организации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ (в ред. от 23.06.2016г.)
2. "Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 05.10.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 23.06.2016)
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 23.05.2016)
4. Федеральный закон "Об акционерных обществах" от 26.12.1995 N 208-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).
5. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999г. №32н. (ред. от 06.04.2015)
6. 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" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 N 1790)
7. План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. №94н. (ред. от 08.11.2010)
8. 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" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 27.08.1998 N 1598)
9. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения

оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)

10. Приказ Росимущества от 21.01.2016 N 12 "Об утверждении Методических рекомендаций по организации и проведению обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности" – [Электронный ресурс] - Режим доступа:
<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=193072#0>

11. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. от 03.07.2016).

12. Алборов Р.А., Концевая С.М. Бухгалтерский учет в крестьянских (фермерских) хозяйствах и сельхозкооперативах. – М.: АО «ДИС», 2014. – 160 с.

13. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: учебное пособие /Р.А. Алборов. – Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. – 277 с.

14. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учета: учебное пособие/ Р.А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2006. – 344 с.

15. Безруких П.С. Комментарий к Положению по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99) // Главбух. – 2005. - №13. – С.80-82.

16. Бланк И.А. Основы финансового менеджмента. Т. 2. - Ника-Центр, 1999. - 512 с.

17. Бровкин Н.Д. Планирование аудита реализации: проведение аналитических процедур / Н.Д. Бровкин // Аудиторские ведомости – 2010. – № 5. – С. 21-24.

18. Бухгалтерский учет: учебник для вузов/Под ред. Проф. Ю.А. Бабаева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 476 с.

19. Ефимова О.В. Финансовый анализ. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. - 528 с.

20. Иванова Н.В. Бухгалтерский учет: учеб. для студ. учреждений сред. проф. образования / Н. В. Иванова. — 8-е изд. перераб. и доп. — М.: Издательский центр «Академия», 2013. — 336 с.
21. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат // Бухгалтерский учет. — 2008. - №5. — С.56-59.
22. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. — М.: Финансы и статистика, 2004 — 432 с.
23. Ковалёва О.В. Бухгалтерский учет и аудит бухгалтерской отчетности коммерческих предприятий. — Ростов н/Д: Феникс, 2013. — 512 с.
24. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет и отражение в учетной политике затрат на производство // Главбух, 2008. - №8. — С. 8 — 14 .
25. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. — М.: ИНФРА-М, 2012. — 584 с.
26. Костылев В.А. Налоговый и бухгалтерский учет: состоялся ли фактический «развод» // Бухгалтерский учет. — 2007. - № 1. — С.67-68.
27. Котляров С.А. Управление затратами. — СПб: Питер, 2006. —160 с.
28. Любушин Н.П. Комплексный анализ хозяйственной деятельности: Учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. — 448 с.
29. Лысенко Д. В. Экономический анализ: учебник - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. - 376 с.
30. Маркарьян Э.А., Герасименко Г.П., Маркарьян С.Э. Экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / Э.А. Маркарьян, Г.П. Герасименко, С.Э. Маркарьян - Ростов н/Д: Феникс, 2005. — 560 с.
31. Николаева Г.А. Бухгалтерский учет в торговле. — М.: А-Приор, 2007. — 352 с.

32. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: Теория и практика. – М: Финансы и статистика, 2013. – 128 с.
33. Осипов В.И. Информационная структура учета затрат. – Саранск: Издательство Мордовского университета, 2014. – 92 с.
34. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учёта // Бухгалтерский учёт. – 2014. - № 7. – С.72 – 78.
35. Пешкова Е.П. Маркетинговый анализ в деятельности фирмы. – М.: «Ось – 89», 1999 – 80 с.
36. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учёт в сельском хозяйстве. Т.1. Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2006.–480 с.
37. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник – Мн.: «Новое знание», 2011 – 687 с.
38. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – 6-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Новое знание, 2007. – 704 с.
39. Сергеева Т.Ю. Основные средства: Бухгалтерский и налоговый учет: учебно-практическое пособие / Сергеева Т.Ю. – М.: изд-во Омега-Л - 2010 г. - 243 с.
40. Смекалов П.В., Ораевская Г.А. Анализ хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2013 – 304 с.
41. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт . – 1996. - №2. – С.18-23.
42. Стуков С.А. Распределение косвенных затрат между себестоимостью отдельных видов продукции // Аудиторские ведомости. – 2006. - №8. – С.15-17.
43. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учёте // Бухгалтерский учёт . – 2011. - №6. – С.50 – 54.

44. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 2011. – 160 с.
45. Управленческий учёт: Учебное пособие/ Под ред. А.Д. Шеремета. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2005. – 512с.
46. Управленческий учет и анализ. С примерами из российской и зарубежной практики: Уч.пос. / В.И. Петрова, А.Ю. Петров, И.В. Кобищан и др. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. - 304 с.
47. Чечевицина Л.Н. Экономический анализ: Учебное пособие. Изд. 2-е, доп. и перераб. - Ростов н/Д: изд-во Феникс, 2005. - 480 с.
48. Чувикова, В.В. Бухгалтерский учет и анализ [Электронный ресурс]: Учебник для бакалавров / В.В. Чувикова, Т.Б. Иззука. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2015. — 248 с.