

**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 д.э.н., профессор

_____ Р.А. Алборов

«__» _____ 2017г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

на тему: Развитие учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности (на материалах ООО «ИжТехМаш» г. Ижевска Удмуртской Республики)

Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»

Направленность «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник (магистрант)

О.Ю.Нечаева

Научный руководитель

к.э.н., доцент И.Е.Тришканова

Рецензент

Главный бухгалтер

ООО «Агромаш»

Н.П.Суворова

Ижевск 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	8
1.1 Сущность, экономическое содержание и классификация доходов и расходов организации.....	8
1.2 Принципы допущения, требования и задачи бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности.....	23
1.3 Современные направления развития учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности	32
2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ИЖТЕХМАШ»	41
2.1 Анализ основных экономических показателей и финансового состояния организации.....	41
2.2 Анализ доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации	53
2.3 Современное состояние учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации.....	60
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ИЖТЕХМАШ»	78
3.1 Рационализация учета доходов и расходов от обычных видов деятельности организации	78
3.2 Совершенствование методики контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности	84
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	93
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	97
ПРИЛОЖЕНИЕ	105

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. В настоящее время производственные организации функционируют в условиях жесткой конкуренции и прилагают много усилий, чтобы сохранить свое положение на рынке. Для оценки финансового состояния организации и для принятия в дальнейшем управленческого решения руководителю необходима экономическая информация, формирующаяся на счетах бухгалтерского учета. Основными носителями такой информации являются доходы и расходы организации.

В современных условиях для достижения успеха в рыночной конкуренции требуется наличие полной и достоверной учетной и аналитической информации о доходах и расходах организации, которые формируют финансовый результат деятельности организации.

На сегодняшний день важное значение приобретают вопросы полноты и достоверности отражения информации о доходах и расходах от обычных видов деятельности, чему способствует осуществление действенного контроля за их учетом.

Поскольку доходы, полученные от деятельности организации, подлежат обязательному налогообложению, то неправильное отражение доходов и расходов в учете может привести к нарушению действующего налогового законодательства, а, следовательно, и к незапланированным потерям в виде штрафов и пеней, налагаемых на организацию налоговыми органами. Поэтому правильное и своевременное отражение доходов и расходов, возникающих в процессе финансово-хозяйственной деятельности, является очень важным. Одновременно с этим, данные доходов и расходов организации показывают, насколько предприятие является прибыльным или убыточным.

В связи с вышеперечисленным, особую актуальность обретает надлежащий учет и контроль доходов и расходов от обычных видов деятельности. От этого зависит рациональная организация бухгалтерского учета, с последую-

щим отражением корректной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Состояние изученности проблемы. Организацию и функционирование систем учета и контроля доходов и расходов организации исследовали ведущие российские ученые и практики.

На протяжении длительного периода времени многие отечественные ученые-экономисты изучают проблемы теории и практики бухгалтерского учета доходов и расходов организации, среди них Михайлова Н.В., Соломенко Д.Ю., Еременко Е.А., Ивашкевича В.Б., Федорович Т.В., Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б., Бутрина Ю. В., Швецкая В.М., Головкин Н.А., Лытнева Н.А., Малявкина Л.И., Федорова Т.В., Соколов Я.В., Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н. и Галанина Е.Н., Пошерстник Н.В. и др. Несомненно, огромный интерес в изучаемой области представляют труды выдающихся иностранных ученых-экономистов, таких как, Ч.Т.Хорнгрен, Дж. Фостер, Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. и др. Не смотря на это, дискуссии по вопросам бухгалтерского учета доходов и расходов и методике проведения контрольных мероприятий продолжают продолжаться. Это говорит о различных подходах ученых к стоящей проблеме, например, к экономическому содержанию понятий доходов и расходов, в частности, к трактовке терминов «расходы», «затраты» и «издержки».

Изучение научных трудов отечественных ученых и внедрение в российскую учетную систему методик ведущих иностранных специалистов наряду с принципами Международных стандартов финансовой отчетности, адаптированных к национальной специфике, позволят существенно повысить качественный уровень бухгалтерского учета основных средств и методам их контроля современных условиях.

Цель и задачи исследования. Цель выпускной квалификационной работы заключается в обосновании теоретических положений и разработке практических рекомендаций по совершенствованию учета и методики контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности

В ходе реализации цели исследования необходимо решить следующие задачи:

- исследование теоретических основ бухгалтерского учета и контроля доходов и расходов от обычных видов;
- проведение анализа финансово – хозяйственной деятельности организации и ее эффективности.
- изучение организации и методики учета доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- изучение методики контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- разработка предложений и методических аспектов по совершенствованию учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности и отражения информации о них в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является Общество с ограниченной ответственностью «ИжТехМаш» г. Ижевска Удмуртской республики. Предметом исследования определена совокупность теоретических, методологических, правовых и практических вопросов учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности производственной организации. Предметом исследования выступают теоретические и практические направления совершенствования бухгалтерского учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности производственных организаций.

Теоретическая и методическая основа исследования базируется на нормативно-правовых актах Российской Федерации, научных работах отечественных и иностранных ученых в области бухгалтерского учета и анализа использования основных средств, Международных стандартах финансовой отчетности, методических материалах, данных синтетического и аналитического учета и бухгалтерской финансовой отчетности исследуемой организации.

Основные результаты исследования, имеющие признаки научной новизны и являющиеся предметом защиты:

- теоретические положения оценки, учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- различные подходы к классификации доходов и расходов от обычных видов деятельности;
- анализ основных экономических показателей и финансового состояния организации;
- разработанные организационно-методические рекомендации по совершенствованию учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации.

Практическая значимость исследования заключается в разработке теоретических положений, методов и рекомендаций по совершенствованию учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности. Практическое применение полученных результатов предполагает рационализацию учета и усиление внутреннего контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности. Эти рекомендации и разработки могут существенно повысить информационное обеспечение управления для принятия решений по повышению эффективности контрольных мероприятий и бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности.

Апробация и реализация результатов исследования. Отдельные результаты работы были апробированы и одобрены в ООО «ИжТехМаш».

Объем и структура работы. Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, приложений. Основное содержание работы изложено на 103 страницах машинописного текста, включая 24 таблицы.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1 Сущность, экономическое содержание и классификация доходов и расходов организации

Все факты хозяйственной жизни предприятия, отражаемые в бухгалтерском учете, складываются из двух групп - это доходы и расходы. Доходы и расходы - это те факты хозяйственной жизни, которые влияют на финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. Они могут быть рассмотрены с экономической, правовой, налоговой и бухгалтерской точки зрения.

В экономической теории доход - это положительный результат, полученный от использования капитала, труда или от обоих факторов вместе.

Понятие дохода всегда имело большое значение для экономистов. В XVIII веке Адам Смит - английский ученый – экономист, родоначальник классической школы политической экономии в своем учении о доходах определил доход как приращение богатства. Английский экономист Джон Хикс использовал такое определение дохода: максимальное количество, которое человек может потребить за какой-либо период и остаться таким же состоятельным в конце периода, как и в его начале.

Михайлова Н.В. и Соломенко Д.Ю. под подходом понимают и то, что лицо получает в качестве отдачи на капитал, и вознаграждение за труд, и разницу между стоимостью реализуемой продукции (работ, услуг) и понесенными затратами, и выручку от реализации, полученную в результате какой-либо деятельности [11].

По мнению Пошерстник Н.В., доход - это «увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вклада собственников. К дохо-

дам относят выручку от реализации продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы» [58, с.151].

Современные экономические словари дают определение дохода как любого притока денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью. Иными словами с экономической точки зрения доход – это любой факт увеличения актива.

Определение дохода для целей налогообложения приводится в статье 41 «Принципы определения доходов» НК РФ: доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

Тесная связь налогового права с экономикой обуславливает необходимость учитывать экономические особенности общественных отношений при формировании налогово-правовых норм. Еременко Е.А. считает ключом к пониманию дохода экономическую выгоду [25].

В Налоговом кодексе РФ понятие дохода используется в двух значениях:

1. как поступление, приход в определенной сумме;
2. как изменение имущественного состояния лица, сравнение текущего положения с положением в предшествующем периоде.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что в первом значении доход рассматривается как юридический факт. Во втором значении доход понимается как динамичное явление, итоговый результат хозяйственной деятельности лица.

Между тем дать четкое, практически ориентированное юридическое определение дохода весьма сложно. Его отсутствие – причина множества судебных споров во всем мире.

Основной объем законодательного регулирования (ст.211–214.6, 217НК РФ) посвящен примерам облагаемых и необлагаемых доходов, из которых первый список является открытым, а второй – исчерпывающим.

В современной мировой юридической практике используются три концепции дохода: концепция источника дохода, концепция прироста достатка и концепция траста. Они служат для понимания, что же такое доход по существу.

Концепция источника (sourceconcept) дохода исторически появилась первой. Она формировалась в те периоды, когда основным источником доходов было земледелие. Согласно ей доход должен получаться лицом систематически (периодично) из конкретного (постоянного) источника. Эта концепция, во-первых, влияет на способ формирования налоговой базы (шестидесятидневная система). Давая определение различным источникам дохода, законодатель тем самым обозначает те категории приобретаемых лицом материальных благ, которые следует отнести к доходам. В налоговом законодательстве отдельные источники облагаемых доходов принято называть статьями (видами) доходов. Во-вторых, она предопределяет, что доход считается полученным лишь тогда, когда он получен в «осязаемой форме».

В российском налоговом законодательстве нет ярко выраженной приверженности каким-либо концепциям дохода. Образно говоря, теория источника в своей исходной интерпретации облагала налогом продажу фруктов с дерева, а не продажу самого дерева. Первоначально понятие «доход» не охватывало разовых (эпизодических, временных) доходов. Но постепенно произошла трансформация в направлении признания всех разовых доходов, в том числе от капитала, налогооблагаемыми.

Концепция прироста достатка (accretionconcept) возникла, когда стало ясно, что в законодательстве, каким бы детальным оно ни было, не могут быть учтены все категории источников возможного дохода. Попытки обобщить, сгруппировать, классифицировать источники дохода всегда будут страдать пробельностью. Согласно этой концепции доход определяется как неоспоримое

присоединение к достатку, четко осознаваемое налогоплательщиком, который имеет над этим достатком полное хозяйственное господство (полномочия распоряжения).

Между двумя подходами нет противоречия. Просто один более узкий и ориентирован на внешний признак дохода – его источник, а другой – на получателя дохода, изменение его благосостояния, произошедшее (как и при первом подходе) в конкретной правовой форме.

Анализируя это определение, необходимо учитывать три признака дохода.

1. Признаком дохода служит имущественное приращение (признак увеличения платежеспособности). Получение каких-либо благ без увеличения достатка, улучшения имущественного благополучия лица нельзя считать получением дохода в налогово-правовом смысле. Например, равноценное имущество, полученное по сделке мены, дохода (экономической выгоды) не образует. Компенсации убытков также не являются экономической выгодой в той мере, в которой покрывают полученный ущерб, и не влекут имущественного прироста. Суммы займа не ведут к повышению достатка заемщика, поскольку существует обязательство их возврата и имущественного приращения в результате не происходит. Не является доходом имущество, полученное подрядчиком от заказчика по давальческой схеме, поверенным или комиссионером от доверителя комитента для выполнения условий сделки и т. п. Имущественный прирост возможен в результате не только каких-либо поступлений налогоплательщику или третьим лицам в его пользу, но и сбережения налогоплательщиком собственных средств. Речь идет о ситуации, когда по общему правилу приобретение вещи, услуги, иного блага платное, однако налогоплательщик получает это благо безвозмездно. Выгоды неэкономического характера, не связанные с имущественными благами, например, нематериальные поощрения работников, естественно, дохода не образуют.

2. Признаком дохода служит наличие осознанной заинтересованности лица в его получении (признак субъективного признания). Речь идет, во-первых, о непризнании доходом случайных поступлений, которых налогоплательщик не желал получать (навязанные доходы). Не должны рассматриваться в качестве доходов, например, бесплатно распространяемые в ходе акций по продвижению товаров подарки, рекламная продукция и т. п.

Во-вторых, имеются в виду ситуации, когда личный интерес вторичен по отношению к интересу источника выплаты дохода. В частности, когда работодатель направляет работника на платное обучающее мероприятие. Безусловно, есть личная заинтересованность и выгода сотрудника компании в повышении квалификации. Но, как указал ВАС РФ, суммы оплаты такого обучения не включаются в состав дохода работника, поскольку речь идет о «затратах организации, понесенных в первую очередь в ее интересах, что свидетельствует об отсутствии исключительно личного интереса физических лиц» [31]

3. Признаком дохода служит поступление актива (имущества, денежных средств) в собственность (владение) налогоплательщика в соответствующей юридической форме (признак присвоения). Доход должен быть присвоен налогоплательщиком в определенной правовой форме. Если нет выделенного объекта права, то нет и дохода в налогово-правовом смысле. Увеличение рыночной стоимости принадлежащего лицу актива не рассматривается как его доход, пока этот актив не будет реализован по возросшей цене. Так, средства граждан на валютных счетах в банках могут увеличиваться в рублевом исчислении из-за роста курса иностранных валют. Но этот рублевый прирост не является доходом (иное может быть установлено в отношении предпринимателей и юридических лиц). Другой пример: из-за того, что в район провели линию метро, рыночная стоимость жилья в нем выросла. В бытовом понимании жители стали богаче. Но пока квартира не будет реализована, нет оснований для исчисления налога на доходы ее собственнику.

Концепция траста (trustconcept) связана с институтом доверительной собственности в англосаксонском праве. Она направлена на сохранение «корпуса траста». Сделки доверительного управляющего по распоряжению переданным ему в управление имуществом в целях реинвестирования не рассматриваются как образующие доход доверителя, их результаты не передаются доверителю, не облагаются налогом – следовательно, «корпус траста» не уменьшается. Этот подход можно сравнить с процессами в «черном ящике»: превращение в его глубинах одних имущественных форм в другие (например, продажа недвижимости и последующая покупка акций) подчиняется «внутреннему закону сохранения энергии». облагаются налогом только те средства, которые выбывают вовне, то есть передаются доверителю в качестве систематических или разовых выплат.

Все три концепции не являются взаимоисключающими. Они в разных сочетаниях применяются в законодательстве и судебной практике государств.

В российском налоговом законодательстве нет ярко выраженной приверженности каким-либо концепциям дохода. При этом концепция прироста достатка наиболее соответствует идеям главы 23 НК РФ.

Необходимо принять во внимание тесную постоянную связь налогового законодательства и законодательства о бухгалтерском учете. В бухгалтерском учете отражаются факты хозяйственной жизни – экономические операции.

Налогообложение должно быть экономически обоснованным (п. 3 ст. 3 НК РФ) и, следовательно, не может быть оторвано от системы объективных показателей, накапливающихся в бухгалтерских регистрах.

Но в законодательстве разных стран по-разному решается вопрос о степени взаимовлияния налогового и бухгалтерского учета. Как правило, высокая степень характерна для стран континентального права, а низкая – для стран общего права.

Для целей бухгалтерского учета в Российской Федерации, формулировка понятия «доходы» содержится в Положении по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99.

В соответствии с ПБУ 9/99, под доходами организации следует понимать увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Определение дохода также приведено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Доходом считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают такие статьи, как выручка от реализации продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендная плата, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.).

В Международных стандартах финансовой отчетности понятие дохода рассматривается в рамках стандарта IAS 18 «Выручка». Под доходами организации здесь понимается увеличение экономических выгод за отчетный период в форме притока или прироста активов или сокращения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанном с вкладами участников капитала». Иными словами, если изменение величины активов или обязательств прямо отражается на величине капитала, что не обусловлено операцией с собственниками организации как таковыми, то организация получила доход или понесла расход. В Принципах МСФО доходы подразделяются на выручку и прочие доходы. Организация зарабатывает выручку в ходе своей обычной (основной) деятельности при продаже товаров и продукции, выполнении работ, оказании услуг, предоставлении в пользование своего имущества и займов, осуществле-

нии инвестиционной деятельности. По сути, выручка предполагает обмен имуществом и представляет собой полученные или ожидаемые денежные средства.

Прочие доходы обусловлены побочной деятельностью, которая также может быть связана с передачей в пользование или продажей имущества, предоставлением займов, осуществлением инвестиций. Выручка и прочие доходы принимают форму прироста актива (возникновение дебиторской задолженности, поступление денежных средств) или сокращения обязательства (при погашении обязательства предоставлением товара, при списании доходов будущих периодов).

Понятие расходов как экономической категории трактуется в различных источниках по-разному. Отождествление понятий «издержки», «затраты» и «расходы» приводит к ошибочным суждениям, искажению бухгалтерского учета организации.

Издержки — это совокупность различных видов затрат на производство и продажу продукции в целом или ее отдельных частей. По мнению ученого-экономиста Ивашкевича В.Б., затратами являются выраженные в натуральной и денежных формах совокупные издержки живого и овеществленного труда в процессе предпринимательской деятельности в течение определенного периода времени. Расходами является совокупность кредиторской задолженности и платежей. Платежи представляют собой уплату в наличной и безналичной форме денег и других платежных средств [30].

Таким образом, понятие «издержки» является наиболее обобщающим показателем, включающим в себя затраты, а те, в свою очередь — расходы. Одним из главных отличий расходов от затрат является то, что расходы учитываются при исчислении финансового результата деятельности предприятия за отчетный период и отражаются в отчете о финансовых результатах. В отличие от затрат, расходы в момент их признания оказывают влияние на прибыль. По мнению Федорович Т.В. расходы рассматриваются как затраты по ресурсам или услугам, потребленным в процессе получения дохода. Расходы представляют

собой финансовые затраты на получение доходов в течение определенного периода. Для термина «расходы» характерно определение «истекшие» [77, с.15]. То есть, к расходам относятся средства или ресурсы, которые были израсходованы с целью получения доходов и потеряли способность приносить доход в будущем. Таким образом, расходы — это часть затрат, понесенных предприятием в связи с получением доходов.

Одно из схожих определений расходов дают авторы Райзберг Б.А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е.Б. Так, по их мнению, расходы— это затраты в процессе хозяйственной деятельности, приводящие к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств. Обычно это затраты, связанные с ресурсным обеспечением производства, приобретением материалов, оборудования, оплатой труда работников, ремонтом оборудования, выплатой процентов по кредитам, арендной платой, уплатой налогов [57, с.302]. По мнению Бутриной Ю. В. расходы — это затраты определенного периода времени, документально подтвержденные, экономически оправданные (обоснованные), полностью перенесшие свою стоимость на реализованную за этот период продукцию. В отличие от затрат расходы не могут быть в состоянии запасоемости, не могут относиться к активам предприятия. Они отражаются при расчете прибыли предприятия в отчете о финансовых результатах [57, с.302]. По мнению Молчанова С. С. расходы представляют собой истраченные ресурсы, которые уже невозможно использовать в будущем [50, с.38]. Таким образом, можно констатировать схожесть взглядов всех исследователей на понятие расходов, несмотря на некоторые отличия в толковании.

Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н. и Галанина Е.Н. считают, что расход - это «уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками. К расходам относят затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), оплату труда работников, амортизационные отчисления, а также потери (убытки

от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.)» [37, с.77].

Для целей бухгалтерского учета в Российской Федерации, формулировка понятия «расходы» содержится в Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. В соответствии с данными ПБУ, расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Определение расходов приведено в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Расходами считается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников. Расходы включают материальные затраты, как затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

В МСФО нет ни одного специального стандарта, регламентирующего учет и порядок отражения в отчетности расходов. Все это прописано в отдельных стандартах:

- IAS 2 «Запасы» - регулируют оценку расходов по материалам;
- IAS 16 «Основные средства» - затраты по амортизации;
- IAS 19 «Вознаграждения работникам» - расходы по оплате труда.

Эти стандарты в том числе регулируют порядок включения затрат в первоначальную стоимость продукции (материалов, товаров). Основных средств и нематериальных активов (их капитализацию), а также порядок их списания в виде амортизации (декапитализацию) или выбытия. Кроме того, IAS 23 «Затраты по займам» определяет, как учитывать затраты по займам.

В составе расходов выделяются расходы по обычной деятельности и убытки. Расходы по обычной деятельности - это, как правило, расходы продуктивные, то есть принесшие доход (например, себестоимость проданных товаров, расходы на оплату труда, амортизация основных средств и нематериальных активов, коммерческие и управленческие расходы). Убытки же, по большей части, обусловлены потерями в связи со стихийными бедствиями, неблагоприятными рыночными и иными внешними условиями или специфическими формами выбытия имущества. Расходы принимают форму оттока активов (например, при списании проданной продукции или иного имущества) или прироста обязательства (при начислении расходов, например, по процентам или по оплате услуг).

Таким образом, определение доходов и расходов по МСФО связано с одновременным изменением (увеличением или уменьшением) активов или обязательств.

Доходы и расходы организации участвуют в формировании прибыли организации и отражаются в отчете о финансовых результатах.

Правильная классификация доходов и расходов призвана обеспечить представление информации, которая является уместной при принятии экономических решений пользователями отчетности.

Основными нормативными документами, устанавливающими состав доходов и расходов и правил их бухгалтерского учета, являются:

- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденные приказом Минфина России от 06.05.1999 №32н с последующими изменениями и дополнениями;

- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ - Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденные приказом Минфина России от 06.05.1999 №33н с последующими изменениями и дополнениями;

- Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденные приказом Минфина России от 06.07.1999 №43н с последующими изменениями и дополнениями;

В соответствии с ПБУ 9/99 доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

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

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, за выполненные работы, оказанные услуги. Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи», субсчет «Выручка».

Доходы, получаемые за товары и услуги, которые не являются предметом от основного вида деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Швецкая В.М. и Головкин Н.А. утверждают, что к доходам от обычных видов деятельности относятся: выручка от продажи продукции и товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанных услуг [82, с. 314].

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

Классификация расходов организации для целей бухгалтерского учета представлена в ПБУ 10/99.

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

- а) расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие расходы

Расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, товаров, выполнением работ и оказанием услуг.

По мнению Н.А. Лытневой, Л.И. Малявкиной, Т.В. Федоровой расходы по обычным видам деятельности - это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по их осуществлению относятся к операционным расходам. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений [46, с. 373].

Для целей налогообложения прибыли в главе 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ доходы организации разделены на доходы от реализации, к которым относятся доходы от реализации продукции, товаров, работ и услуг, а также любых других активов, и прочих доходы, к которым относятся все остальные виды доходов, перечисленные нами ранее.

Состав расходов, учитываемых в налогообложении, отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете. В отличие от приведенной выше классификации расходов организации в налоговом учете они подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и реализацией продукции;

- внереализационные расходы (без выделения операционных и чрезвычайных расходов).

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на:

- материальные;
- расходы на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие.

Как видно из сопоставления, Налоговый кодекс РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов затрат. Такой элемент затрат, как отчисления на социальные нужды, не выделяется обособленно, а входит в состав статей «Расходы на оплату труда» и «Прочие расходы» в зависимости от принятой учетной политики предприятия.

Соколов Я.В.[69]представил свою классификацию расходов в зависимости от поставленных целей (Приложение А). К каждой группе расходов он дал свою характеристикхор.

В зарубежной практике применяются различные варианты классификации затрат в целях:

- определения себестоимости и продукции и полученной прибыли;
- принятия управленческого решения и планирование затрат;
- осуществления контроля и регулирование.

Каждому направлению соответствует своя классификация затрат. Для расчета себестоимости произведенной продукции и определения размера полученной прибыли затраты классифицируются на входящие и истекшие; прямые и косвенные; основные и накладные; входящие в себестоимость продукции (производственные) и внепроизводственные (периодические или затраты периода); одноэлементные и комплексные; текущие и единовременные. Для принятия решения и планирования различаются затраты постоянные, переменные, условно постоянные, условно переменные, будущего периода, безвозвратные, вмененные, предельные и приростные, релевантные и нерелевантные; плани-

руемые и непланируемые. Для осуществления функций контроля и регулирования различают регулируемые и нерегулируемые затраты. Ч.Т Хорнгрен и Дж. Фостер приводят классификацию по следующим признакам:

- по составу – фактические и плановые (прогнозные);
- по отношению к объему производства: переменные, постоянные и прочие;
- по степени усреднения: общие, средние;
- по функции управления: производственные коммерческие, административные;
- по способу отнесения на себестоимость объектов: прямые и косвенные;
- по порядку отнесения затрат на период генерирования прибыли: на продукт и на период [81,с.35]. Сравнительная характеристика применяемых отечественных и зарубежных классификаций расходов позволила сделать следующие выводы:

1) в зарубежной практике нет единого подхода к классификации расходов, поскольку она не регламентируется;

2) классификация зависит от назначения информации о расходах, а в отечественной практике в основном направлена на калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг. В незначительной части используется для целей контроля, анализа и определения остатков готовой продукции и величины прибыли. Некоторые признаки классификации носят чисто теоретический характер и не находят применения на практике.

Для составления финансовой отчетности по МСФО, таких как, отчет о прибылях убытках доходы и расходы могут представляться различными способами. Например, принято разграничивать статьи доходов и расходов, возникающие в ходе обычной деятельности организации, и те, которые не относятся к ней. Информация о природе статьи важна для оценки способности компании генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств в будущем.

Канаева Л.[33] предложила классификацию доходов и расходов с целью составления отчетности по МСФО (Приложение Б).

При отражении расходов компания вправе выбрать форму группировки расходов по функциям или по характеру затрат (п. 99 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»). Классификация по функциям затрат предполагает разграничение расходов на себестоимость, коммерческие, управленческие расходы, прочие операционные расходы. Классификация по характеру затрат предполагает группировку по следующим видам затрат: амортизационные отчисления, использованные материалы, заработная плата, расходы на доставку и т.д.

Как правило, отражение затрат по функциям используют производственные предприятия и крупные предприятия сферы услуг. Для торговых предприятий наиболее удобна форма отражения расходов по характеру одного предприятия, могут классифицироваться как прочие доходы для другого предприятия.

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

В соответствии с п. 2 ст. 1 ПБУ 10/99 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 изменения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не все выплаты денег являются расходами, так же как и не все поступления денег являются доходами. Например, погашение кредита, займа приводит к уменьшению активов, но не приводит к расходам. Не связано с расходами и уменьшение капитала в результате изъятия собственниками принадлежащих им

средств. Одной из сложных проблем расчета величины прибыли организации является отнесение доходов и расходов к одному и тому же периоду времени.

Для решения этой проблемы необходимо принять следующие допущения:

1. Периодичности, в соответствии с которыми исчисленная чистая прибыль за любой период времени меньший, чем время существования фирмы, должна рассматриваться как предположительная, но полезная предварительная оценка чистой прибыли за данный период. Для облегчения сравнения берутся равные временные отчетные периоды: месяц, квартал, год.

2. Непрерывности, или принцип непрерывно действующего предприятия.

Предполагается, что пока нет никаких признаков прекращения деятельности предприятия, необходимо исходить из того, что оно будет существовать в течение неопределенного периода и рассчитываться по своим обязательствам.

3. Соответствия, которые предполагают, что расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат, а не выплат 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 может быть сформулирована следующим образом: расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором были получены доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам. В некоторых случаях весьма затруднительно установить соответствие между доходами и расходами. В этом случае используются какие-либо условные приемы распределения расходов по периодам. Например, стоимость оборудования через амортизацию постепенно относится на продукцию из года в год, так как считается, что благодаря его эксплуатации фирма получала доход.

Пренебрежение принципом соответствия может привести к ошибке при определении понятия прибыли. Так, в отечественной литературе некоторые авторы иногда употребляют в качестве синонимов такие понятия, как затраты и расходы.

Принцип соответствия потребовал разработки специального метода начисления в учете доходов и расходов (accrualaccounting), который позволяет организации отразить финансовые последствия возникающих фактов хозяйственной жизни в те периоды, когда эти факты имели место, а не тогда, когда фирма получает или выплачивает деньги. Метод начисления предполагает, что доходы признаются в момент их формирования, расходы – в момент их возникновения, а величина прибыли при таком отражении доходов и расходов становится более достоверной.

Применение принципа начисления в учете приводит к тому, что величина прибыли предприятия может существенно отличаться от имеющихся в его распоряжении денежных средств. Размер всей прибыли за время действия сделки равен полной величине притока наличных, однако размер прибыли, подсчитанный за какой-то учетный период, будет отличаться от величины притока наличных за тот же период.

Принцип начисления или временной определенности фактов хозяйственной деятельности законодательно закреплен в п. 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» следующим образом: «факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами».

Принцип начисления полностью соответствует международным стандартам учета и был введен в российскую практику во исполнение «Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами», утвержденной постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03.98 № 283, заменив ранее действовавший кассовый метод. При кассовом методе расходы и доходы предприятия признавались не в момент их возникновения, а в момент их оплаты. Это отличие имеет важное значение. Если предприятие продает товары, то доход образуется в момент продажи, однако деньги могут поступить позднее. Аналогичным образом, если предприятие

приобретает товары, то факт покупки, то есть расходы отражаются сразу же, несмотря на то, что оплата будет произведена позднее[49].

Основная задача бухгалтерского учета доходов и расходов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности. Но именно эта задача считается одной из самых трудных в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

В соответствии с ПБУ 10/99 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. Выручка принимается к бухгалтерскому учету исходя из цены, установленной договором, при выполнении условий, перечисленных в ПБУ 9/99 на момент передачи продукции покупателю.

Для формирования информации с целью определения финансовых результатов обычных видов деятельности, организациям предоставлена определённая самостоятельность в выборе способов оценки запасов при их списании в расходы и способов начисления амортизации. На величину расходов для исчисления производственной себестоимости существенное влияние оказывает способ оценки материально-производственных запасов при выбытии:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально - производственных запасов (способ ФИФО).

Один из способов оценки списываемых запасов в расходы, организация устанавливает самостоятельно при формировании учётной политики. Аналогично на величину расходов можно влиять путём выбора одного из способов

начисления амортизации в соответствии с ПБУ 6/01: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). В налоговом учете предусмотрены только два метода исчисления амортизации: линейный и нелинейный, причем применение нелинейного метода не допускается при амортизации зданий, сооружений и передаточных средств. Также, в отличие от финансового учета в налоговом учете часть первоначальной стоимости основного средства может быть списана на состав расходов непосредственно в момент ввода основного средства в эксплуатацию (амортизационная премия в зависимости от группы основных средств составляет 10% или 30% первоначальной стоимости).

Таким образом, используя разные способы формирования информации о расходах на основное производство можно формировать величину себестоимости товаров (работ и услуг) в зависимости от поставленных целей, однако это почти неизбежно ведет к появлению постоянных или временных налоговых разниц[7].

Согласно пункту 12 ПБУ 9/99, выручка как доходы от основной деятельности возникает (признается) в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) предприятие 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 произойдет увеличение экономических выгод, что имеет место, когда организация получила в оплату актив, либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;
- г) право собственности на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком;
- д) расходы, связанные с данным фактом хозяйственной жизни могут быть определены.

По аналогии с рассмотренными правилами признания доходов ПБУ 10/99 определяет критерии признания в бухгалтерском учете расходов. Согласно пункту 16 ПБУ 10/99, расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- а) расход возникает в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- б) сумма расхода может быть определена;
- в) имеется уверенность в том, что в результате произойдет уменьшение экономических выгод у плательщика. Уверенность эта наступает, когда плательщик передал актив, либо отсутствует неопределенность в отношении его передачи.

Порядок распределения доходов и расходов по отчетным периодам формируется бухгалтерским принципом соответствия, согласно которому расходы должны уменьшить прибыль того отчетного периода, в котором, благодаря этим расходам, предприятием были получены доходы.

В каждом отчетном периоде имеют место факты хозяйственной жизни, квалифицируемые в бухгалтерском учете как доходы и расходы предприятия. Но далеко не все из этих фактов могут быть определены как расходы и доходы, относящиеся к тому отчетному периоду, в котором они имели место. Это достаточно просто объясняется на примере амортизации. Так, например, завод покупает оборудование. Факт приобретения данного оборудования представляет собой расход, который можно оценить в сумме цены договора поставки. Данный расход будет признан и отражен в бухгалтерском учете того отчетного периода, в котором оборудование перейдет в собственность предприятия. Однако предприятие несет расходы по приобретению оборудования с тем, чтобы в будущем вырабатывать на нем продукцию, продавать ее и получать выручку - доходы. Следовательно, расходы на покупку оборудования предположительно должны окупаться в том отчетном периоде, в котором будет продана продукция, на нем сделанная. Далее, так как продукция будет производиться в течение ряда от-

четных периодов, то и расходы в сумме цены приобретения оборудования определенным образом должны быть распределены по отношению к тем периодам, в течение которых они будут окупаться.

При признании дохода в бухгалтерском учете используют два основных метода: кассовый метод и метод начислений.

Кассовый метод признания дохода предполагает обязательное выполнение условий:

- доход заработан, и право на продукцию, товары, услуги перешло к покупателю или пользователю;

- покупатель продукции или пользователь услугами возместил стоимость продукции, работ, услуг денежными средствами или товарным эквивалентом, которые поступили в кассу, на денежные счета в банке или складированы, или доход признан в погашение кредиторской задолженности организации – получателя дохода.

При методе начислений, который также именуют правовым методом признания дохода, достаточно одного свершившегося факта: право собственности на продукцию, товары, услуги перешло к покупателю, и он принял обязательство погасить образовавшуюся в результате сделки дебиторскую задолженность в установленный договором срок.

Момент признания расходов в соответствии с нормами ПБУ 10/99 определяется исходя из соответствия трем критериям:

- 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.

Задача соотнесения фактов хозяйственной жизни предприятия с отчетными периодами, финансовый результат которых они формируют, обуславливает методологию бухгалтерского учета доходов и расходов.

Нормативными документами, регулирующими бухгалтерский учет, допускается выбор из двух методов определения доходов и расходов:

- метод начисления или кассовый метод.

Организация вправе самостоятельно выбрать один из методов, который закрепляет в учетной политике и раскрывает в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Большинство организаций применяют метод начисления. Согласно этому методу доходы и расходы предприятия признаются в том отчетном периоде, в котором они фактически имели место, независимо от времени оплаты.

Доходы от реализации признают датой перехода права собственности.

Доход, относящийся к нескольким отчетным периодам, признается в течение всего периода, к которому относится.

Расходы на приобретение сырья и материалов к учету признают датой передачи в производство сырья и материалов в части сырья и материалов, входящих на произведенные товары. При этом покупная стоимость сырья и материалов списывается на расходы только в части, отпущенной в производство и использованной в нем до конца месяца. Расходами на приобретение покупных товаров считается дата реализации товаров. Амортизация учитывается ежемесячно в последний день месяца (амортизируемое имущество не обязательно должно быть полностью оплачено).

Метод начисления заключается в том, что бухгалтерскими проводками отражается еще не совершенная хозяйственная операция, а только планируемая к выполнению. Хозяйственная операция записывается в учетных регистрах в момент ее совершения, а не в момент получения денег.

Если регистрация в учете доходов и расходов совпадает с поступлением денег, то существует полное соответствие во времени между расходами и доходами и результатами отчетного периода, к которому он относится, тогда применяют кассовый метод. Использовать данный метод могут организации (малые организации, за исключением эмитентов), у которых сумма выручки от реали-

зации без НДС в среднем за четыре квартала не превысила 1 млн.руб. за каждый квартал, так же этот метод могут использовать вновь созданные организации за предыдущие четыре квартала не имеющие никаких доходов, поэтому они вправе определять расходы и доходы по кассовому методу с момента государственной регистрации при последующем соблюдении условий установленных статьей 273 НК РФ [1].

Согласно этому методу датой получения дохода признается день получения денежных средств кассу или на расчетный счет в банке, день поступления имущества, работ и услуг, погашение задолженности. На основании первичных документов устанавливается получение дохода.

При применении данного метода доходы от реализации признают дату поступления денег или иного имущества, любое погашение задолженности. Полученные авансы признают датой получения денег.

Расходы на приобретение сырья и материалов признают день, когда выполняется, что сырье и материалы оплачены, отпущены в производство и использованы в нем до конца месяца. Расходы на приобретение покупных товаров учитывают день, когда выполняется, что товары оплачены поставщику и реализованы на сторону.

Амортизация учитывается ежемесячно в последний день месяца (только по оплаченному имуществу). Прочие расходы учитывают в день погашения задолженности.

Таким образом, основная задача бухгалтерского учета доходов и расходов сводится к определению их величин, которые должны быть представлены в бухгалтерской отчетности. Но именно эта задача считается одной из самых трудных в экономической науке. Ее решение проходит три этапа: выбор фактов хозяйственной жизни, идентифицируемых как доходы и расходы, т. е. определение момента возникновения (признания) доходов и расходов; отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые исчисляется финансовый результат; оценка доходов и расходов.

1.3 Современные направления развития учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности

Для подведения результатов финансово-хозяйственной деятельности, для правильного учета налогов важно, как в организации осуществляется учет и контроль расходов.

Анализ нормативной базы налогового учета показывает, что наблюдается значительный разрыв между требованиями, отраженными в документах нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, утвержденных Министерством финансов Российской Федерации, и положениями налогового законодательства. Так, отмечаются различия в принципах группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, способах оценки незавершенного производства, готовой продукции, способах начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, а также в порядке распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода.

Проблема организации бухгалтерского и налогового учета в рамках хозяйствующих субъектов до сих пор обсуждается как теоретиками, так и практиками. Средством достижения цели налогового учета является группировка данных первичных документов для исчисления налога на прибыль в порядке, установленном Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ).

В экономической литературе встречается мнение отдельных авторов, которые с легкостью стали отказываться от системы бухгалтерского учета. По их мнению, коль налоговикам нужен налоговый учет, то нужно вести только его. При этом они не принимают во внимание потребности остальных пользователей бухгалтерской информации.

Кроме того, самостоятельно налоговый учет применяется достаточно редко, и методология налогового учета практически везде основана на бухгалтерском учете.

Таким образом, в тех случаях, когда для исчисления налога, причитающегося к уплате в бюджет, применяется бухгалтерский учет, он перестает выполнять только учетно-финансовые задачи и объединяется с налоговым учетом.

До вступления в действие гл. 25 НК РФ налоговая база для расчета налога на прибыль организаций формировалась на основе данных бухгалтерского учета. Налогооблагаемая прибыль представляла собой бухгалтерскую прибыль организации, скорректированную в соответствии с требованиями налогового законодательства. После принятия гл. 25 НК РФ процедура корректировки бухгалтерской прибыли и определения ее величины для целей налогообложения значительно усложнилась. Это объясняется тем, что правила бухгалтерского учета, установленные системой нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации, во многом существенно отличаются от принципов группировки доходов и расходов, установленных налоговым законодательством. Сравнив правила идентификации объектов в системах бухгалтерского и налогового учета, мы приходим к выводу, что отличаются не только правила группировки доходов и расходов организации, их признания в бухгалтерском учете и учете для целей налогообложения, но и правила идентификации и классификации амортизируемого имущества, способы оценки основных средств и методы начисления их амортизации, порядок распределения расходов и определения той их доли, которая относится к расходам текущего периода.

Таким образом, исследование развития системы налогового учета в России позволяет сделать следующие выводы:

1. С 1992 г., т.е. с момента появления в российском финансовом законодательстве первых элементов налогового учета и до наших дней, эта специализированная учетная система прошла несколько этапов становления и развития. Однако в настоящее время все еще рано говорить о налогово-учетной системе как о сложившемся и устоявшемся экономико-правовом механизме, так как непонятна ее целесообразность и эффективность.

2. Появление налогового учета с большой долей уверенности можно считать своеобразным «реверансом» в сторону Запада и в первую очередь — США. При этом не учитывается существенная разница в национальных экономиках и условиях функционирования хозяйствующих субъектов России и стран Запада.

3. Одним из аргументов за ведение налогового учета называют различия в правилах формирования многих показателей для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения. Исследование практики ведения налогового учета свидетельствует об этих различиях, однако их природа не имеет никаких экономических обоснований. Это обусловлено субъективными факторами, заключающимися в нежелании выработки единого подхода и несогласованности действий между Министерством финансов Российской Федерацией и Федеральной налоговой службой.

4. Как мы убедились, появление налогового учета было обусловлено дифференцированным подходом к формированию налоговой базы по налогу на прибыль, отличным от подхода к формированию налогооблагаемой прибыли в бухгалтерском учете. В системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) (МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль») правила формирования и исчисления налоговой базы получили достаточно широкое развитие, хотя в разных странах они применяются по-разному.

5. Попытки некоторых специалистов распространить требования по расширению сферы действия системы налогового учета на другие налоги, уплачиваемые хозяйствующими субъектами, представляются нам абсолютно несостоятельными.

Основной проблемой в контроле доходов и расходов от обычных видов деятельности на современном этапе развития, по нашему мнению, является проблема полноты и своевременности их отражения в системе учета. Эта проблема довольно многоплановая, чрезвычайно сложная и касается системы налогообложения и «теневого» сегмента российской экономики. Теневая эконо-

мика в России, согласно исследованиям Всемирного банка, составляет 43% от ВВП. В настоящее время подавляющее большинство отечественных предприятий отражают собственные расходы и доходы не полностью, но расходы показывают более полно нежели доходы. Это связано с тем, что расходы труднее скрывать, так как их легче проконтролировать, чем доходы.

Наибольший процент расходов, который остается вне учета, относится к затратам на оплату труда. Источником средств для покрытия такой заработной платы выступают «теневые доходы», которые возникают за счет стоимости неучтенной реализованной продукции (работ, услуг).

Из доходов предприятия, прежде всего, занижается выручка от реализации продукции (работ, услуг), вследствие чего значительно сужается база для налогообложения организации налогом на добавленную стоимость и налогом на прибыль.

Проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности значительно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств, поскольку прибыль или убыток является обобщающим результатом отражения большинства хозяйственных операций.

Цель проверки финансовых результатов - сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата и правильности его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности, т. е. установить соответствие данных отчетности данным бухгалтерского учета проверяемого предприятия [52;с 177].

Для достижения указанной цели необходимо проверить:

- правильность формирования доходов от продажи продукции (работ, услуг);
- правильность отнесения и формирования доходов и расходов, относящихся к прочим расходам и доходам (реализация основных средств, материалов и прочего имущества организации);
- соответствие данных, содержащихся в отчетности, данным синтетического и аналитического учета;

- учет использования прибыли [19, с. 119].

При проведении проверки проверяющий должен решить следующие задачи:

1) провести анализ учетной политики предприятия в части формирования доходов и расходов по обычным видам деятельности и использования прибыли (метод определения выручки от реализации, способ учета курсовых разниц, создание резервов и пр.);

2) проверить порядок ведения учета по отдельным разделам, счетам учета и распределения прибыли в течение года;

3) рассмотреть соответствие порядка определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества нормативным требованиям;

4) проверить соблюдение правил отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов, нормативным требованиям;

5) изучить правильность отражения в учете штрафных санкций;

6) проверить правильность и обоснованность формирования затрат для целей бухгалтерского и налогового учета;

7) проверить правильность расчета налога на прибыль;

8) изучить иные вопросы, связанные с формированием финансового результата и использованием прибыли [43, с. 488].

В качестве источников информации используются:

- учетная политика предприятия (для целей бухгалтерского и налогового учета);

- финансово-хозяйственные договора и соглашения;

- данные аналитического и синтетического учета по счетам «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Прибыли и убытки», «Продажи», «Расчеты по налогам и сборам», «Доходы будущих периодов», «Резервы под обесценение финансовых вложений», «Резервы по сомнительным долгам» и прочие счета учета;

- данные бухгалтерской отчетности (отчет о финансовых результатах, бухгалтерский баланс);
- декларации по налогу на прибыль;
- регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерские расчеты и справки [47, с. 212].

План проверки доходов и расходов от обычных видов деятельности можно разделить на два раздела, которые составляют его основу:

- проверка доходов от обычных видов деятельности отчетного периода;
- проверка расходов от обычных видов деятельности.

На основе плана составляется программа проверки с детальным перечнем содержания процедур, необходимых для выполнения плана проверки.

Программа проверки может включать проверку следующих вопросов:

- 1) тождественности показателей финансовой отчетности и регистров бухгалтерского учета;
- 2) оформления первичных учетных документов;
- 3) правильности формирования финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг);
- 4) правильности отражения результатов, полученных от бартерных сделок;
- 5) правильности отражения в учете выручки от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;
- 6) правильности отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности [59, с. 107].

При проведении проверки доходов и расходов от обычных видов деятельности могут использоваться различные методы, исходя из условий проверки и особенностей деятельности проверяемого предприятия, в том числе:

- 1) проверка точности арифметических расчетов, сравнение данных первичных документов с учетными записями (например, расчет курсовых и сум-

мовых разниц в бухгалтерских справках, авансовых отчетов по командировкам);

2) проверка документов с точки зрения их реальности и правильности оформления (например, решения учредителей, договора дарения);

3) инвентаризация, проверка фактического наличия и состояния (например, остатков материалов на складах);

4) осмотр и обследование (например, производственных участков, помещений организации);

5) подтверждение, опрос (например, сверка остатков по расчетам с дебиторами и кредиторами, бюджетом);

6) наблюдение, контрольные замеры, лабораторный контроль (например, технологический контроль, выявление соответствия фактических операций их отражению в учете);

7) аналитические процедуры, анализ и оценка полученной информации, сравнение с эталонными значениями (например, сравнение остатков по счету «Прибыли и убытки» с плановыми, финансовыми и нефинансовыми данными, среднеотраслевыми данными);

8) подготовка альтернативного баланса и отчета о финансовых результатах [76, с. 244].

При проверке доходов и расходов от обычных видов деятельности особое внимание следует уделить использованию аналитических процедур. На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных расходов и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах. Для этого могут сравниваться суммы, аккумулированные на счете «Прибыли и убытки», с показателями, установленными в текущем периоде, и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлых лет.

Проверяющий выясняет, как учетной политикой предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг)

- по предъявленным расчетным документам или по оплаченным, т. е. какой момент является моментом реализации - момент отгрузки товара (работ, услуг) или момент оплаты ранее отгруженных товаров (работ, услуг). Проверяющий проверяет первичные документы, регистры бухгалтерского учета и устанавливает законность, правильность и достоверность отраженных сумм доходов и расходов от обычных видов деятельности [76, с. 193].

Проверка доходов и расходов от обычных видов деятельности начинается с анализа учетной политики на отчетный год.

Затем проверяется показатель себестоимости реализуемой продукции, устанавливается обоснованность включения расходов в себестоимость. В ходе проверки проводится анализ отдельных счетов учета доходов и расходов [43, с. 492].

Типичными нарушениями, выявляемыми в ходе проверки, могут быть:

- несоответствие отдельных положений учетной политики требованиям действующих нормативных актов;
- использование форм и методов учета, не предусмотренных учетной политикой;
- отсутствие в отчетности информации по сегментам;
- применение различных методов оценки объектов учета в промежуточной и годовой отчетности;
- нераскрытие в отчетности существенной информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- излишнее списание расходов, сокрытие части реализованной продукции;
- неправильное отражение на счетах товарообменных операций;
- неверные корреспонденции счетов;
- включение в состав расходов и доходов от обычной деятельности, прочих расходов и доходов;

- отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения.

При проведении проверки отчетности по налогу на прибыль могут выявляться следующие ошибки:

- неправильное использование принципов налогового учета, законодательных актов и инструкций при расчете налогов;

- отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения;

- неполное или несвоевременное отражение в налоговом учете доходов;

- применение неверной ставки налога;

- неправильное определение налогооблагаемой базы;

- неточный учет пеней и штрафов;

- наличие арифметических ошибок при подсчете показателей отчетности, неточные округления значений;

- неполное заполнение всех обязательных реквизитов отчетности;

- нарушение сроков предоставления отчетности в контролирующие органы.

Выявленные в ходе проверки нарушения и ошибки отражаются в акте ревизии, который подписывается всеми членами комиссии [70, с. 224].

2 АНАЛИЗ СОВРЕМЕННОГО СОСТОЯНИЯ ЭКОНОМИКИ И ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ИЖТЕХМАШ»

2.1 Анализ основных экономических показателей и финансового состояния организации

ООО «ИжТехМаш» было создано 19 октября 2010 г., учредителем является физическое лицо - Шилов А.С. Правовое положение предприятия определяется Гражданским кодексом РФ, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» 14-ФЗ от 08.02.1998г., прочими законами РФ, а также Уставом предприятия. Предприятие является юридическим лицом по действующему законодательству РФ, имеет самостоятельный баланс расчетный счета. Общество имеет круглую печать, содержащую ее полное фирменное наименование на русском языке и указание на местонахождения общества, а также штамп, бланки со своим наименованием, собственную эмблему. Полное фирменное наименование общества – Общество с ограниченной ответственностью «ИжТехМаш».

ООО «ИжТехМаш» арендует производственную базу по адресу: г.Ижевск, ул. Дерябина, д.33. Она представлена 3 цехами и административным корпусом.

Основной вид деятельности: обработка металлических изделий с использование основных технологических процессов машиностроения, обработка металлов и нанесение покрытий на металлы.

Предприятие оснащено различного вида станками, оборудованием и инструментом необходимым для его деятельности.

Основными видами продукции ООО «ИжТехМаш» являются: производство подшипников, зубчатых передач, элементов механических передач и приводов, производство машин и оборудования для сельского и лесного хозяйства.

Услуги, оказываемые ООО «ИжТехМаш»: ковка, механическая обработка, прессование, объемная и листовая штамповка, профилирование листового металла.

На данный момент в организации действует договорная система реализации, также используются разовые сделки.

ООО «ИжТехМаш» имеет около 150 действующих договоров с организациями различных видов собственности, в том числе и с предпринимателями без образования юридического лица.

Для рекламы своей продукции организация выпускает листовки, а также небольшие буклеты, брошюры, с перечислением предоставляемых товаров и услуг. Информация о предоставляемых услугах и видах продукции размещена на сайте www.izhtemash.ru.

Предприятие создано в виде общества с ограниченной ответственностью, что отразилось на организационной структуре предприятия.

Организационная структура ООО «ИжТехМаш» (Приложение В) линейная, цеховая. На предприятии созданы следующие подразделения:

- Цех механической обработки;
- Каркасно-сварочный цех;
- Кузнечно-прессовый цех;
- Бухгалтерия;
- Отдел снабжения и сбыта;
- Технологическое бюро.

Производственная структура предприятия является цеховой, так как существует 3 иерархических уровня:

- 1) аппарат управления предприятия;
- 2) аппарат управления цехом, состоящий из начальника цеха
- 3) руководство участка в виде должности мастера цеха.

Структура управления ООО «ИжТехМаш» (Приложение Г) является линейно-функциональной. Основу линейно-функциональных структур составляет принцип построения и специализации управленческого процесса по функциональным подсистемам организации, по которым на каждом уровне управления формируются функциональные службы.

Линейные связи отражают движение управленческих решений и информации между линейными руководителями, функциональные связи имеют место по линии движения информации и управленческих решений по тем или иным функциям управления.

Директору непосредственно подчиняются:

- Заместитель директора по производству;
- Главный инженер;
- Главный бухгалтер;
- Начальник отдела снабжения и сбыта.

В подчинении директора находятся:

- Заместитель директора по производству. В его подчинении находятся начальники трех цехов: каркасно-сварочного, кузнечно-прессового и механической обработки.

- Главный бухгалтер. Он руководит бухгалтерией, которая ведет учет всех хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив. Работники бухгалтерский учет и составляют бухгалтерскую финансовую отчетность;

- Главный инженер. В его подчинении находится технологическое бюро, которое занимается разработкой технологии производства продукции, разработкой новой продукции и подготовкой производства.

- Начальник отдела снабжения и сбыта. В его подчинение находятся менеджер по сбыту и менеджер по снабжению. В этом отделе ведется учет готовой продукции, ее реализации. Ведется учет расчетов с покупателями постав-

щиками, осуществляется контроль за правильностью и своевременностью поступления платежей от них.

Для общей оценки экономической деятельности предприятия необходимо рассчитать основные показатели предприятия за последние три года. На их основе сделаем анализ деятельности ООО «ИжТехМаш».

Информация для расчетов взята из годовой бухгалтерской отчетности, а именно, из Бухгалтерской финансовой отчетности (Приложение Д). Анализ основных показателей представлен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 - Основные показатели деятельности организации

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
А. Экономические показатели:	64818	42248	31186	48,11
2. Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.				
3. Себестоимость продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	56328	35113	26273	46,64
4. Коммерческие расходы, тыс.руб.	54	-	3	5,56
5. Управленческие расходы, тыс.руб.	4686	4495	4096	87,41
6. Прибыль (убыток) от продажи (+,-), тыс. руб.	3750	2640	814	21,71
7. Прибыль (убыток) до налогообложения (+,-), тыс. руб.	11413	2323	791	6,93
8. Чистая прибыль (убыток) (+,-), тыс. руб.	10725	1856	628	5,86
9. Уровень рентабельности (убыточности) деятельности (+,-), %	6,14	6,67	2,68	-

Анализ таблица 2.1 позволяет сделать следующие выводы:

Выручка от продажи продукции (работ, услуг) к 2015 г. уменьшилась на 51,89% и составила 31186 тыс. руб., что говорит об уменьшении валового производства продукции на 65,17%.

Себестоимость продукции (продукции) в 2015 году в сравнении с 2013 годом, уменьшилась на 53,36%, доля себестоимости в структуре выручки также снизилась с 86 % в 2013 году 84% в 2015 г.

Размер чистой прибыли уменьшился на 94,14% за счет уменьшения объема продаж. Для того, чтобы повысить продажи необходимо расширять рынки сбыта либо начать выпускать более востребованные виды продукции.

Важно отметить, что, несмотря на уменьшение уровня рентабельности к 2015 году в 3 раза, организация рентабельна.

Анализ таблицы 2.1 свидетельствует о том, что к 2015 году идет снижение всех экономических показателей организации, но, несмотря на снижение данных показателей, деятельность организации прибыльна.

Экономические показатели деятельности предприятия включают довольно много отдельных компонентов. Анализ экономических показателей деятельности предприятия проводится с целью получения данных об уровне развития предприятия, его эффективности.

Для этого необходимо рассмотреть показатели имеющихся ресурсов: основных средств, а материально-производственной базы, материальных ресурсов трудового потенциала организации, а также показатели рентабельности активов и капитала.

Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 - Показатели эффективности использования ресурсов и капитала организации

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
А. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств				
1. Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	17580	16276	15862	90,23
2. Фондовооруженность, тыс. руб./чел	262	379	429	163,74
3. Фондоемкость, руб.	0,27	0,39	0,05	18,52
4. Фондоотдача, руб.	4,42	2,53	1,65	37,33
5. Рентабельность использования основных средств, %	16,55	1,15	0,77	-

Продолжение таблицы 2.2.

1	2	3	4	5
Б. Показатели эффективности использования трудовых ресурсов				
6. Среднесписочная численность, чел	67	43	37	55,22
7. Затраты труда, тыс. чел.-час. всеми работниками	132	85	73	55,30
8. Производительность труда, тыс. руб./чел	967,43	995,77	842,86	87,12
9. Фонд оплаты труда, тыс. руб.	18124	10099	8673	47,85
10. Выручка на 1 руб. оплаты труда, руб.	3,58	4,18	3,60	101
В. Показатели эффективности использования материальных ресурсов				
11. Материалоотдача, руб.	2,35	2,07	3,26	138,72
12. Материалоемкость, руб.	3,5	0,50	0,37	10,57
13. Прибыль на 1 руб. материальных затрат, руб.	0,14	0,13	0,09	64,29
14. Затраты на 1 руб. выручки от продажи продукции (работ, услуг), руб.	0,80	0,73	0,71	88,75
Г. Показатели эффективности использования капитала				
15. Рентабельность совокупного капитала (активов), %	17,35	2,40	0,73	-
16. Рентабельность собственного капитала, %	234	17,1	5,2	-
17. Рентабельность внеоборотных активов, %	63	12	4	-
18. Рентабельность оборотных активов, %	24,38	3,04	0,90	-

По данным таблицы 2.2 сделаны следующие выводы:

За период с 2013 г. по 2015 г. среднегодовая стоимость основных средств уменьшилась на 9,77% за счет амортизации.

Показатель фондовооруженности увечился на 63,74%. Отсюда видно, что на каждого работника предприятия приходится основных фондов на сумму 429 рублей. В 2013 году фондовооружённость составляла до 262 руб/чел, а в 2015 году увеличилась на 167 руб/чел. Этот показатель применяется для характеристики степени оснащённости труда работающих. Из этого следует, что лучше всего работники предприятия были оснащены основными средствами в 2015 году. Но, следует отметить, что данный показатель увеличился за счет уменьшения среднесписочной численности работников.

Для обобщающей характеристики обеспеченности основными средствами и материальными ресурсами используются показатели фондоемкости и материалоемкости. Они показывают, сколько приходится на производство единицы продукции тех или иных ресурсов.

Как видно из таблицы, фондоемкость в 2015 году уменьшилась на 81,52% в сравнении с 2013 годом. Показатель фондоемкости в 2013 году – составлял 0,27 р. Это означает, что стоимость основных производственных фондов, приходящихся на один рубль произведённой продукции, равна 27 копеек. В 2015 году эта величина уменьшилась до 0,05, то есть стоимость основных производственных фондов, приходящихся на один рубль произведённой продукции, уменьшилась до 0,05 копеек. Показатель фондоотдачи уменьшился на 46,61 %, что говорит об эффективном использовании основных средств уменьшилась.

Оценивая эффективность использования трудовых ресурсов, можно сказать что, затраты труда в 2015 году по отношению 2013 уменьшились на 44,7%, в связи со снижением численности работников. Производительность труда работников уменьшилась к 2015 году на 12,88%. Фонд оплаты труда уменьшился на 51,15%, но при этом выручка на 1 руб. оплаты труда практически не изменилась (рост составил 1%).

Показатель материалоотдачи, увеличился к 2015 на 38,72%, таким образом, на единицу использованного сырья и материала предприятия приходится 3,26 руб. Материалоемкость, к 2015 уменьшилась на 89,42%, что свидетельствует о более эффективном использовании материальных ресурсов. Также заметно сокращение прибыли на 1 руб. материальных затрат на 45,71% и уменьшение затрат на 1 руб. выручки от продажи продукции на 11,25%, скорее всего, благодаря за счет снижения себестоимости продукции и, как следствие, изменения ценовой политики.

Анализ эффективности использования капитала показывает, что рентабельность совокупного капитала сократилась с 17,35% в 2013 году до 0,73% в 2015 году, что является следствием неэффективного использования активов:

запасов, денежных средств. Снижение таких показателей, как рентабельность собственного капитала - с 234% до 52%, рентабельность внеоборотных активов – с 63% до 4%; рентабельность оборотных активов – с 24,38% до 0,90% является следствием неэффективного использования внеоборотных и оборотных активов организации.

Информация о движении денежных средств организации должна предоставить пользователям финансовой отчетности основу для оценки способности организации зарабатывать денежные средства, а также для оценки потребностей организации в использовании имеющихся денежных средств. Кроме того, данная информация должна помочь понять причины различия между чистым доходом и связанными с его получением денежными поступлениями. Наконец, пользователи финансовой отчетности должны оценить влияние инвестиционных и финансовых операций на финансовое положение организации.

Движение денежных средств организации представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Движение денежных средств организации, тыс. руб.

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015г.	2015г. в % к 2013г.
1	2	3	4	5
1. Поступление денежных средств - всего	69467	87829	40191	57,86
в том числе				
а) от текущей деятельности	66467	46329	30041	45,20
б) от инвестиционной деятельности	-	-	-	-
в) от финансовой деятельности	3000	41500	10150	338,33
2. Расходование денежных средств - всего	69062	88304	40006	57,93
в том числе:				
а) в текущей деятельности	69062	84607	39964	57,87
б) в инвестиционной деятельности	-	-97	-42	-
в) в финансовой деятельности	-	-3600	-	-

Продолжение таблицы 2.3

1	2	3	4	5
3. Чистые денежные средства - всего	405	-475	185	45,68
в том числе:	-2595	-38279	-9923	382
а) от текущей деятельности	-	97	-42	-
б) от инвестиционной деятельности	3000	37900	10150	338
в) от финансовой деятельности	505	30	215	42,57
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода				

В результате анализа движения денежных средств выявлено, что поступлений денежных средств в 2015 году было меньше, чем в 2013 году на 42,14%. Наибольшее поступление - от финансовой деятельности, что составило 238% в 2015 году. Расходование денежных средств к 2015 году уменьшилось на 42,13%, причем это были расходы в текущей деятельности организации.

Таким образом, чистые денежные средства уменьшились на 45,68% в 2015 году в сравнении с 2013 годом, и, как следствие этого, остаток денежных средств на конец 2015 года уменьшился на 57,42%.

Для комплексной оценки платежеспособности организации в таблице 2.4 рассмотрим финансовые коэффициенты ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости.

Таблица 2.4 – Показатели ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации

Показатели	Нормальное ограничение	На конец года			2015г. в % к 2013г.
		2013г.	2014 г.	2015г.	
1	2	3	4	5	6
1. Коэффициент покрытия (текущей ликвидности)	$\geq (0,2 \div 0,5)$	0,922	0,917	0,980	106,29
2. Коэффициент абсолютной ликвидности	≥ 2	0,008	0,001	0,003	37,5
3. Коэффициент быстрой ликвидности (промежуточный коэффициент покрытия)	≥ 1	0,019	0,037	0,035	184
4. Наличие собственных оборотных средств, тыс. руб.	-	-4775	-5983	-1522	31,87

Продолжение таблицы 2.4.

1	2	3	4	5	6
5. Общая величина основных источников формирования запасов и затрат, тыс. руб.	-	56535	65391	74945	132,56
6. Излишек (+) или недостаток (-), тыс. руб.:					
а) собственных оборотных средств	-	-60000	-68555	-73668	122,78
б) общей величины основных источников для формирования запасов и затрат	-	1310	2819	2796	213,44
7. Коэффициент автономии (независимости)	$\geq 0,5$	0,140	0,141	0,140	-
8. Коэффициент соотношения заемных и собственных средств	≤ 1	6,167	6,044	6,149	99,71
9. Коэффициент маневренности	$\geq 0,5$	-0,480	-0,506	-0,122	25
10. Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования	$\geq 0,1$	-0,086	-0,096	-0,021	24,42
11. Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств	≥ 1	0,162	0,165	0,163	101,88
12. Коэффициент финансовой зависимости	$\leq 1,25$	7,2	7	7	97,22

Анализ, показателей ликвидности, платежеспособности и финансовой устойчивости организации позволил сделать следующие выводы.

Коэффициент покрытия (текущей ликвидности) к 2015 году вырос на 6,29% в сравнении с 2013 годом и составил 0,98, что соответствует низкой платежеспособности, несмотря на его рост. Значение коэффициента показывает, что оборотные активы (деньги, задолженность контрагентов запасы), которые могут быть обращены в деньги меньше обязательств на ближайший год. Даже если будут распроданы по учетным ценам все запасы, получена от контрагентов вся задолженность и прибавлены к этому денежные средства на счетах, то полученной суммы не хватит для уплаты краткосрочных обязательств. Такая ситуация несет риск утраты платежеспособности.

Коэффициент абсолютной ликвидности в 2015 году составил 0,003, что свидетельствует о его уменьшении по сравнению с 2013 годом на 62,5%. Значение коэффициента показывает долю кредиторской задолженности, которую можно погасить за счет имеющихся денежных средств. Текущее значение говорит о низкой платежеспособности.

Коэффициент быстрой ликвидности увеличился на 84% к 2015 году в сравнении с 2013 годом и составил 0,035, что соответствует низкой платежеспособности. Значение коэффициента показывает, что деньги и другие наиболее ликвидные оборотные активы (задолженность контрагентов), которые могут быть обращены в деньги, значительно меньше краткосрочных обязательств.

Наличия собственных оборотных средств у организации нет. Общая величина собственных источников формирования запасов и затрат к 2015 году увеличилась на 32,56%. У организации существует недостаток собственных оборотных средств, который к 2015 году увеличился на 22,78%, но несмотря на это выявлен излишек общей величины основных источников для формирования запасов и затрат, который увеличился к 2015 году на 113%.

Коэффициент автономии (независимости) организации составляет 0,14. Значение коэффициента показывает, что доля собственных средств в источниках формирования составляет 14%, остальное – заемные средства. Доля собственных средств меньше значений, которые считаются приемлемым при оценке кредитоспособности. Показатель указывает на низкую финансовую устойчивость

Коэффициент соотношения заемных и собственных средств показывает, сколько заемных средств приходится на единицу собственного капитала. Данный коэффициент в динамике к 2015 году практически не изменился, его значение более 1, что свидетельствует о преобладании заемных средств над собственными. То есть, финансовое состояние неустойчивое, присутствует риск неплатежеспособности и банкротства из-за высокой концентрации заемного капитала.

Коэффициент маневренности показывает степень ликвидности финансовых средств (способности трансформироваться в какие-либо иные активы) финансовых средств, принадлежащих организации. Он имеет отрицательное значение. Коэффициент маневренности с отрицательным значением означает низкую финансовую устойчивость в сочетании с тем, что средства вложены в медленно реализуемые активы (основные средства), а оборотный капитал сформирован за счет заемных средств.

Коэффициент обеспеченности собственными источниками финансирования в 2013 году был близок к нормативному значению 0,1, но к 2015 году снизилось на 77,78% и составил 0,122. Отрицательное значение этого показателя показывает отсутствие у организации собственного оборотного капитала, что означает формирование всей суммы оборотных средств, а в некоторых случаях даже части внеоборотных активов за счет заемных источников

Коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств имеет значение менее 1. Он показывает, что хозяйствующий субъект в большей мере финансируется за счет привлеченных средств, значение коэффициента ниже оптимального и в динамике незначительно увеличился на 0,6%.

Коэффициент финансовой зависимости больше нормативного в 7 раз, что говорит об увеличении заемных средств в финансировании организации.

Таким образом финансовое состояние организации по данным таблицы 2.4 можно считать неустойчивым, что характеризуется наличием низкой платежеспособности и зависимостью от заемных средств.

2.2 Анализ доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации

Для получения более полной информации о доходах и расходах от обычных видов деятельности рассмотрим их структуру и динамику (таб.2.5., таб.2.6)

Таблица 2.5 – Структура и динамика доходов от обычных видов деятельности

Показатели	2013 г.	Доля, %	2014 г.		2015г.		2015г. в % к 2013г.
	Тыс. руб		Тыс.руб	Доля,%	Тыс.руб	Доля,%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продаж	64818	100	42248	100	31186	100	48,11
В том числе:							
1. От продаж собственной продукции, услуг:	64818	100	42208	99,91	30159	96,71	46,53
- от продажи собственной продукции	59875	92,37	36710	86,89	26061	83,57	44,64
- от услуг по механической обработке	89	0,14	850	2,01	355	1,14	398,88
- от услуг по ковке	4798	7,40	4591	10,87	3903	12,52	81,35
- от прочих услуг (транспортные, покраска, рубка, резка)	56	0,09	57	0,13	200	0,64	357,14
2. От продажи покупных товаров	-		40	0,09	667	2,14	100

На основе произведенных расчетов можно сказать, что доходы организации к 2015 году в сравнении с 2013 г. снизились на 52%. Наибольший удельный вес в доходах занимает выручка от продаж собственной продукции, услуг – 100% в 2013 г., 99,91,% в 2014 г., 96,71% в 2015 г. Следует отметить, что наблюдается рост выручки от услуг по механической обработке и прочих услуг (транспортные, покраска, рубка, резка). Доля покупных товаров в общей выручке незначительна.

Структура и динамика расходов от обычных видов представлена в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Анализ структуры расходов от обычных видов деятельности

Показатели	2013 г.		2014 г.		2015г.		2015г. в % к 2013г.
	Тыс. руб	Доля, %	Тыс.р уб	Доля,%	Тыс.ру б	Доля,%	
1	2	3	4	5	6	7	8
Итого расходов	61068	100	39608	100	30372	100	49,73
В том числе, Себестоимость продаж	56328	92,24	35113	88,65	26273	86,50	46,64
Коммерческие расходы	54	0,09	-	-	3	0,001	5,56
Управленческие расхо- ды	4686	7,80	4495	11,35	4096	13,49	84,41

В таблице 2.6 содержатся данные, характеризующие структуру расходов от обычных видов деятельности, из которых следует, что наибольший удельный вес составляет себестоимость продаж – 86,50-92,24% от их суммы, коммерческие расходы менее 1%; управленческие расходы в диапазоне от 7,80 до 13,49%. Общие расходы по обычным видам деятельности к 2015 году уменьшились почти в 2 раза – на 50,27%.

Для оценки резервов повышения эффективности производства необходимо провести факторный анализ прибыли от продаж. Данный факторный анализ прибыли может служить обоснованием для принятия управленческого решения

Таблица 2.7 – Исходные данные для факторного анализа прибыли от реализации отдельных видов продукции, оказания услуг в ООО «ИжТехМаш»

Показатель	Вид продукции, услуг		
	Мотолебед- ка «Бычок»	Соединение БРС	Звезды
1	2	3	4
1. Количество реализованной продукции шт:			
2014 г.	988	4697	3623
2015 г.	605	1709	4803

Продолжение таблицы 2.7

1	2	3	4
2. Себестоимость единицы реализованной продукции, руб.:			
2014 г.	12480,13	952,60	144,81,
2015 г.	12599,50	960,41	287,88
3. Цена реализации единицы продукции, тыс.руб.:			
2014 г.	15633,81	1246,95	225,79
2015 г.	18916,53	1207,98	413,91

На основании данных таблицы 2.7. проведем факторный анализ прибыли от реализации продукции по основным видам продукции.

На отклонение прибыли полученной от реализации основных видов продукции оказывают влияние следующие факторы:

- объем реализованной продукции;
- структура реализованной продукции;
- себестоимость реализованной продукции;
- реализационные цены.

1. Затраты в базисном периоде (2014 г.)

$$\Sigma Z_0 = q_0^1 c_0^1 + \dots + q_0^n c_0^n \quad (1)$$

ΣZ_0 - затраты в базисном периоде;

q_0 - количество реализованного, какого-либо продукта в базисном периоде;

c_0 - себестоимость единицы, какого-либо продукта в базисном периоде;

$$\Sigma Z_0 = 988 \times 12480,13 + 4697 \times 952,60 + 3623 \times 144,81 = 1732\,977,27 \text{ руб.}$$

2. Затраты в фактическом периоде (2015 г.)

$$\Sigma Z_\phi = q_\phi^1 c_\phi^1 + \dots + q_\phi^n c_\phi^n \quad (2)$$

ΣZ_ϕ - затраты в фактическом периоде;

q_ϕ - количество реализованного, какого-либо продукта в фактическом периоде;

c_ϕ - себестоимость единицы, какого-либо продукта в фактическом периоде;

$$\Sigma Z_\phi = 605 \times 12599,50 + 1709 \times 960,41 + 4803 \times 287,88 = 10646725,83 \text{ руб.}$$

3. Условные затраты

$$\Sigma Z_{\text{всл}} = q_{\phi}^1 c_0^1 + \dots + q_{\phi}^n c_0^n \quad (3)$$

$\Sigma Z_{\text{всл}}$ - затраты условные, рассчитанные при фактическом объеме реализации и базисной себестоимости;

$$\Sigma Z_{\text{всл}} = 605 \times 12480,13 + 1709 \times 952,60 + 4803 \times 144,81 = 9873994,48 \text{ руб.}$$

4. Денежная выручка в базисном периоде (2014 г.)

$$\Sigma ДВ_0 = q_0^1 u_0^1 + \dots + q_0^n u_0^n \quad (4)$$

$\Sigma ДВ_0$ - денежная выручка в базисном периоде;

u_0 - цена реализации единицы, какого либо продукта в базисном периоде;

$$\Sigma ДВ_0 = 988 \times 15633,81 + 4697 \times 1246,95 = 3623 \times 225,79 = 22121165,60 \text{ руб.}$$

5. Денежная выручка в фактическом периоде (2015 г.)

$$\Sigma ДВ_{\phi} = q_{\phi}^1 u_{\phi}^1 + \dots + q_{\phi}^n u_{\phi}^n \quad (5)$$

$\Sigma ДВ_{\phi}$ - денежная выручка в фактическом периоде;

u_{ϕ} - цена реализации единицы, какого либо продукта в фактическом периоде;

$$\Sigma ДВ_{\phi} = 605 \times 18916,53 + 1709 \times 1207,98 + 4803 \times 413,91 = 15496948,20 \text{ руб.}$$

6. Денежная выручка условная

$$\Sigma ДВ_{\text{всл}} = q_{\phi}^1 u_0^1 + \dots + q_{\phi}^n u_0^n \quad (6)$$

$\Sigma ДВ_{\text{всл}}$ - денежная выручка условная, рассчитанная при фактическом объеме реализации и базисной цене реализации;

$$\Sigma ДВ_{\text{всл}} = 605 \times 15633,81 + 1709 \times 1246,95 + 4803 \times 225,79 = 12673961,97 \text{ руб.}$$

7. Прибыль в базисном периоде (2014 г.)

$$\Sigma П_0 = \Sigma ДВ_0 - \Sigma Z_0 \quad (7)$$

$\Sigma П_0$ - прибыль, полученная от реализации продукции в базисном периоде;

$$\Sigma П_0 = 22121165,60 - 17329377,27 = 4791788,33 \text{ руб}$$

8. Прибыль в фактическом периоде (2015 г.)

$$\Sigma П_{\phi} = \Sigma ДВ_{\phi} - \Sigma Z_{\phi} \quad (8)$$

$\Sigma П_{\phi}$ - прибыль в фактическом периоде

$$\Sigma П_{\phi} = 15496948,20 - 10646725,83 = 4850222,37 \text{ руб.}$$

9. Прибыль условная

$$\Sigma P_{\text{усл}} = \Sigma ДВ_{\text{усл}} - \Sigma З_{\text{усл}} \quad (9)$$

$\Sigma P_{\text{усл}}$ - прибыль условная;

$$\Sigma P_{\text{усл}} = 12673961,97 - 9873994,4 = 2799967,49 \text{ руб.}$$

10. Отклонение прибыли

$$\Delta П = \Sigma П_{\phi} - \Sigma П_0 \quad (10)$$

$$\Delta П = 4850222,37 - 4791788,33 = 58 \text{ тыс. руб}$$

11. Отклонение в прибыли за счет изменения объема реализованной продукции

$$\Delta П_Q = \left(\frac{\Sigma З_{\text{усл}}}{\Sigma З_0} - 1 \right) \cdot \Sigma П_0 \quad (11)$$

$$\Delta П_Q = (9873994,48 : 17329377,27 - 1) \times 4791788,33 = - 2060 \text{ тыс.руб.}$$

12. Отклонение прибыли за счет изменения структуры реализованной продукции

$$\Delta П_{\text{СТР}} = \Sigma P_{\text{усл}} - \Sigma П_0 - \Delta П_Q \quad (12)$$

$$\Delta П_{\text{СТР}} = 2799967,49 - 4791788,33 = 69 \text{ тыс руб.}$$

13. Отклонение прибыли за счет изменения себестоимости реализованной продукции

$$\Delta П_C = \Sigma З_{\text{усл}} - \Sigma З_{\phi} \quad (13)$$

$$\Delta П_C = 9873994,48 - 10646725,83 \text{руб.} = - 773 \text{ тыс. руб.}$$

14. Отклонение прибыли за счет изменения реализационных цен

$$\Delta П_{\text{ц}} = \Sigma ДВ_{\phi} - \Sigma ДВ_{\text{усл}} \quad (14)$$

$$\Delta П_{\text{ц}} = 15496948,20 - 12673961,97 = 2823 \text{ тыс. руб.}$$

Результаты расчетов факторного анализа прибыли от реализации отдельных видов продукции, работ, услуг представлены в таблице 2.8.

Таблица 2.8 – Результаты расчетов факторного анализа прибыли от реализации отдельных видов продукции, работ, услуг

Показатель	Значение показателя
1	2
Отклонение прибыли, в 2015 г. от 2014 г., ±тыс. руб.	59
В том числе за счет изменения:	
- объема реализованной продукции	-2060
- структуры реализованной продукции	69
- себестоимости единицы реализованной продукции	-773
- реализационных цен	2823

На основании данных таблицы 2.8 можно сделать вывод, что прибыль от продажи продукции увеличилась на 59 тыс.руб главным образом за счет увеличения реализационных цен. Основным фактором, оказавшим влияние на увеличение прибыли от продаж является повышение реализационных цен уменьшение объема и структуры реализованной продукции и увеличение ее себестоимости. Значительное снижение прибыли произошло из-за уменьшения объема реализованной продукции (на 2060 тыс.руб), а также вследствие увеличения себестоимости единицы продукции (на 773 тыс.руб.)

На отклонение прибыли полученной от реализации отдельно взятой продукции или услуги оказывают влияние следующие факторы:

- объем реализованного продукта;
- себестоимость реализованного продукта;
- цена реализации.

Расчеты проведем по следующим формулам.

Найдем отклонение в прибыли

$$\Delta P = P_1 - P_0 \quad (15)$$

В том числе за счет изменения:

а) объема реализованного продукта;

$$\Delta P_q = (q_\phi - q_0) \cdot (u_0 - c_0)$$

б) себестоимости реализованного продукта;

$$\Delta П_c = (c_0 - c_\phi) \cdot q_\phi$$

в) цены реализации

$$\Delta П_\pi = (u_\phi - u_0) \cdot q_\phi$$

Таблица 2.9 - Результаты расчетов факторного анализа прибыли от реализации продукции и услуг (по основным видам)

Показатель	Вид продукции, услуг		
	Мотолебедка «Бычок»	Соединение БРС	Звезды
1	2	3	4
Отклонение прибыли, в 2015 г. от 2014 г., ±тыс. руб.	707	-960	312
В том числе за счет изменение			
- объема реализованной продукции	-1207	-879	96
- себестоимости единицы реализованной продукции	-72	-15	-687
- реализационных цен	1986	-66	903

В таблице 2.9 приведены данные факторного анализа прибыли от реализации основной продукции. По настоящим данным можно сделать вывод, что прибыль от реализации мотолебедки «Бычок» 2015 году увеличилась на 707 тыс.руб. На это оказало влияние увеличение реализационной цены, которая увеличила прибыль на 1986 тыс.руб. За счет увеличения себестоимости единицы продукции прибыль уменьшилась 72 тыс. руб., а также из-за уменьшения объема реализованной продукции прибыль уменьшилась на 1207 тыс. руб. Таким образом наибольшее влияние на изменение прибыли от реализации мотолебедки «Бычок» оказало повышение реализационных цен.

От продажи изделий «Соединение БРС» организация получила убыток 960 тыс. руб., главным образом за счет уменьшения объема продаж.. Главным фактором повлиявшим на получение убытка является уменьшение объема продаж. Немаловажным фактором в убыточности данного вида продукции является

ся повышение себестоимости единицы продукции и снижение реализационных цен.

Прибыль реализации изделий «Звезда» увеличилась на 312 тыс.руб несмотря на то, что себестоимость единицы продукции уменьшила прибыль на 687 тыс. руб. увеличение объема реализованной продукции привело к увеличению прибыли на 96 тыс. руб.

Таким образом, несмотря на уменьшение прибыли в 2015 году, главным образом за счет уменьшения объема продукция, организация прибыльна.

2.3 Современное состояние учета и контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности в организации

Для эффективной деятельности предприятия, повышения уровня рентабельности, увеличения его активов необходима хорошо разработанная система управления, важнейшим элементом которой выступает внутривоздушный контроль. Руководство предприятия несет ответственность за разработку и фактическое внедрение системы внутреннего контроля.

Если система внутривоздушного контроля будет успешно функционировать, это позволит сократить расходы на проведение внешнего аудита.

Эффективная система бухгалтерского учета обеспечивает правильную оценку, классификацию и соотношение процедур по сбору, регистрации, обработке данных об активах и хозяйственных операциях предприятия.

Организация для осуществления постановки бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации и органов, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, самостоятельно формирует учетную политику, исходя из

своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности.

Бухгалтерский учет в ООО «ИжТехМаш» осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером.

Бухгалтерский учёт на предприятии ведётся с применением компьютерной программы 1С: «Предприятие 8.3», в соответствии с рабочим планом счетов, разработанным на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета, рекомендуемого организациям к использованию Приказом Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 г. N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению».

Отражение фактов хозяйственной деятельности производится с использованием принципа временной определенности, который подразумевает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Регистры бухгалтерского учёта, составленные автоматизированным способом, выводятся на бумажный носитель по окончании отчётного периода, а также по мере необходимости и по требованию проверяющих органов.

Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учёта являются:

- наименование регистра;
- наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учёта;

- величина денежного измерения объектов бухгалтерского учёта с указанием единицы измерения;
- наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Лицами, имеющие право подписывать первичные учётные документы, являются:

- директор,
- главный бухгалтер,
- другие лица, уполномоченные доверенностями или приказами.

В целях обеспечения необходимого качества ведения бухгалтерского учёта организация ведёт документооборот в соответствии с графиком документооборота, утвержденным руководителем.

Обычным видом деятельности для ООО «ИжТехМаш» является производство товарной продукции, предоставление работ и оказание услуг, приобретение и продажа товаров.

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от реализации товарной продукции, выполненных работ, услуг.

Выручка признается в том отчетном периоде, в котором организация признает задолженность покупателя согласно условиям договора, независимо от фактического поступления средств или иного имущества и (или) имущественных прав в оплату за отгруженную продукцию.

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

Доходы и расходы по обычным видам деятельности в ООО «ИжТехМаш» формируются на активно-пассивном счете 90 «Продажи». Доходы по обычным видам деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 01

«Выручка». Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи» на субсчетах 90.02 «Себестоимость продаж», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07 «Расходы на продажу», 90.08 «Управленческие расходы».

Учет реализации осуществляется по методу начисления по кредиту счета 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- товарам;
- услугам по перевозке грузов
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям.

При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов⁴³ «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи».

Выручка от продажи продукции является объектом налогообложения. ООО «ИжТехМаш» находится на общей системе налогообложения, поэтому уплачивает налог на добавленную стоимость (НДС), который учитывается на счете 90.3 «Налог на добавленную стоимость».

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, приобретением и продажей товаров.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежном выражении или иной форме или величине кредиторской задолженности. Основная группа расходов ООО «ИжТехМаш» - расходы, связанные с производством и реализацией. Она состоит из четырех подгрупп: материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы амортизации и прочие расходы.

К материальным расходам относятся:

- покупное сырье и материалы для производства;
- материалы, необходимые для подготовки к продаже (упаковка, этикетки и др.);
- комплектующие и полуфабрикаты для обработки;
- топливо, вода и э/энергия для технологических целей;
- инвентарь и другое неамортизируемое имущество;

По способу включения в себестоимость продукции затраты для целей бухгалтерского учета группируются на прямые и косвенные.

Прямые затраты - это расходы, связанные с производством отдельных видов продукции, которые могут быть непосредственно (прямо) включены в их себестоимость. Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, отражаются по дебету счета 20 «Основное производство». К ним относятся:

- материальные затраты, непосредственно связанные с производством продукции;
- расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несча-

стных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда;

- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве продукции,

- прочие расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в конце каждого квартала в дебет счета 20 «Основное производство». Поскольку ООО «ИжТехМаш» применяет метод учета затрат «директ-костинг», то расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», в конце каждого квартала подлежат списанию на себестоимость продаж, минуя себестоимость готовой продукции в дебет счета 90 «Продажи».

На счете 44 «Расходы на продажу» учитываются коммерческие расходы, связанные с продажей готовой продукции. В их составе учитываются:

- расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;

- расходы по доставке продукции до пункта, обусловленного договором, расходы по погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства;

- комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;

- расходы по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи;

- расходы на рекламу;

- представительские расходы;

- другие аналогичные по назначению расходы.

Суммы расходов, учтенные на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к продаже собственной готовой продукции товаров и т.п., ежеквартально полностью списываются в дебет счета 90 «Продажи».

Затраты на издержки производства относятся на тот период, когда они были фактически произведены, независимо от времени их оплаты.

Все операции по учету расходов, при осуществлении торговой деятельности учитываются на счете 44 с последующим списанием в дебет счета 90 «Продажи».

Согласно рабочего плана счетов ООО «ИжТехМаш» к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета:

- 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения»;

- 90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения»;

- 90.03 «Налог на добавленную стоимость»;

- 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения»;

- 90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения»;

Субсчета 90.01.2, 90.02.2, 90.0.7.2, 90.08.2 относятся к деятельности с особым порядком налогообложения и не используются, несмотря на их наличие в рабочем плане счетов

На субсчете 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. По кредиту счета отражают суммы поступления средств от основного вида деятельности предприятия: продажа товаров, оказание услуг, выполнение работ. При возврате средств покупателю (заказчику) проводится списание по счету 90.01.1. По итогам отчетного года при реформации баланса осуществляется списание средств с субсчета 90.01.1 для определения финансового результата. Счет корреспондирует по дебету со счетами 50.01 «Касса организации», 51 «Расчетные счета», 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами». По кредиту счет корреспондируется со счетом 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж».

На субсчете 90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения» признана выручка. Субсчет 90.02.1 используют для обобщения информации об операциях по себестоимости от продаж. На счете отражают суммы себестоимости по основным видам деятельности: продукция собственного производства и полуфабрикаты, услуги. Основанием для осуществления проводок по субсчету 90.02.1 является калькуляция себестоимости. Субсчет 90.02.1 корреспондируется по дебету со счетом 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж», по кредиту со счетами 20.01 «Основное производство», 43 «Готовая продукция».

На субсчете 90.03 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика). Проводки по счету осуществляются по факту оказанных услуг, выполненных работ, отгруженной продукции. Поступление

средств от заказчика отражается по кредиту субсчета 90.03. Основанием для проведения сумм по субсчету 90.03 является счет-фактура. Счет корреспондирует по дебету со счетом 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж», по кредиту с субсчет 68.02 «Налог на добавленную стоимость».

На субсчете 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения» осуществляется учет расходов на продажу: расходы на затаривание и упаковку продукции, услуги доставки и рекламные услуги. Субсчет 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения» корреспондируется по дебету со счетом 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж, по кредиту со счетом 44-02 «Коммерческие расходы в организациях осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность».

На субсчете 90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения» учитываются общехозяйственные расходы, которые в учетной политике организации признаются в полном объеме расходами по обычным видам деятельности (списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы»). На субсчете 90.08.1 учитываются расходы на управление организацией, которые не связаны с основным производственным процессом. На субсчете 90.08.1 отражаются суммы расходов на содержание управленческого персонала (руководители и менеджеры высшего звена), амортизации необоротных активов административного назначения, аренду помещений, используемых в общехозяйственных целях, а также для обобщения информации о консультационных, информационных, аудиторских и прочих административных расходах. Субсчет 90.08.1 корреспондируется по дебету со счетом 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж, по кредиту со счетом 44.02 «Коммерческие расходы в организациях осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность».

Субсчет 90.09 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения», 90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения», 90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения», 90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения» и кредитового оборота по субсчету 90.01 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи, оказания услуг за отчетный месяц. Этот финансовый результат в конце каждого года (заключительными оборотами) списываются с субсчета 90.09 «Прибыль (убыток) от продаж». Таким образом, синтетические счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Первичный бухгалтерский учет, оформление документов по реализации продукции, оказанию услуг в организации осуществляются с применением форм первичной документации существующих в программном обеспечении. Состав и характеристика применяемых в ООО «ИжТехМаш» первичных документов для учета реализации представлен в таблице 2.10.

Таблица 2.10 – Первичные документы по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности и их характеристика

№ п/п	Документ	Характеристика
1	2	2
1	Товарно-транспортная накладная (форма 1-Т)	<p>Предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей и расчетов за их перевозки автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная (ТТН) выписывается в четырех экземплярах:</p> <ul style="list-style-type: none"> - первый – остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей; - второй, третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя, вручаются водителю; <p>Второй – сдается водителем грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза; третий и четвертый экземпляры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузополучателя, сдаются организации – владельцу автотранспорта. Третий экземпляр, служащий основанием для расчетов, организация – владелец автотранспорта прилагает к счету за перевозку и высылает плательщику – заказчику автотранспорта, а четвертый – прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю.</p> <p>Документ оформляется подписями работников, ответственных за перевозку, отпустивших продукцию к доставке и принявших после доставки</p>
3	Приходный ордер М-4	<p>Применяется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки. Приходный ордер в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления ценностей на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество ценностей.</p>
4	Накладная на отпуск материалов на сторону М-15	<p>Оформляется при отпуске материалов сторонним организациям или подразделениям своей организации, а также при выбытии материалов в результате их продажи. Накладная выписывается в двух экземплярах: первый передают на склад (как основание для отпуска ТМЦ); второй – получателю ТМЦ.</p>
5	Акт оказания услуг	<p>Документ, который подтверждает факт оказания услуги, её стоимость и сроки выполнения. Акт обязательно подписывают две стороны: заказчик и исполнитель – это необходимо, чтобы подтвердить соответствие оказанной услуги условиям договора.</p>
6	Счет-фактура	<p>Предназначен для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров к вычету НДС. Оформляется в момент отгрузки. Подписывает ее руководитель организации и главный бухгалтер</p>

Ввод информации в бухгалтерскую программу осуществляется на основании первичных бухгалтерских документов: товарных накладных ТОРГ-12, товарно-транспортных накладных 1-Т, приходных ордеров М-4 и т.д. Таким образом, в течение года вводятся хозяйственные операции, а по окончании отчетного периода на основании этих данных формируются соответствующие синтетические отчеты. Основным синтетическим регистром, отражающим учет по счету 90 «Продажи» является Журнал регистрации хозяйственных операций учета доходов и расходов по обычным видам деятельности.

Таблица 2.11 - Журнал регистрации хозяйственных операций учета доходов и расходов по обычным видам деятельности за декабрь 2015 г.

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Сумма в тыс. руб.	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
			дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6
1.	Признана выручка от реализации собственной продукции	1985,48	62.01	90.01.1	Накладная на отпуск продукции, счет-фактура
2	Признана выручка от оказанных услуг по ковке	295,14	62.01	90.01.1	Акт выполненных услуг, счет-фактура
3	Признана выручка от оказанных услуг по механической обработке	28,16	62.01	90.01.1	Акт выполненных услуг, счет-фактура
4	Признана выручка от оказанных услуг по покраске	8,45	62.01	90.01.1	Акт выполненных услуг, счет-фактура
5.	Списана фактическая себестоимость реализованной-собственной продукции	735,25	90.02.1	43	Бухгалтерская справка
6	Списана фактическая себестоимость оказанных услуг по ковке	98,12	90.02.1	20	Бухгалтерская справка
7	Списана фактическая себестоимость оказанных услуг по механической обработке	17,13	90.02.1	20	Бухгалтерская справка
8	Списана фактическая себестоимость оказанных услуг по покраске	6,31	90.02.1	20	Бухгалтерская справка
9	Начислен НДС с выручки от продажи собственной продукции, услуг	417,10	90.03	68.02	Счет-фактура

Продолжение таблицы 2.11

1	2	3	4	5	6
10	Списаны расходы на продажу	1,0	90.07.1	44	Бухгалтерская справка
11	Списаны управленческие расходы	341,33	90.08.1	26	Бухгалтерская справка
12.	Отражен финансовый результат от обычных видов деятельности	700,99	90.09	99	Бухгалтерская справка
13.	Закрытие субсчета 90.01.1 «Выручка»	36799,48	90.01.1	90.09	Бухгалтерская справка
14.	Закрытие субсчета 90.02.1 «Себестоимость»	26273,00	90.09	90.02.1	Бухгалтерская справка
15	Закрытие субсчета 90.03 «Налог на добавленную стоимость»	5613,48	90.09	90.03	Бухгалтерская справка
16	Закрытие субсчета 90.07.1 «Расходы на продажу»	3,00	90.09	90.04	Бухгалтерская справка
17.	Закрытие субсчета 90.08.1 «Управленческие расходы»	4096	90.09	90.04	Бухгалтерская справка

В бухгалтерской программе также есть возможность сформировать оборотно-сальдовую ведомость, карточку счета 90, главную книгу, обороты счета, сводные проводки, а также возможно формирование такого регистра как анализ счет 90 «Продажи», в котором содержится информация об остатках на начало периода и на конец периода, представлена развернутая информация по счетам, обороты за период. Затем вся информация из анализа счета переносится в оборотно-сальдовую ведомость и в главную книгу

Из оборотно-сальдовой ведомости формируется бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах путем расчета сальдо по бухгалтерским счетам и перенесение их в отчет. По оборотно-сальдовой ведомости можно проверить наличие арифметических ошибок в бухгалтерских записях.

Внутрихозяйственный контроль за деятельностью в ООО «ИжТехМаш» возлагается на главного бухгалтера.

Основными функциями главного бухгалтера в ООО «ИжТехМаш» являются:

- ведение наблюдений за событиями, изучение их сущности, определение их как экономических явлений, отражение взаимосвязи процессов и операций;
- обобщение в систему учета экономических процессов, подлежащих учету, классификации их по группам путем их регистрации;
- составление бухгалтерской финансовой отчетности, подготовка специальных обзоров.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведения бухгалтерского учета, своевременное предоставление полной бухгалтерской отчетности, обеспечивает выполнение разработанной учетной политики, контролирует соблюдение принципа полноты, своевременности и реальности отражения хозяйственных операций на счетах и их обобщении в отчетности, разрабатывает первичные учетные документы, для которых не предусмотрены типовые формы и утверждает их руководителем организации.

Главный бухгалтер определяет порядок проведения инвентаризации, принимает прямое участие в его проведении, в оценке результатов; разрабатывает правила документооборота, технология обработки учетной информации, ее хранение и списание.

Для оценки качества внутрихозяйственного контроля проведем экспресс-контроль бухгалтерского учета в ООО «ИжТехМаш» (Приложение Е).

На основании экспресс-контроля можно сделать вывод, что внутрихозяйственный контроль в организации ведется на среднем уровне, имеется и ряд недостатков в оформлении первичных учетных документов:

- не ведется бухгалтерский учет при приеме и передаче сырья и материалов на давальческой основе;
- некоторые договоры оказания услуг оформлены после выполнения работ;
- некоторые входящие счета-фактуры подписаны за директора и главного бухгалтера уполномоченными лицами поставщика без доверенностей;

Для получения более полной картины внутрихозяйственного контроля необходимо более подробно рассмотреть как ведется контроль за учетом доходов и расходов от обычных видов деятельности.

Целью внутрихозяйственного контроля учета доходов и расходов от обычных видов деятельности является установление соответствия применяемой предприятием методики учета операций по формированию и использованию доходов и расходов нормативным документам, действующим в Российской Федерации. Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Достоверное раскрытие полученных доходов и расходов возможно только при наличии и эффективном применении системы внутреннего контроля за их формированием и проведении соответствующих контрольных процедур в рамках данной системы.

Основными задачами системы контроля являются анализ и установление:

- 1) правильности учета доходов и расходов
- 2) правильности и отражения в учете прибыли от продаж, товаров, работ, услуг
- 3) правильность отражения в учете финансовых результатов.

В рамках внутреннего контроля могут проводиться различные контрольные процедуры: запросы к третьим лицам; опросы работников фирмы, наблюдение за процессом контроля, инспектирование документации и иные. Их проведение очень важно для предотвращения негативных последствий бесконтрольности формирования финансовых результатов: хищений денежных средств, неполноты и недостоверного отражения финансового результата в отчетности, снижение эффективности функционирования компании в целом.

Методические приемы внутрихозяйственного контроля доходов, расходов и результатов деятельности включают исследование деятельности отдель-

ных объектов предприятия, арифметическую проверку определения доходов и результатов, встречную проверку расходов и обоснование доходов на основании экономико-математических расчетов, а также группировки и систематизации выявленных нарушений и недостатков, составление вспомогательных рабочих документов контролеров и актов проверки.

Для выявления слабых и сильных стороны организации внутреннего контроля за доходами и расходами от обычных видов деятельности необходимо провести тестирование данного участка бухгалтерского учета.

Таблица 2.12 – Вопросник для оценки внутреннего контроля учета доходов обычных видов деятельности

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы		
		Нет ответа	да	нет
1	2	3	4	5
1	Контролируется ли реализация продукции персоналу за наличный расчет и реализацию отходов?		+	
2	Заполняются ли пронумерованные транспортные накладные или другие документы на отгрузку?		+	
3	Пронумерованы ли бланки счетов – фактур за реализацию?		+	
4	Утверждаются ли продажи в кредит до отгрузки?			+
5	Обоснованы ли реализационные цены и сроки реализации по договорам?		+	
6	Устанавливаются ли реализационные цены ниже себестоимости?			+
7	Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов – фактур?		+	
8	Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, общей суммы, применении цен, наценок?		+	
9.	Проверяется ли соответствие данных первичного, аналитического и синтетического учета реализации продукции?		+	

Продолжение таблицы 2.12

1	2	3	4	5
10	Имеется ли классификатор по готовой продукции и ее реализации?		+	
11	Имеется ли единая учетная политика по реализации продукции		+	
12	Проверяются ли записи аналитического и синтетического учета реализации и утверждаются ли ответственным бухгалтером?		+	
13	Датируются ли счета – фактуры за реализацию продукции днем отгрузки?		+	
14	Соблюдение графика документооборота по учету продажи продукции		+	

Таблица 2.13 – Вопросник для оценки внутреннего контроля по учету расходов от обычных видов деятельности

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы		
		Нет ответа	да	нет
1	2	3	4	5
1	Соблюдается ли учетная политика в части учета затрат на производство продукции:			
2	- Неизменность выбранного в начале проверяемого периода метода учета затрат, его соответствия нормативным документам - Правильность разграничения и отнесения затрат по отчетным периодам		+	
3	Разработана ли характерная корреспонденция счетов по учету расходов?		+	
4	Проверяется ли правильность составления бухгалтерских проводок по учету расходов?		+	
5	Ведется ли синтетический и аналитический учет по учету расходов?		+	
6	Проверяется ли соответствие данных Главной книги данным баланса?		+	

На основании проведенного тестирования системы внутреннего контроля учета доходов и расходов организации можно утверждать, что действующая система внутреннего контроля в основном отвечает установленным требовани-

ям учета проводимых операций по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности. Внутренний контроль в организации ООО «ИжТехМаш» находится на среднем уровне. Для повышения качества контроля на данном участке бухгалтерского учета необходимо разработать подробную методику его проведения, что будет рассмотрено нами ниже.

ЗСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ОБЫЧНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ИЖТЕХМАШ»

3.1 Рационализация учета доходов и расходов от обычных видов деятельности организации

Существующая в настоящее время в ООО «ИжТехМаш» организация бухгалтерского учета доходов и расходов от обычных видов деятельности имеет ряд недостатков. Следует отметить, что ООО «ИжТехМаш» производит продукцию ориентированную не только на современную промышленность, выпускающая различные детали и запасные части, но и не крупную мототехнику. В качестве услуг организация производит механическую обработку металлов, кузнечно-прессовые услуги, покраска изделий, резка рубка металла и др.

Синтетический учет доходов и расходов от обычных видов деятельности ведется на счете 90 «Продажи» без конкретной аналитики по видам продукции и услуг, что не дает реально оценить от какого вида продукции и услуг организация получают наибольший доход или убыток.

Поэтому мы предлагаем ввести дополнительную аналитику по счету 90 «Продажи»:

- 90.01.1 – «Выручка»;
- 90.01.1/1 – «Выручка от продажи мототехники»;
- 90.01.1/2 – «Выручка от продажи деталей, изделий собственного производства»;
- 90.01.1/3 – «Выручка от продажи поковок»;
- 90.01.1/4 – «Выручка от продажи услуг по механической обработке»;
- 90.01.1/5 – «Выручка от продажи кузнечно-прессовых услуг»;
- 90.01.1/6 – «Выручка от продажи прочих услуг».
- 90.01.1/7- «Выручка от продажи товаров»

- 90.02.1 – «Себестоимость продаж»;
- 90.02.1/ – «Себестоимость продажи мототехники»;
- 90.02.1/2 – «Себестоимость продажи деталей, изделий собственного производства»;
- 90.02.1/3 – «Себестоимость продажи поковок»;
- 90.02.1/4 – «Себестоимость продажи услуг по механической обработки»;
- 90.02.1/5 – «Себестоимость продаж кузнечно-прессовых услуг»;
- 90.02.1/6 – «Себестоимость продаж прочих услуг»
- 90.02.1/7- «Себестоимость продаж товаров»

По нашему мнению, внесение таких изменений в план счетов организации повысит достоверность и оперативность учетных данных, а также такое выделение субсчетов позволит проследить как реализуется продукция и услуги и уровень их прибыльности.

При экспресс-оценке внутрихозяйственного контроля были выявлены нарушения по заполнению первичных учетных документов:

1. Организацией не учитывались операции по приему и передаче материалов и сырья в переработку в бухгалтерском учете.

2. Не организован бухгалтерский учет на соответствующем счете учета материалов на специально созданном субсчете.

3. Отсутствуют отчеты о переработке сырья

4. Нарушения документального оформления операций с давальческим сырьем: первичные документы: накладные на отпуск материалов на сторону (при передаче материалов в переработку) оформлены не надлежащим образом не содержат пометки: «На давальческих условиях».

Нарушение документального оформления операций с давальческим сырьем может привести к тому, что налоговые органы будут рассматривать передачу давальческих материалов и продукции как безвозмездную передачу, что приведет к пересчету налогов и, соответственно, к штрафным санкциям.

Для правильного оформления операций с давальческим сырьем в бухгалтерском учете мы предлагаем внести изменения в график документооборота (Приложение Ж), дополнив раздел отчетом переработчика об использовании сырья. Форма отчета по использованию материалов законодательно не утверждена, поэтому мы рекомендуем использовать разработанную форму этого документа (Приложение З).

ООО «Ижтехмаш», как переработчику, необходимо организовать отдельный учет собственного и давальческого сырья и операций.

Если переработчик производит продукцию и из давальческого, и из собственного сырья и не организует их отдельный учет, налоговый орган может посчитать, что он необоснованно завышает состав расходов на стоимость давальческого сырья, поэтому доначислит ему налог на прибыль. Давальческие материалы заказчика должны учитываться на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку". Таким образом для отражения в бухгалтерском учете сырья заказчика необходимо делать проводки, приведенные в таблице 2.14.

Таблица 3.1 – Бухгалтерские проводки при отражении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье)

№	Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3	4
1	003	-	Приняты организацией-изготовителем от заказчика по ценам, предусмотренным в договорах материалы (давальческое сырье) для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возврата переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции
Бухгалтерские проводки при отражении сырья и материалов заказчика, возвращенных из переработки (давальческое сырье)			
1	-	003	Списана организацией-изготовителем стоимость возвращенных заказчику переработанного (доработанного) сырья и материалов с указанного забалансового счета

В ходе выполнения сделки по переработке сырья на давальческих условиях должны быть оформлены следующие документы:

- 1) договор на переработку (договор подряда);
- 2) накладная на передачу материалов для переработки;
- 3) отчет переработчика об использовании сырья (составляется в натуральных единицах и содержит сведения о количестве поступившего сырья, количестве и ассортименте полученной продукции, количестве неиспользованного сырья и количестве отходов, в т.ч. возвратных);
- 4) акт приема-передачи выполненных работ (содержит стоимостную оценку затрат на производство по каждому виду полученной продукции);
- 5) накладная на передачу готовой продукции от исполнителя к заказчику.

В качестве рабочего документа предлагаем использовать форму № МХ-18 «Накладная на передачу готовой продукции в места хранения» (утв. Постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999 г. N 66) (Приложение И) и закрепить ее использование в учетной политике.

В договор толлинга (оказание услуги по переработке давальческого сырья) в обязательном порядке следует указать:

- условие о передаче произведенной из давальческого сырья продукции давальцу;
- условие о необходимости возврата остатков давальческого сырья давальцу.

Договор на изготовление продукции с использованием давальческого сырья должен содержать помимо общих положений следующие моменты:

- условия, обеспечивающие возможность контроля расходования материалов на изготовление изделий;
- нормы выхода готовой продукции и отходов;
- порядок использования возвратных отходов и утилизации безвозвратных отходов, а также порядок передачи готовой продукции заказчику.

К договору должна быть приложена калькуляция, подтверждающая количество материала, расходуемого на единицу (партию) изготавливаемой продукции.

К действующим договорам оказания возмездных услуг необходимо составить дополнительные соглашения. При подписании соглашения стороны, помимо наименования и количества передаваемого сырья, следует согласовать существенные условия договора:

- наименование и характеристики готовой продукции, ее соответствие необходимым техническим требованиям и стандартам;
- порядок распределения рисков между сторонами;
- стоимость услуг переработки;
- форма и порядок расчетов;
- сроки исполнения обязательств сторон и ответственность за их нарушение;
- порядок распределения экономии переработчика.

При проверке бухгалтерского учета материалов, переданных ООО «Иж-ТехМаш» в переработку, было выявлено, что не организован бухгалтерский учет на соответствующем счете учета материалов на специально созданном субсчете.

Операции по переработке (доработке) материально-производственных запасов рекомендуем учитывать в бухгалтерском учете проводками, казанными в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Отражение в бухгалтерском учете операций по переработке (доработке) материально-производственных запасов

№	Дебет	Кредит	Содержание операции
1	2	3	4
1	10.7	10.1	Передано сырье переработчику
2	20	10.7	Списано сырье в производство на основании отчета переработчика

Продолжение таблицы 3.2

1	2	3	4
3	20	60	Отражены затраты на переработку сырья на основании акта переработчика
4	19	60	Отражен НДС со стоимости работ по переработке сырья
5	68.02	19	Принят к вычету НДС
6	43	20	Принята к учету готовая продукция

Первичным документом при передаче сырья и материалов в переработку (доработку) является «Накладная на отпуск материалов на сторону» формы № М-15, которая должна содержать отметку «В переработку на давальческой основе» с указанием реквизитов договора.

Данная накладная выписывается в двух экземплярах на основании договоров (контрактов), нарядов и других соответствующих документов и при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке.

Первый экземпляр данной накладной остается на складе давальца как основание для отпуска материалов, а второй передается представителю переработчика.

В накладной должны быть указаны:

- 1) количество передаваемых заказчиком материалов;
- 2) цена и стоимость материалов. При этом сумму НДС указывать не обязательно, так как операция не предусматривает начисление или вычет НДС у сторон;
- 3) основание - реквизиты договора подряда (номер, дата).

Таким образом, в связи с введением новых форм документов, таких как «Отчет по использованию материалов», формы № МХ-18 «Накладная на передачу готовой продукции в места хранения» для учета операций по переработке (доработке) материально-производственных запасов необходимо также дополнить ими график документооборота.

3.2 Совершенствование методики контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности

Правильно организованный внутренний контроль доходов и расходов является предпосылкой эффективного развития любого предприятия, ведь от суммы полученного дохода зависит финансовый результат деятельности.

Совершенствование четкой и последовательной организации внутреннего контроля доходов и расходов является одним из путей повышения эффективности деятельности организации.

Задачами внутреннего контроля доходов и расходов являются:

- Оценка соблюдения законодательных и нормативных актов, регулирующих вопросы формирования доходов и расходов предприятия;
- Оценка постоянства реализации элементов учетно-экономической политики предприятия в части учета доходов и расходов;
- Проверка реальности операций по формированию доходов и расходов;
- Контроль соблюдения договорной дисциплины и правильности оформления первичных документов по учету доходов;
- Контроль цены, предусмотренной договором и обоснованности суммы отклонений от договорной цены;
- Проверка правильности соблюдения применяемого метода определения дохода от продажи продукции, услуг.

Общий план проверки учета доходов и расходов от обычных видов деятельности представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3 – Общий план проверки учета доходов и расходов от обычных видов деятельности ООО «ИжТехМаш»

Организация: ООО «ИжТехМаш»

Руководитель: Очеев А.Н.

Проверяющий: Сафина А.А.

Проверяемый участок учета: Доходы и расходы от обычных видов деятельности

Проверяемый период: с 01.01.2015г. по 31.12.2015 г.

Период проверки: 18.04.2016 – 20.05.2016

№ п/п	Процедура	Период проведения контрольной процедуры	Исполнитель
1	2	3	4
1	Проверка достоверности отражения финансовых результатов от обычных видов деятельности	18.04.2016 – 20.04.2016	Сафина А.А.
2	Сверка данных аналитического учета доходов и расходов от обычных видов деятельности с оборотами и остатками на счетах синтетического учета	21.04.2016 – 22.04.2016	Сафина А.А.
3	Проверка правильности отражения в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг)	25.04.2016-27.04.2016	Сафина А.А.
4	Проверка правильности формирования и отражения на счетах бухгалтерского учета себестоимости продукции, выполненных работ, услуг	28.04.2016 – 06.05.2016	Сафина А.А.
5	Проверка правильности оформления первичных документов по расходам от обычных видов деятельности	07.05.2016 – 11.05.2016	Сафина А.А.
6	Проверка правильности составления бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.	12.05.2016 – 20.05.2016	Сафина А.А.
7	Подготовка письменной информации руководству организации по результатам контроля	23.05.2016-25.05.2016	Сафина А.А.

В таблице 3.4 представлена Программа проверки учета доходов и расходов от обычных видов деятельности ООО «ИжТехМаш»

Организация: ООО «ИжТехМаш»

Руководитель: Очеев А.Н.

Проверяющий: Сафина А.А.

Проверяемый участок учета: Доходы и расходы от обычных видов деятельности

Проверяемый период: с 01.01.2015г. по 31.12.2015 г.

Период проверки: 18.04.2016 – 25.05.2016

Таблица 3.4 - Программа проверки учета доходов и расходов от обычных видов деятельности

№ п/п	Процедура	Дата проверки	Исполнитель	Документы комментарии
1	2	3	4	5
1. Контроль учета доходов				
1.1	Проверка наличия и правильности оформления договоров поставки продукции, выполнения работ, оказания услуг, договоров купли-продажи товаров	18.04-20.04.16	Сафина А.А.	Договоры поставки, товарные накладные, ТТН
1.2	Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи»	21.04.-	Сафина А.А.	первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 90
1.3	Проверка правильности ведения аналитического и синтетического учета по счету 90 «Продажи»	21.04.-	Сафина А.А.	первичные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 90
14	Проверка правильности корреспонденции счетов по счету 90-1 «Выручка»	22.04.16	Сафина А.А.	Регистры учета по счету 90, бухгалтерские справки
1.5	Проверка документального оформления операций продажи продукции (товаров, работ, услуг)	25.04.16	Сафина А.А.	Товарно-транспортные накладные, счета-фактуры
1.6	Проверка достоверности, полноты и своевременности отражения в учете выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг)	26.04.16	Сафина А.А.	Синтетически и аналитические регистры по счету 90
1.7	Проверка соответствия бухгалтерской отчетности выручки от реализации продукции (товаров, работ, услуг) данным синтетического и аналитического учета	27.04.16	Сафина А.А.	ведомости по счету 90
2. Контроль учета расходов				
2.1.	Проверка отражения бухгалтерских записей по учету затрат на производство	28.04.16 – 06.05.16	Сафина А.А.	Регистры учета по счету 20, 25

Продолжение таблицы 3.4.

1	2	3	4	5
2.2.	Проверка правильности оформления первичных документов по расходам организации	07.05.16-11.05.16	Сафина А.А.	Договора, счет-фактуры, выписки банка
2.3	Проверка правильности оценки в учете и отчетности управленческих расходов	12.05.16-17.05.16	Сафина А.А.	Регистры учета по счетам 90.08.1, 26
2.4	Проверка правильности учета коммерческих расходов	18.05.16	Сафина А.А.	Регистры учета по счету 90.07.1, оборотно-сальдовая ведомость по счету 90.07.1, 44
2.5	Проверка правильности формирования расходов от обычных видов деятельности	19.05.16 – 20.05.16	Сафина А.А.	Главная книга, оборотно-сальдовые ведомости по счету 90
2.6	Подготовка письменной информации руководству организации по результатам контроля	23.05-25.05.16	Сафина А.А.	

При осуществлении контроля за доходами и расходами от обычных видов деятельности были выборочно проверено:

- оформление договоров с контрагентами;
- оформление первичных документов по оказанным услугам;
- своевременность отражения реализации услуг;
- правильность документального оформления исчисления НДС по реализации услуг.
- правильность формирования финансового результата от обычных видов деятельности

Результаты проверки оформлены в таблицах 3.5, 3.6, 3.7, 3.8, 3.9, 3.10

Таблица 3.5 - Проверка оформления договоров с контрагентами ООО «ИжТехМаш»

№ договора	Дата заключения	Срок действия	Контрагент	Соответствие типовой форме
1	2	3	4	5
2015-01/12/1	12.01.2015	1 год	ООО «Антей-Нефтемаш»	соответствует
2015-01/12/9	25.03.2015	1 год	ООО «Галактика»	соответствует

Продолжение таблицы 3.5

1	2	3	4	5
2015-01/12/49	24.07.2015	1 год	ИП Марусов А.В.	соответствует

По результатам проверки можно сделать вывод, что договоры оформлены надлежащим образом в соответствии с требованиями законодательно-нормативных актов РФ.

Таблица 3.6 - Проверка первичных документов по оказанным услугам ООО «ИжТехМаш»

Вид документа	Дата и номер	Контрагент	Сумма, руб.
1	2	3	4
Товарная накладная	28.10.15 №67	с ООО «Станко-Ремонт»	25800,00
Счет-фактура	06.10.15 №352	ПАО «Редуктор»	26964,94
Счет-фактура	30.12.15 №478	ООО «Нефтепромкомплект»	205800,00
Спецификация	25.03.15 №1	ООО «Инвестиционная промышленная компания»	99000,00

По результатам проверки нарушений не выявлено.

Таблица 3.7 - Проверка своевременности отражения реализации услуг ООО «ИжТехМаш»

Дата операции	Договор	ТТН		Сумма реализации	Момент отражения реализации		Отклонение
		Дата	Номер		По данным ООО	По данным контролера	
1	2	3	4	5	6	7	8
06.07.15	06.07.15	06.07.15	123	21300,00	06.07.15	06.07.15	-
23.09.15	23.09.15	23.09.15	167	7300,00	23.09.15	23.09.15	

При проверке нарушений не обнаружено.

Таблица 3.8 - Проверка правильности документального оформления исчисления НДС от реализации услуг ООО «ИжТехМаш»

Документ	Дата и номер	Сумма НДС по документу, руб.	Сумма НДС по данным контролера, тыс. руб.	Отклонение, тыс. руб.
1	2	3	4	5
Счет-фактура	12.01.2015 №2	178886,44	178886,44	-

Продолжение таблицы 3.8

1	2	3	4	5
Счет-фактура	13.08.2015 №287	80559,59	80559,59	-

При проверке нарушений не обнаружено.

Для проверки достоверности строки 2110 «Выручка» Отчета о финансовых результатах за Январь – Декабрь 2015 г. выполнена сверка данных отчетности с регистрами бухгалтерского учета (табл.3.9).

Таблица 3.9- Сверка показателей в бухгалтерской отчетности и регистрах учета.

Отчетная форма	Показатели	Код строки отчета	Сумма на конец отчетного периода
1	2	3	4
Отчет о финансовых результатах	Выручка	2110	31 186 000
Сумма в отчетности (руб.)	31 186 000		
Сумма в регистрах учета (руб.)	31 186 000		
Результаты сверки	-		

В результате сверки оборотов по счетам 90.01 «Выручка»; 90.03 «Налог на добавленную стоимость» с показателем 2110 «Выручка» Отчета о финансовых результатах расхождения не установлены.

Для проверки достоверности строк 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы», 2220 «Управленческие расходы» Отчета о финансовых результатах за Январь – Декабрь 2015 г. выполнена сверка данных отчетности с регистрами бухгалтерского учета (табл.3.10)

Таблица 3.10 - Сверка показателей в бухгалтерской отчетности и регистрах учета

Отчетная форма		Показатели	Код строки отчета	Сумма на конец отчетного периода
Отчет о финансовых результатах		Себестоимость продаж	2120	26 273 000
Отчет о финансовых результатах		Коммерческие расходы	2210	3
Отчет о финансовых результатах		Управленческие расходы	2220	4 096 000
Сумма в отчетности (руб.)	30 371 982			
Сумма в регистрах учета (руб.)	30 371 982			
Результаты сверки	-			

В результате сверки оборотов по счетам: 90.02 «Себестоимость продаж»; 90.07 «Расходы на продажу», 90.08 «Управленческие расходы» с показателями Отчета о финансовых результатах 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы»; 2220 «Управленческие расходы» расхождений не установлены.

Тем не менее, при проверке первичных документов были выявлены нарушения, представленные в таблице 3.11.

Таблица 3.11 - Выявленные нарушения в части учета доходов и расходов от обычных видов деятельности

Выявленное нарушение	Документ	Сумма, руб.	Примечания
1	2	3	4
1. На входящей накладной: основание: «Основной договор» – без пометки: «На давальческих условиях»; не указаны реквизиты договора.	- накладная № 67 от 28.10.2015 г. - накладная № 590 от 22.12.2015 г.. - Акт № 590 от 22.12.2015 г.	900,00	При отсутствии в соответствующих первичных документах отметки "В переработку на давальческой основе" налоговые органы могут расценить давальческую операцию как безвозмездную передачу материалов, которая является объектом обложения НДС (ст. 39, пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ)

Продолжение таблицы 3.11

1	2	3	4
<p>2. Первичные документы: накладные на отпуск материалов на сторону (при передаче материалов в переработку) оформлены не надлежащим образом - не содержат пометки: «На давальческих условиях».</p>	<p>- Договоры: (ООО «ИжТехМаш» - Заказчик - «Давалец») - Договор оказания услуг № 02/15 от 10.03.2015г. с ООО «ПромНикель»; -Договор № 12 от 09 января 2015 г. с ООО « ПТО «Прогресс»; - накладная № 30 на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) от 14.04.2015 г. (основание:«Основной договор») – без пометки: «На давальческих условиях».</p>	45000	<p>Если переработчик производит продукцию и из давальческого, и из собственного сырья и не организует их отдельный учет, налоговый орган может посчитать, что он необоснованно завышает состав расходов на стоимость давальческого сырья, поэтому доначислит ему налог на прибыль</p>
<p>В ходе выборочной проверки полученных счетов-фактур, установлены факты подписания документов за руководителя и главного бухгалтера организации - поставщика, уполномоченными лицами поставщика без доверенности</p>	<p>Счет фактуры №46 от 31.03.15, №0000339/5201 от 31.03.15, №30 от 30.03.15, № 29 от 27.03.15, №22 от 04.03.15, № 107 от 26.02.15 №560 от 24.02.15, №11 от 19.02.15, № 24 от 05.06.15,</p>	323 466	<p>Организация вправе принять к вычету «входной» НДС по счету-фактуре, который подписан за руководителя и за главного бухгалтера организации-поставщика одним и тем же лицом. При этом организации следует запросить у поставщика копии документов, согласно которым были делегированы полномочия на подпись за главного бухгалтера и руководителя организации. К таким документам относятся приказ о предоставлении права подписи счетов-фактур и доверенность на право подписи счетов-фактур. В случае отсутствия такой доверенности или приказа, «входной» НДС может быть не принят к вычету</p>

Для повышения качества внутривозвратного контроля предлагаем использовать разработанную нами программу (таблица 3.4.)

Применение предложенной программы контроля учета доходов и расходов от обычных видов деятельности позволит избежать ошибок при заполнении первичных учетных документов и, в дальнейшем, существенных.

После завершения предусмотренных программой контроля процедур нами составлена письменная информация для руководителя организации.

Письменная информация руководству по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности за 2015 год.

В процессе контроля проверены операции по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности. Контроль проводился таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность контролируемой организацией в части указанного раздела учета не содержат существенных искажений, а порядок ведения бухгалтерского учета по данному разделу соответствует действующему законодательству РФ.

Результаты проведенной проверки показывают, что операции по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности осуществлялись субъектом хозяйствования во всех существенных отношениях в соответствии с действующим законодательством.

Считаем, что проведенный контроль дает достаточные основания для вывода о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ в части отражения в ней операций по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности общества.

Обращаем Ваше внимание, что в ходе проведения контроля были выявлены нарушения в оформлении первичных учетных документов, устранение которых повысит качество ведения бухгалтерского учета на данном участке и позволит избежать в дальнейшем замечаний контролеров.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При формировании финансового результата в бухгалтерском учете большое значение имеет правильное определение полученных доходов и понесенных расходов. На основании доходов и расходов возникает представление о главном финансовом результате хозяйственной деятельности компании – о прибыли или убытке.

Целью данной работы явилось исследование теоретических положений и разработка практических рекомендаций по совершенствованию учета и контролю доходов и расходов от обычных видов деятельности организации. Объектом исследования было выбрано ООО «ИжТехМаш» г. Ижевска Удмуртской Республики.

Показателем повышения эффективности деятельности организации можно назвать себестоимость, которая в 2015 году в сравнении с 2013 годом, уменьшилась на 53,36%, доля себестоимости в структуре выручки также снизилась с 86 % в 2013 году 84% в 2015 г.

Размер чистой прибыли уменьшился на 94,14% за счет уменьшения объема продаж. Тем не менее, анализ экономических показателей организации свидетельствует о том, что, несмотря на их снижение, деятельность организации прибыльна.

Значение коэффициентов текущей, абсолютной и быстрой ликвидности на конец 2015 года ниже нормативного, что говорит о низкой платежеспособности ООО «ИжТехМаш».

У организации существует недостаток собственных оборотных средств. Коэффициент автономии (независимости) организации составляет 0,14. Показатель указывает на низкую финансовую устойчивость.

В целом бухгалтерский учет в организации соответствует требованиям Закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, а также других нормативных актов, регулирующих этот учет.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности в ООО «ИжТехМаш» формируются на активно-пассивном счете 90 «Продажи». Доходы по обычным видам деятельности отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 01 «Выручка». Расходы по обычным видам деятельности отражаются по дебету счета 90 «Продажи» на субсчетах 90.02 «Себестоимость продаж», 90.03 «Налог на добавленную стоимость», 90.07 «Расходы на продажу», 90.08 «Управленческие расходы».

Учет реализации осуществляется по методу начисления по кредиту счета 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

Бухгалтерский учёт на предприятии ведётся с применением компьютерной программы 1С: «Предприятие 8.3», в соответствии с рабочим планом счетов, разработанным на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета. В программе «1С: Предприятия 8.3» по счету 90 «Продажи» есть возможность сформировать оборотно-сальдовую ведомость, карточку счета, обороты счета, сводные проводки, а также возможно формирование такого регистра как анализ счет 90 «Продажи», в котором содержится информация об остатках на начало периода и на конец периода, представлена развернутая информация по счетам, обороты за период.

В связи с тем, что синтетический учет доходов и расходов от обычных видов деятельности ведется на счете 90 «Продажи» без конкретной аналитики по видам продукции и услуг, не представляется возможным реально оценить от какого вида продукции и услуг организация получает наибольший доход или

убыток. С целью рационального учета доходов и расходов от обычных видов деятельности.

Поэтому мы предлагаем ввести дополнительную аналитику по счету 90 «Продажи»:

- 90.01.1 – «Выручка»;
- 90.01.1/1 – «Выручка от продажи мототехники»;
- 90.01.1/2 – «Выручка от продажи деталей, изделий собственного производства»;
- 90.01.1/3 – «Выручка от продажи поковок»;
- 90.01.1/4 – «Выручка от продажи услуг по механической обработки»;
- 90.01.1/5 – «Выручка от продаж кузнечно-прессовых услуг»;
- 90.01.1/6 – «Выручка от продажи прочих услуг».
- 90.01.1/7- «Выручка от продажи товаров»
- 90.02.1 – «Себестоимость продаж»;
- 90.02.1/ – «Себестоимость продаж мототехники»;
- 90.02.1/2 – «Себестоимость продаж деталей, изделий собственного производства»;
- 90.02.1/3 – «Себестоимость продаж поковок»;
- 90.02.1/4 – «Себестоимость продаж услуг по механической обработки»;
- 90.02.1/5 – «Себестоимость продаж кузнечно-прессовых услуг»;
- 90.02.1/6 – «Себестоимость продаж прочих услуг»
- 90.02.1/7- «Себестоимость продаж товаров»

По нашему мнению, внесение таких изменений в план счетов организации повысит достоверность и оперативность учетных данных, а также такое выделения субсчетов позволит проследить, как реализуется продукция и услуги и уровень их прибыльности.

Для устранения нарушений по учету давальческого сырья нами были предложены для использования бланки:

- Отчет переработчика об использовании сырья;

- Накладная на передачу готовой продукции в места хранения формы МХ-18.

А также нами предложены бухгалтерские проводки как для учета материалов принятых на давальческой основе, так и для учета материалов переданных в переработку.

С целью усиления контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности нами были предложены план и программа внутривозвратного контроля.

Таким образом, предложенные нами мероприятия позволят организации повысить качество внутривозвратного контроля доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также получать более полную информацию о прибыльности или убыточности отдельных видов продукции.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 28.12.2016).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.12.2016).
3. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 23.05.2016).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденное приказом Минфина РФ 06.07.1999 N 43н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №32н
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 №33н
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина России от 19.11.2002 № 114н
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008, утвержденное приказом Минфина РФ от 06.10.2008 №106н.
9. Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», утвержденное приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н
10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н с изменениями от 18 сентября 2006 г.)
11. Алборов Р.А. Принципы и основы бухгалтерского учёта: учебное пособие. / Р.А. Алборов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2006. – 344с.

12. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебное пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и сервис», 2003. – 464 с.
13. Алборов Р.А. Бухгалтерский учет: учебник для студентов высших учебных заведений / Р.А. Алборов, Л. И. Хоружий, Р. Н. Расторгуева, Л. В. Постникова.– М.: Изд-во «Колос», 2004. – 511 с.
14. Алборов. Р.А. Практический аудит (курс лекций): учеб.пособие / Р.А. Алборов, С.М. Концевая. – М: Дело и сервис, 2011. – 304 с.
15. Аудит: Учебник для студентов высшего проф. образования, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и для подготовки бакалавров по направлениям подготовки «Экономика», «Менеджмент» (профиль «Управленческий и финансовый учет») / Под ред. Р.П. Булыги. – 3-е изд., пере- раб. и доп. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 431 с.
16. Балабанов И.Т. Анализ и планирование финансов хозяйствующего субъекта. / И.Т. Балабанов. - М: Финансы и статистика, 2009. – 265 с.
17. Битюкова Т.А., Ерофеева В.А., Пискунов В.А. Контроль 2-е изд. Учебное пособие для вузов. — М.: Издательство Юрайт, 2014 г. — 638 с.
18. Богомолова И.П., Стукало О.Г., Трунова Е.Б. Аналитическая оценка доходов и расходов ОАО «Бутурлинский мелькомбинат»//Экономический анализ: теории и практика. – 2007. - №19 (100). – с. 24-31.
19. Воронина Л. И. Контроль: теория и практика: учеб.для бакалавров / Л. И. Воронина. – М.: Омега-Л, 2013. – 674 с.
20. Гетьман В.Г. Бухгалтерский учет: учебник / В.Г. Гетьман.- М.: КНОРУС, 2014.- 415с.
21. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии: учебник / И.Е. Глушков. - М.: КНОРУС, 2009. - 625 с.
22. Дмитриева И. М. Бухгалтерский учет и аудит: учеб.пособие / И. М. Дмитриева. - М.: Юрайт, 2015. - 287 с.

23. Донцова Л.В. Анализ финансовой отчетности: учебник / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – 8-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2015. – 368 с.
24. Дружиловская Э. С. Современные проблемы бухгалтерского учета с точки зрения аналитиков/Э. С. Дружиловская//Международный бухгалтерский учет. -2015. -№ 10. -С. 54-64.
25. Еременко Е.А. К вопросу об определении дохода по российскому налоговому праву.//Налоговед – 2014. - №8
26. Еримизина М.И., Дементьева С.Я. Формирование информации о доходах и расходах в финансовом и налоговом учете//Международный научный журнал «Инновационная наука». – 2015. - №5.
27. Еримизина М.И., Дементьева С.Я. Формирование информации о доходах и расходов в финансовом и налоговом учете//Международный научный журнал «Инновационная наука» - №5. – 2015 г. с. 93-98.
28. Жарковская Е. П. Финансовый анализ: учеб. / Е. П. Жарковская. - М.: Омега-Л, 2012. - 325 с.
29. Зырянова Т.В., Терехова О.Е. Внутренний аудит как оценка надежности и эффективности системы внутреннего контроля//Экономический анализ: теория и практика. - №16(73) – 2006. – с 8-14
30. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник/ В. Б. Ивашкевич. М.: Магистр, 2010 - С.574.
31. Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 21.06.1999 № 42.
32. Ионова А.Ф., Селезнёва Н.Н. Финансовый анализ: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2014.
33. Канаева Л. Типичные ошибки классификации доходов и расходов//МСФО на практике». – 2014. - №8.
34. Канке А.А. Анализ финансово – хозяйственной деятельности предприятия. – М.: ИД «ФОРУМ». ИНФРА – М, 2014. - 288 с.

35. Кожин В.Я. Бухгалтерский анализ, планирование и прогнозирование финансового результата. //«Финансовая газета. Региональный выпуск», № 34, 2013 г.
36. Кожин В.Я. Бухгалтерский анализ, планирование и прогнозирование финансового результата. //«Финансовая газета. Региональный выпуск», № 34, 2013 г.
37. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 670 с.
38. Кондраков И.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. - М.: Финансы и статистика, 2015. - 191с.
39. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебник – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2014. – 720 с.
40. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. - М.: Инфра-М, 2013. - 456 с.
41. Конопляник Т. М. Основы контроля: учеб.пособие / Т. М. Конопляник, Н. А. Мухарева. – М.: КНОРУС, 2013. – 311 с.
42. Контроль: теория и практика: учеб.для вузов / под ред. В. С. Карагода. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – 666 с.
43. Контроль: учеб.для бакалавров / Т. М. Рогуленко [и др.] ; под ред. Т. М. Рогуленко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2014. – 540 с.
44. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. 2013. – 320 с.
45. Лермонтов Ю.М. Рентабельность, финансовый результат или наличие положительного денежного потока: что поможет руководителю при получении кредита // Право и экономика. – 2014. - №8. – С.50-55
46. Лытнева Н. А., Малявкина Л. И., Федорова Т. В. Л88 Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2013.- 496 с. - (Профессиональное образование).

47. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль / Н.Л. Маренков. – Ростов-на-Дону; М.: Феникс, 2013. – 416 с.
48. Милосердова Н.В. Правила и проблемы учета готовой продукции / Н.В. Милосердова // Ученые записки Тамбовского отделения РoСМУ. – 2013. - №1. – с.17-22.
49. Михайлова Н.В., Соломенко Д.Ю. Проблемы отражения в учете доходов и расходов при расчете прибыли организации и характеристика применяемых допущений//Экономический вектор. – 2015. - №4(03).
50. Молчанов, С. С. Управленческий учет за 14 дней: экспресс-курс/ С. С. Молчанов. М.: Эксмо, 2008-С.38
51. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016).
52. Новикова Н.Н., Макаренко А.В., Матевосяе Т.С. Анализ доходов и расходов в ОАО «Можайский дорожник»//Гуманитарный вестник. -2014. - №3(30) - с. 76-95.
53. Пепеляев С.Г. Налогово-правовое понятие дохода// Налоговед - 2014. - №11.
54. Письмо Минфина России от 21.10.2014 N 03-07-09/53005
55. Письмо ФНС России от 18.06.2009 N 3-1-11/425@,
56. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 29.10.2008 N Ф08-6533/2008 по делу N А53-2656/2008-С5-14
57. Потеряхина Т. П. Экономическая сущность расходов организации // Молодой ученый. — 2015. — №2. — С. 300-303
58. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии. – М.: Проспект, 2012. – 552 с.
59. Рябова М. А. Основы аудита: учебно-практическое пособие / М. А. Рябова,Н. А. Богданова. – 2-е изд. доп. и перераб. – Ульяновск :УлГТУ, 2014. – 179 с.

60. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: учеб./Г.В.Савицкая. – 2-е изд., испр. И доп. – Минск: РИГТО, 2012. – 367 с.
61. Сафронова Ю.В. Бухгалтерский учет. – М.: МИЭМП, 2012. – 388 с.
62. Сеченова Т.В. Доходы и расходы в Российском учет и МСФО//Международный бухгалтерский учет. -2019. -№ 5. -С. 45-49.
63. Сипета Н.А. Метод бухгалтерского учета//Экономика и учет труда. – 2012. – N8. – С. 27-31. [с.29].
64. Скачко Г.А. Проблемы налогового учета в России.//Учет. Анализ. Аудит. – 2016. - №2.
65. Скляренко В.К. В чем разница между затратами, расходами и издержками? Сайт <http://www.elitarium.ru>
66. Слободняк И.А. Анализ целесообразности составления ежемесячной внутренней бухгалтерской отчетности о доходах и расходах//Международный бухгалтерский учет. – 2011. - №2. – С.28-32.
67. Слободняк И.А. Анализ целесообразности составления ежемесячной внутренней бухгалтерской управленческой отчетности о доходах и расходах организации//Международный бухгалтерский учет . - №2(152) – 2011 г. – с.28-31
68. Слободняк И.А. Построение внутренней бухгалтерской отчетности о доходах и расходах организации с использованием абсолютных относительных показателей1//Экономика и управление: проблемы, решения. – 2012. - №1. – С.26-34.
69. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. (с.447)
70. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит: учебник / Л. В. Сотникова. – М.: Юнити-Дана, 2014.
71. Станковская И. К. Экономическая теория: учеб. / И. К. Станковская, И. А. Стрелец. - М.: Рид Групп, 2012. - 477 с.

72. Старченко Е.В. Нормативное регулирование бухгалтерского учета готовой продукции на коммерческих предприятиях / Е.В. Старченко // Международный научный журнал «Инновационная наука». – 2015. - №6. – 154-157.
73. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие/ А.Е. Суглобов. - М.: КНОРУС, 2012. - 496 с.
74. Тумасян Р.З. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. / Р.З. Тумасян - М.: ООО «НИТАР АЛЪЯНС», 2013. - 799 с.
75. Учетная политика ООО «ИжТехМаш»
76. Федоренко И. В. Контроль: учебник / И. В. Федоренко, Г. И. Золотарева. – М: Инфра-М, 2014. – 272 с.
77. Федорович, Т. В. Бухгалтерский управленческий и производственный учет: учебное пособие/ Т. В. Федорович — Новосибирск: НГУЭиУ, 2010-С.15
78. Финансовый анализ: учебник / Л.С. Васильева, М.В. Петровская. – 4-е изд., стер. – М.:КНОРУС, 2014. – 816 с.
79. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.Теория бухгалтерского учета: учебное пособие/под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
80. Хечумова Э. А. Модели и методы формирования пороговых значений финансово-экономических показателей деятельности предприятия: автореф. / Э. А. Хечумова. - М., 2014. - 24 с.
81. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1995. (с.35)
82. Швецкая В. М., Головкин Н. А. Бухгалтерский учет: ШЗ5 Учебник для студентов средних специальных учебных заведений. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2013. — 416 с.

83. Шеремет А.Д. Бухгалтерский учет и анализ: Учебник / А.Д. Шеремет и др.; Под общ.ред. А.Д. Шеремета. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 426 с.
84. Экономика предприятия (фирмы): учеб. / А. Н. Романов [и др.]. - М.: Проспект, 2013. - 637 с.
85. Экономика предприятия: учеб. / А. П. Аксенов [и др.]. - М.: КноРус, 2012. - 346 с.
86. Экономика фирмы: учеб. / В. Я. Горфинкель [и др.]. - М.: Юрайт, 2013. - 679 с.
87. Экономический анализ: Основы теории. Комплексный анализ хозяйственной деятельности организации: учебник / под ред.проф. Н.В. Войтовского, проф. А.П. Калининой, проф. И.И. Мазуровй. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2014. – 507 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ