

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования

«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»

Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, ведущий специалист  
отдела внутреннего контроля

\_\_\_\_\_ Е. В. Шарафутдинова  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой, профессор

\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2018 г.

УЧЕТ И АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ  
НА ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ (ПО МАТЕРИАЛАМ  
ООО АУДИТОРСКАЯ ФИРМА «АВУАР»)

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА  
К ВЫПУСКНОЙ КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ  
ЮУрГУ – 38.03.01.2018.125.ПЗ ВКР

Руководитель ВКР, профессор

\_\_\_\_\_ Е.А. Попова  
\_\_\_\_\_ 2018 г.

Автор ВКР

студент группы ЭУ-418

\_\_\_\_\_ Ж.Ж. Мурзашева  
\_\_\_\_\_ 2018 г.

Нормоконтролёр, доцент

\_\_\_\_\_ Л.А. Ширшикова  
\_\_\_\_\_ 2018 г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Направление подготовки 38.03.01 «Экономика»  
Профиль «Международные стандарты учёта, аудита и финансового  
менеджмента»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,  
д.э.н., профессор

И.И. Просвирина

2017 г.

## ЗАДАНИЕ

на выпускную квалификационную работу  
бакалавра  
Мурзашевой Жанны Жуматаевны  
группа ЭУ–418

1 Тема работы: «Учет и анализ финансовых результатов на производственном предприятии (по материалам ООО Аудиторская фирма «Авуар»))»  
утверждена приказом по университету от 04.04.2018 № 580

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 июня 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования: совершенствование организации учета и улучшение финансовых результатов деятельности ООО «Вояж».

Теоретической основой исследования явились:

научные труды отечественных и зарубежных ученых, законодательные акты Российской Федерации, нормативные документы Министерства финансов Российской Федерации.

Нормативно-правовая основа исследования:

законодательные и нормативно-правовые акты Российской Федерации.

Информационная основа исследования:

Финансовая отчетность предприятия, материалы Министерства финансов Российской Федерации, данные официальных сетевых ресурсов, материалы научно-практических конференций и периодической печати, монографические исследования отечественных и зарубежных ученых, творческие разработки научных коллективов.

4 Перечень вопросов, подлежащий разработке:

– исследовать и оценить систему учета финансовых результатов в ООО «Вояж», выявить возможные направления совершенствования учета на предприятии;

- проанализировать динамику, состав и структуру финансовых результатов, оценить влияние факторов на прибыль и рентабельность ООО «Вояж», выявить резервы роста прибыли;
- разработать рекомендации по улучшению учета и увеличению финансовых результатов в ООО «Вояж».

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР

Общее количество иллюстраций – 15 слайдов.

6 Дата выдачи задания – 11.12.2017 г.

Руководитель: \_\_\_\_\_ Е.А. Попова

Задание принял к исполнению: \_\_\_\_\_ Ж.Ж. Мурзашева

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	01.11.2017-10.11.2017	Выполнено
Обсуждение задания	15.11.2017-20.11.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	21.11.2017-11.12.2017	Выполнено
Первая глава	20.03.2018	Выполнено
Вторая глава	10.04.2018	Выполнено
Третья глава	24.04.2018	Выполнено
Введение, заключение реферат	04.05.2018	Выполнено
Оформление приложений	04.05.2018	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	11.06.2018	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	13.06.2018	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.06.2018-19.06.2018	Выполнено

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

Руководитель работы \_\_\_\_\_ Е.А. Попова

Студент \_\_\_\_\_ Ж.Ж. Мурзашева

## РЕФЕРАТ

Мурзашева, Ж.Ж. Учет и анализ финансовых результатов на производственном предприятии (по материалам ООО Аудиторская фирма «Авуар») – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ-418, 2018. – 98 с., 28 табл., 7 прил., библиографический список – 50 наим.

Объект исследования – предприятие ООО «Вояж», которое специализируется на производстве и реализации изделий из натуральных поделочных камней. Отчетность предоставлена аудиторской фирмой «Авуар» в ходе выполнения производственной и преддипломной практики, название изменено в целях сохранения конфиденциальности данных.

Предмет исследования – организация учета и процесс управления финансовыми результатами деятельности на предприятии ООО «Вояж».

Цель исследования – совершенствование организации учета и улучшение финансовых результатов деятельности ООО «Вояж».

Настоящая выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав и заключения.

Первая глава работы носит теоретический характер. В ней изложены правовые и экономические аспекты

Вторая глава носит аналитический характер. В ней анализируется система бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО «Вояж», выявляются возможные пути улучшения учетного процесса на предприятии.

Третья глава носит рекомендательный характер. В ней на основе выявленных проблем и упущений в деятельности ООО «Вояж» разрабатываются рекомендации по улучшению учета, увеличению объемов продаж и сокращению затрат исследуемого предприятия.

Работа выполнена на 98 страницах основного текста, содержит 28 таблиц, 8 рисунков, 16 формул, 7 приложений, библиографический список из 50 источников.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	8
1 ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ.....	11
1.1 Значение, экономическое содержание, порядок формирования и классификация финансовых результатов.....	11
1.2 Законодательно-нормативное регулирование и методология учета финансовых результатов.....	17
1.3 Цель, задачи, информационное обеспечение и методика анализа финансовых результатов.....	23
1.4 Учёт финансовых результатов согласно РСБУ и МСФО.....	32
Вывод по разделу один.....	42
2 УЧЕТ И АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «ВОЯЖ».....	43
2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия.....	43
2.2 Исследование и оценка действующей на предприятии системы учета финансовых результатов.....	47
2.3 Анализ финансовых результатов на предприятии.....	61
Вывод по разделу два.....	76
3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И УЛУЧШЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ВОЯЖ».....	78
3.1 Рекомендации по совершенствованию организации учета финансовых результатов на предприятии.....	82
3.2 Рекомендации по увеличению прибыли и рентабельности на предприятии.....	88
Вывод по разделу три.....	88

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	90
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	94
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	99
ПРИЛОЖЕНИЕ А БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31 ДЕКАБРЯ 2017 ГОДА.....	99
ПРИЛОЖЕНИЕ Б ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА 2016 ГОД.....	101
ПРИЛОЖЕНИЕ В ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ЗА 2017 ГОД.....	102
ПРИЛОЖЕНИЕ Г ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ ЗА 2017 ГОД.....	103
ПРИЛОЖЕНИЕ Д ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК ДИНАМИКИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	104
ПРИЛОЖЕНИЕ Е ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК СОВОКУПНЫХ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ, ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ.....	105
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК ДИНАМИКИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ.....	106

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Показатели финансовых результатов предприятия являются важнейшими в управлении его хозяйственной деятельностью. Такая информация пользуется наибольшим спросом среди различных ее пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений.

Управление хозяйственной деятельностью предприятия требует соответствующего информационного обеспечения, важнейшей составной частью которого являются данные о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Учет и анализ финансовых результатов в условиях функционирования рыночных отношений – необходимое условие принятия управленческих решений тактического и стратегического характера.

Проблемы совершенствования учета финансовых результатов и своевременности принятия управленческих решений постоянно находятся в центре внимания отечественной науки и практики. Сегодня требуются новые подходы к получению информации о производственных расходах, калькулированию продукции, подсчету финансовых результатов, методов их анализа и принятия на этой основе рациональных управленческих решений, адекватных конкретной экономической ситуации.

В бухгалтерском учете создана целостная система регистров, счетов и субсчетов, методов учета и контроля финансовых результатов, которая постоянно совершенствуется. Появляются новые виды доходов и расходов, возрастает роль финансовых результатов в формировании собственного капитала в экономике предприятия. В то же время финансовые результаты деятельности во многом зависят от выбранной финансовой политики предприятия, в частности, методологии учета и принятой на предприятии учетной политики. Формирование доходов и расходов предприятия и связанные с ним расчеты являются одним из наиболее

сложных участков учета на предприятии и требуют рационального выбора вариантов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета.

Достижение правильных соотношений между основными направлениями формирования финансовых результатов определяется эффективностью и реальностью накопительной информации на счетах бухгалтерского учета и отчетности.

Процесс интеграции российской экономики в международную экономическую систему обуславливает целесообразность единого информационного пространства. Единые подходы к формированию таких показателей, как доходы, расходы, финансовые результаты, позволят обеспечить не только сопоставимость при их сравнении, но и соответствие информационным запросам пользователей с целью принятия обоснованных управленческих решений.

Актуальность темы исследования характеризуется также практической востребованностью методики учета формирования и использования финансового результата, соответствующей информационным запросам пользователей бухгалтерской отчетности. Формирование финансовых результатов и отражение их в бухгалтерском учете связано с отраслевыми особенностями хозяйствующих субъектов.

Анализ финансовых результатов деятельности предприятия занимает ведущее место в системе управления предприятием. Именно анализ финансовых результатов позволяет определить наиболее эффективные способы использования ресурсов и сформировать наиболее рациональную структуру средств предприятия.

Эффективность хозяйствования в критериях рыночной экономики считается необходимым моментом функционирования фирмы в рамках конкуренции. Успешное становление фирмы непрерывно связано с проведением действенного управления всеми сферами его работы, вследствие этого внятно налаженный учет и своевременное воплощение событий по итогам аналитического изучения несомненно помогут предприятию сберечь главные конкурентоспособные выдающиеся качества, обеспечат последующее действенное его функционирование.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность ООО «Вояж», которое специализируется на производстве и реализации изделий из натуральных поделочных камней. ООО «Вояж» является клиентом ООО Аудиторская фирма «Авуар». Материал получен во время преддипломной практики.

Предмет исследования – организация учета финансовых результатов деятельности ООО «Вояж».

Цель исследования – совершенствование организации учета и улучшение финансовых результатов деятельности ООО «Вояж».

Достижение поставленной цели требует решения следующих основных задач:

- исследовать и оценить систему учета финансовых результатов в ООО «Вояж», выявить возможные направления совершенствования учета на предприятии;
- проанализировать динамику, состав и структуру финансовых результатов, оценить влияние факторов на прибыль и рентабельность ООО «Вояж», выявить резервы роста прибыли;
- разработать рекомендации по улучшению учета и увеличению финансовых результатов в ООО «Вояж».

Практическая значимость. Подобное исследование приводится в ООО «Вояж» впервые. Разработанные рекомендации по улучшению учета и увеличению прибыли и рентабельности достаточно обоснованы, подтверждены соответствующими расчетами и могут быть использованы в деятельности предприятия ООО «Вояж».

Информационная база исследования. При выполнении выпускной квалификационной работы используется законодательная и нормативная база в области бухгалтерского и налогового учета, научные издания отечественных авторов (Артемко В.Г., Бабаев Ю.А., Бакаев А.С., Вещунова Н.Л., Донцова Л.В., Ковалев В.В. и многих других), периодические издания («Бухгалтерский учет», «Юрист»), правовая справочная система гарант, интернет-ресурсы, учетная политика, первичные документы и бухгалтерская финансовая отчетность ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы.

Настоящая выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав и заключения.

Первая глава работы носит теоретический характер. В ней изложены правовые и экономические аспекты организации учета и анализа финансовых результатов в производственном предприятии. Раскрываются значение, экономическое содержание, порядок формирования и классификация финансовых результатов, законодательно-нормативное регулирование порядка учета финансовых результатов. Описываются цель, задачи, информационное обеспечение и основные этапы анализа финансовых результатов деятельности промышленного предприятия.

Вторая глава носит аналитический характер. В ней анализируется система бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов в ООО «Вояж», выявляются возможные пути улучшения учетного процесса на предприятии. Проводится анализ финансовых результатов, оценивается влияние факторов на прибыль и рентабельность, выявляются резервы увеличения прибыли и роста рентабельности в ООО «Вояж».

Третья глава носит рекомендательный характер. В ней на основе выявленных проблем и упущений в деятельности ООО «Вояж» разрабатываются рекомендации по улучшению учета, увеличению объемов продаж и сокращению затрат исследуемого предприятия.

# 1 ПРАВОВЫЕ И ЭКОНОМИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ПРОИЗВОДСТВЕННОМ ПРЕДПРИЯТИИ

## 1.1 Значение, экономическое содержание, порядок формирования и классификация финансовых результатов

Конечный результат многосторонней работы всякого хозяйствующего субъекта – это его финансовые результаты, то есть прибыль или убытки. В критериях рыночной экономики прибыль отдельно взятой организации считается важным ее оценочным показателем работы в области предпринимательства. Получение прибыли разрешает не лишь только поддерживать и развивать производственную деятельность, но и удовлетворять ее всевозможные общественные интересы. Следовательно, для этого предприятия стремятся к увеличению получаемой прибыли. Именно стремление получить и увеличить прибыль и является значительным фактором развития производственной деятельности организации. Данная причина и определяет значение прибыли и ее роль как социальной категории, а экономическая сущность прибыли отражается в доходе, полученном на инвестированный капитал.

Существуют следующие подходы к формулировке категории финансовые результаты, отраженные в научной и учебной литературе авторов в таблице 1.1.

Таблица 1.1. – Определение категории «финансовые результаты»

Автор	Определение
Савицкая Г.В. [42]	Прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции.
Крейнина М.Н. [36]	Прибыль – экономический показатель, характеризующий финансовые результаты деятельности предприятия, превышение доходов над затратами.
Банк В.Р., Банк С.В., Тараскина А.В. [25]	Конечный финансовый результат деятельности предприятия – это балансовая прибыль (убыток) отчетного периода, представляющая собой алгебраическую сумму результата от продажи продукции (работ, услуг); результата от финансовой деятельности, сальдо прочих доходов и расходов от прочих операций.

Автор	Определение
Вещунова Н.Л. [31]	Финансовый результат – конечный экономический итог хозяйственной деятельности организации, выражается в форме прибыли или убытка.
Селезнева Н.Н. [43]	Прибыль – это выраженный в денежной форме чистый доход предпринимателя на вложенный капитал, который характеризует его вознаграждение за риск осуществления предпринимательской деятельности.
Соколов Я.В. [29]	Прибыль представляет собой конечный финансовый результат (прибыли или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными актами правилам.
Донцова Л.В. [32]	Доходность хозяйствующего субъекта характеризуется абсолютными и относительными показателями. Абсолютный показатель доходности – сумма прибыли (доходов), относительный показатель – уровень рентабельности.
Ковалев В.В. [33]	Результативность функционирования организации чаще всего оценивается показателями прибыли и рентабельности, которые в свою очередь существенно зависят от организации производственного процесса, его эффективности использования отдельных видов имущественного потенциала.

Прибыль это важнейшая категория рыночных отношений, которая выполняет следующие основные функции:

- прибыль это показатель, который отражает эффективность производства и оценивает хозяйственную деятельность предприятия (оценочная функция);
- прибыль оказывает стимулирующее воздействие на повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности предприятия (стимулирующая функция);
- прибыль является источником формирования бюджетных ресурсов и внебюджетных фондов (фискальная функция) [23, с. 321].

И.А. Бланк рассматривает роль прибыли фирмы в условиях рыночной экономики следующим образом: «Прибыль является первостепенной целью предпринимательской деятельности. Основным побудительным мотивом осуществления любого вида бизнеса, его главной конечной целью является рост благосостояния собственников предприятия. Характеристикой этого роста выступает размер текущего и отложенного их дохода на вложенный капитал, источником которого является полученная прибыль» [19, с. 322].

Рассматривая прибыль как экономическую категорию, мы говорим о ней абстрактно. Хотя при планировании и оценке хозяйственной и финансовой деятельности предприятия, распределении прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия, используются определенные показатели прибыли. Налогооблагаемая и чистая прибыль являются основными информативными показателями деятельности предприятия

Классификация видов прибыли предприятия представлена в таблице 1.2.

Таблица 1.2 – Классификация видов прибыли предприятия

Признаки классификации прибыли предприятия	Виды прибыли по соответствующим признакам Классификации
По характеру отражения в учете	1 бухгалтерская прибыль 2 экономическая прибыль
По характеру деятельности предприятия	1 прибыль от обычной деятельности 2 прибыль от чрезвычайных событий
По основным видам хозяйственных операций предприятия	1 прибыль от реализации продукции 2 прибыль от прочих операций
По основным видам деятельности предприятия	1 прибыль от операционной деятельности 2 прибыль от инвестиционной деятельности 3 прибыль от финансовой деятельности
По составу формирующих Элементов	1 маржинальная прибыль 2 валовая прибыль 3 чистая прибыль
По характеру налогообложения	1 налогооблагаемая прибыль 2 прибыль, не подлежащая налогообложению
По характеру инфляционной очистки	1 прибыль номинальная 2 прибыль реальная
По достаточности уровня формирования	1 низкая прибыль 2 нормальная прибыль 3 высокая прибыль
По рассматриваемому периоду формирования	1 прибыль предшествующего периода 2 прибыль отчетного периода 3 прибыль планового периода
По характеру использования	1 капитализируемая прибыль 2 потребленная прибыль
По степени использования	1 нераспределенная прибыль 2 распределенная прибыль
По значению итогового результата хозяйствования	1 положительная прибыль 2 отрицательная прибыль

Рассмотрим более подробно каждый вид прибыли.

Бухгалтерская прибыль это разница между доходами предприятия и внешними текущими расходами (издержками).

Экономическая прибыль – это разница суммы доходов предприятия, и суммы как внешних, так и внутренних его текущих затрат. При этом внутренние текущие затраты предприятия, не отражаемые бухгалтерским учетом, оцениваются по другой их стоимости.

Прибыль от обычной деятельности характеризует финансовый результат от всех уставных хозяйственных операций, формируемый на регулярной основе.

Прибыль от чрезвычайных мероприятий охарактеризовывает необычный или же довольно нечастый для данной фирмы источник ее формирования.

Прибыль от реализации продукции (товаров, работ, услуг) считается основным видом на предприятии, именно связанным с отраслевой специфичностью работы. Аналогом этого термина является термин «прибыль по основной деятельности». В данных двух случаях под прибылью понимается итог хозяйствования по основной производственно-сбытовой деятельности фирмы.

Прибыль от других операций формально характеризуется термином «доходы от прочих операций», впрочем по собственному сущностному содержанию относится к категории прибыли, как отображается в отчетности в виде сальдо между приобретенными доходами и понесенными затратами по данным операциям.

К доходам, которые создают данную прибыль, относятся доходы от паевого участия данной компании в деятельности иных совместных фирм с российскими и иностранными партнерами.

Следовательно, финансовый результат – основной критерий оценки деятельности для большинства предприятий. Чем привлекательнее финансовые результаты предприятия, тем стабильнее его текущее и перспективное финансовое состояние. Прибыль – это определенный постоянный воспроизводимый ресурс коммерческой организации, конечная задача становления бизнеса. Сущность данной категории заключается в том, что собственно уровень прибыли – это: ведущий внутренний ключ текущего и долгосрочного развития организации; главный ис-

точник возрастания рыночной стоимости организации; индикатор конкурентоспособности организации при наличии стабильного и устойчивого уровня прибыли; гарант выполнения организацией своих обязательств перед государством, источник удовлетворения социальных потребностей общества.

## 1.2 Законодательно-нормативное регулирование и методология учета финансовых результатов

С бухгалтерской точки зрения финансовый результат предприятия представляет собой разность между полученными доходами и произведенными расходами за определенный период. Следовательно, основными компонентами финансового результата являются доходы и расходы.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации имеет четырехуровневую структуру:

1) На первом (законодательном) уровне находятся документы, устанавливающие единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета. К таким документам, регулирующим учет финансового результата, относятся Налоговый Кодекс РФ [2] и Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [4].

2) На втором (нормативном) уровне находятся положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденные Минфином Российской Федерации. Эти ПБУ регулируют общие принципы ведения и организации и бухгалтерского учета, представления бухгалтерской отчетности, правила и порядок учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения. К таким документам, регулирующим учет финансового результата, относятся ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [5], ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [9], ПБУ 6/01 «Учет основных средств» [10], ПБУ 9/99 «Доходы организации» [13], ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14] и др.

3) На третьем (методическом) уровне находятся инструкции и методические указания, разрабатываемые и вводимые в действие в разрезе отдельных Положений по бухгалтерскому учету в развитие документов первого и второго уровня. К таким документам относятся План счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [19], Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов [20] и др.

4) На четвертом уровне находятся рабочие документы предприятия (учетная политика, рабочий план счетов, график документооборота и др. внутренние документы организации). Данные документы определяют выбор форм и методов ведения учета и отчетности, исходя из специфики деятельности, уровня автоматизации учета, подготовки счетных работников.

Рассмотрим основные нормативные документы, которые оказывают влияние на методологию формирования финансового результата.

В Законе «О бухгалтерском учете» нет прямых упоминаний о финансовых результатах и системе их учета [4]. Исключение составляет статья 12 «Инвентаризация имущества и обязательств», согласно которой: «Финансовые результаты выступают объектом, с помощью которого регулируются расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета». Статьей 5 Закона «О бухгалтерском учете» устанавливается система нормативного регулирования бухгалтерского учета, основным элементом которой являются Положения по бухгалтерскому учету. В данных нормативных документах закреплены принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета.

Все ПБУ по их направленности подразделяются на три основные группы:

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

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности фирмы подразделяются на:

- доходы (расходы) от обычных видов деятельности;
- прочие доходы (расходы) [14, 15].

Согласно ПБУ 9/99: «Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее – выручка)» [14, п. 5].

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и другого имущества и (или) величине дебиторской задолженности. В случае если размер поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, отражается как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением) [14, п. 6].

Согласно ПБУ 10/99: «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)» [15, п. 2].

«Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг» [15, п. 5].

Расходы по обычным видам деятельности, группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты [15, п. 8].

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Список статей затрат уточняется организацией самостоятельно.

Состав прочих доходов и расходов в бухгалтерском учете регламентирован разделами III ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [14, 15].

В соответствии с этими документами прочими доходами (расходами) признаются:

- поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления (расходы), связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- поступления (расходы) от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- штрафы, пени, неустойки (полученные и уплаченные) за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков (возмещение причиненных организацией убытков);
- прибыль (убыток) прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности (дебиторской задолженности), по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки (уценки) активов;
- прочие доходы (расходы), в том числе от чрезвычайных ситуаций.

В соответствии с пунктом 12 ПБУ 9/99: «Доходы (выручка) признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий»:

- если организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

- если сумма выручки может быть определена;
- если имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- если право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- если расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка [14].

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 10/99: «Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий»:

- если расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- если сумма расхода может быть определена;
- если имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается дебиторская задолженность [15].

Согласно статье 41 НК РФ: «Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить» [2].

Для целей налогообложения принимаются расходы, отвечающие определенным требованиям – расходы быть обоснованы и документально подтверждены. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Для целей налогообложения прибыли порядок определения доходов и расходов и их классификация определены статьей 248 и 252 НК РФ. Все доходы (расходы), подлежащие налогообложению, подразделяются на:

- доходы (расходы), связанные с производством и реализацией;
- внереализационные доходы (расходы).

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав, к которым применяются общие положения о купле-продаже [2, ст. 249].

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) для целей налогообложения может быть признана двумя методами:

- методом начисления (выручку отражают в момент перехода права собственности на товары (результаты работ или услуг) от продавца к покупателю (заказчику));

- кассовым методом (выручку отражают после того, как покупатель (заказчик) оплатит отгруженные товары (выполненные работы, оказанные услуги)). Применять кассовый метод могут только те предприятия, у которых сумма выручки от реализации (без НДС) за предыдущие четыре квартала не превысила в среднем 1 млн. руб. за каждый квартал [2, ст. 273, п. 1].

Доходы, не относящиеся к доходам от реализации, являются внереализационными, состав которых определен в статье 250 НК РФ.

Расходы, связанные с производством и реализацией делятся на:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- суммы начисленной амортизации;
- прочие [2, ст. 253, п. 2].

Расходы предприятия подразделяются на прямые и косвенные. Прямые расходы в производственных предприятиях распределяются между незавершенным производством и готовой продукцией. Налогооблагаемую прибыль уменьшают

только те расходы, которые относятся к готовой продукции, проданной покупателям. Косвенные расходы списывают в уменьшение налогооблагаемой прибыли полностью. Организации могут самостоятельно устанавливать перечень прямых расходов и по возможности совместить их перечень в бухгалтерском и налоговом учетах.

Порядок отражения расходов в налоговом учете зависит от метода определения доходов и расходов. По аналогии с доходами таких методов также два:

– кассовый метод (расходы отражаются в налоговом учете, когда оплатят поставщику или подрядчику выполненные работы, оказанные услуги, списанные в производства материалы и т.п.);

– метод начисления (расходы отражаются в налоговом учете в том периоде, когда фирма фактически понесла их – списала в производство материалы, для нее выполнили работы или оказали услуги и т.п.).

Расходы, не относящиеся к расходам от реализации, являются внереализационными, состав которых определен в статье 265 НК РФ.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации дается единственное во всей системе нормативного регулирования определение финансового результата: «Бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с настоящим Положением» [5, п. 79].

Таким образом, анализ системы нормативного регулирования учета финансовых результатов разрешает признать, что только сквозь определение доходов и расходов, а ещё способов их признания возможно выйти на квалификацию финансовых результатов. Место же самих финансовых результатов в системе нормативного регулирования пока не определено, и данный вопрос считается дискуссионным.

Разработка отдельного Положения по учету финансовых результатов вряд ли необходима. Его функцию в целом выполняют ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», глава 25 НК РФ, через которые прямо или косвенно определяется финансовый результат, а также способы и аспекты учета финансовых результатов, которые являются предметом других положений по бухгалтерскому учету.

### 1.3 Цель, задачи, информационное обеспечение и методика анализа финансовых результатов

Финансовый результат – главный критерий оценки деятельности большинства предприятий. Исходя из разных целей и задач предприятий, существуют и различные методики определения финансовых результатов. Они должны учитывать различные интересы групп пользователей этой информации. Условно можно выделить следующие группы:

- инвесторы. Они ссужают денежные средства предприятию на долгосрочной основе и получают свою долю в виде процентов по ссудам и займам. Ведущий абсолютный показатель, характеризующий результативность работы коммерческого предприятия с позиции инвесторов, – прибыль до вычета процентов и налогов;

- государство. Предоставляет каждому конкретному предприятию возможность функционировать, регулирует этот процесс соответствующими нормативно-распорядительными документами, тем самым получает определенный доход посредством системы налогообложения. В ней наибольший удельный вес имеют два налога – налог на добавленную стоимость и налог на прибыль. Поэтому выделяются два показателя, которые характеризуют деятельность предприятия и представляют интерес с позиции государства, – объем продаж и прибыль;

- владельцы предприятия. Им важен конечный финансовый результат – прибыль к распределению;

- сотрудники предприятия. Они удовлетворяют собственные интересы методом получения доли из доходов предприятия в виде заработной платы, премий;
- поставщики и кредиторы. Они получают собственную долю из общих доходов предприятия в виде выплат по текущей задолженности [33, с. 145].

В связи с этим анализ финансовых результатов представляет собой один из важнейших разделов анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Основной целью анализа финансовых результатов является выявление факторов, вызывающих уменьшение финансовых результатов, т.е. снижение прибыли и рентабельности.

Основные задачи анализа финансовых результатов:

- оценка выполнения плана по финансовым показателям (прибыли, рентабельности и средств, направляемых на выплату дивидендов) и изучение их динамики;
- изучение структуры финансовых результатов;
- определение влияния отдельных факторов на прибыль от продаж;
- рассмотрение состава прочих доходов и расходов и определения их влияния на прибыль до налогообложения;
- выявление факторов, влияющих на рентабельность хозяйствования;
- выявление резервов дальнейшего увеличения прибыли, устранение прочих потерь и расходов;
- выявление резервов повышения рентабельности [44, с. 136].

Финансовые результаты деятельности предприятия оцениваются абсолютными и относительными показателями.

Абсолютные показатели (показатели прибыли) равняются разности суммы доходов и суммы соответствующих им расходов. К абсолютным показателям относятся прибыль (убыток) от продаж, прибыль (убыток) от прочей реализации, доходы и расходы от прочих операций, прибыль (убыток) до налогообложения, чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Относительные показатели представляют собой результат деления одного абсолютного показателя на другой.

К относительным показателям относятся различные соотношения прибыли и затрат или вложенного капитала. Среди относительных показателей важное место занимают показатели рентабельности. Экономический показатель рентабельности заключается в том, что они характеризуют прибыль, получаемую с каждого рубля капитала (СК или ЗК), вложенного в предприятие.

Более значимые показатели финансовых результатов работы предприятия обобщённо представлены в Отчёте о финансовых результатах годовой и квартальной бухгалтерской финансовой отчетности.

Для анализа финансовых результатов, помимо отчета о финансовых результатах привлекаются бухгалтерский баланс, приложение к бухгалтерскому балансу, данные регистров синтетического и аналитического учета по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Анализ финансовых результатов следует начинать с исследования изменений каждого показателя за текущий анализируемый период. Такой анализ проводится с помощью горизонтального метода.

Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах заключается в построении аналитической таблицы, в которой абсолютные отчетные показатели дополняются относительными темпами роста (снижения).

Исследование структуры показателей финансовых результатов проводится в рамках вертикального анализа. Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах основан на расчете показателей структуры, т.е. удельных весов части совокупности к совокупности в целом, что позволяет выявить наиболее существенные соотношения и закономерности в разнообразных экономических показателях.

На величину прибыли предприятия оказывают влияние разные факторы. Одни из них оказывают прямое воздействие, и их влияние возможно достаточно буквально определить с помощью методов факторного анализа.

Одним из общепринятых подходов при проведении факторного анализа прибыли от продаж считается ранжирование факторов на уровни первого, второго и т.д. порядка.

К факторам первого порядка относится выручка и сгруппированные по функциям расходы по обычным видам деятельности. Аддитивную факторную модель (модель вычитания) зависимости прибыли от продаж от вышеперечисленных факторов можно выразить следующим образом (1) [39, с. 117]:

$$P^Q = Q^P - S - K - Y, \quad (1)$$

где  $P^Q$  – прибыль от продаж;

$Q^P$  – выручка (нетто) от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

$S$  – себестоимость продажи продукции, товаров, работ, услуг;

$K$  – коммерческие расходы;

$Y$  – управленческие расходы.

Влияние каждого фактора, включенного в факторную модель (1) рассчитывается методом цепных подстановок.

Прибыль от реализации продукции в целом по предприятию зависит также от:

– объема реализации продукции ( $VRП$ );

– структуры продаж ( $Y_{дi}$ );

– себестоимости единицы продукции ( $C_i$ );

– уровня средних цен реализации продукции ( $Ц_i$ ).

Факторную модель прибыли от продаж ( $\Pi$ ) можно представить в следующем виде (2) [42, с. 94]:

$$\Pi = \sum [VRП_i \times (Ц_i - C_i)] = \sum [VRП_{Общ} \times Y_{дi} \times (Ц_i - C_i)], \quad (2)$$

Факторная модель прибыли от продаж приведена на рисунке 1 [42, с. 93].

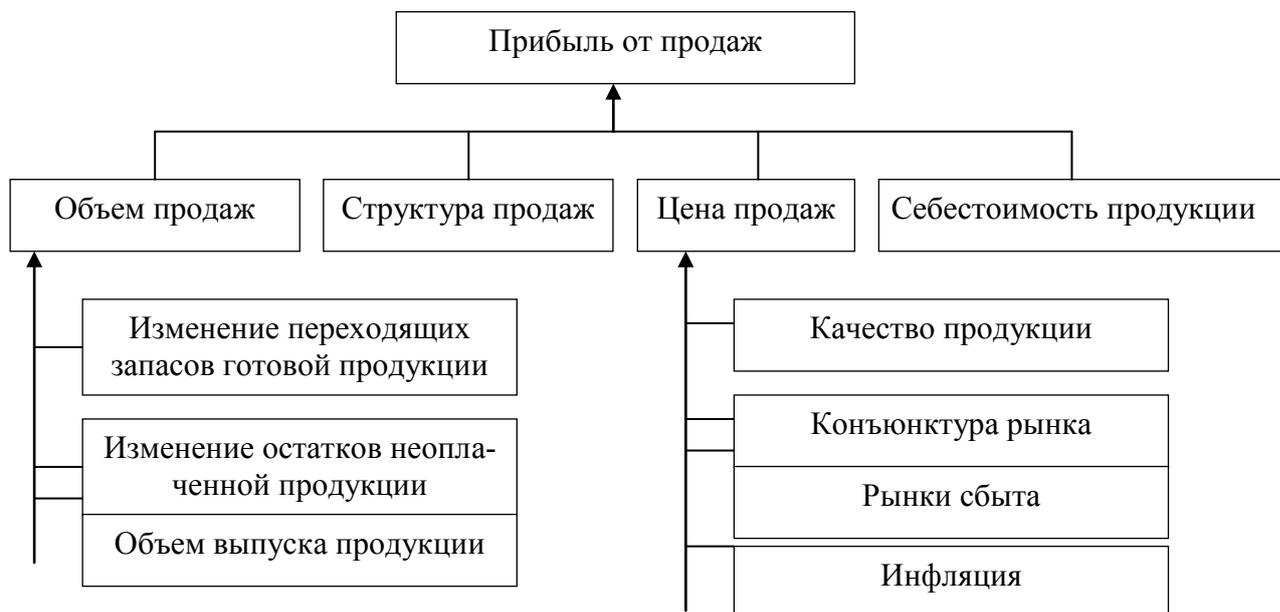


Рисунок 1 – Модель факторного анализа прибыли от продаж

Объем реализации продукции может оказывать как положительное, так и отрицательное воздействие на сумму прибыли. Увеличение объема продаж рентабельной продукции приводит к увеличению прибыли. В случае если же продукция считается убыточной, то при увеличении объема реализации происходит уменьшение суммы прибыли.

Структура продаж также может оказывать как положительное, так и отрицательное влияние на сумму прибыли. В случае если увеличится доля более рентабельных видов продукции в общем объеме ее реализации, то сумма прибыли возрастет. Напротив, при увеличении удельного веса низко рентабельной или убыточной продукции общая сумма прибыли уменьшится.

Себестоимость продукции и прибыль находятся в обратно пропорциональной зависимости: снижение себестоимости приводит к соответствующему росту суммы прибыли, и наоборот.

Изменение уровня цен и величина прибыли находятся в прямо пропорциональной зависимости: при увеличении уровня отпускных цен на продукцию сумма прибыли возрастает, и следовательно наоборот.

Расчет влияния этих факторов на сумму прибыли можно выполнить способом цепной подстановки

В качестве факторов первого порядка, оказывающих влияние на прибыль от продаж, можно также рассматривать расходы по обычным видам деятельности, сгруппированные по элементам. Исходной информацией для проведения факторного анализа в этом случае служат данные раздела «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» При этом факторной моделью аддитивного вида является следующая модель (3) [41, с. 327]:

$$P^Q = Q^P - M - U - A_M - S_{\text{ПРОЧ}}, \quad (3)$$

где  $P^Q$  – прибыль от продаж;

$Q^P$  – выручка (нетто) от продажи продукции, товаров, работ, услуг;

$M$  – материальные расходы;

$U$  – расходы на оплату труда, включая социальные отчисления;

$A_M$  – расходы на амортизацию амортизируемого имущества;

$S_{\text{ПРОЧ}}$  – прочие расходы по обычным видам деятельности.

Используя данные отчета о финансовых результатах возможно рассчитать ряд показателей оценки качества уровня достижения конкретных финансовых результатов деятельности хозяйствующих субъектов, в частности, таких как:

- маржинальный доход, обеспечивающий покрытие постоянных затрат и получение прибыли;
- точку критического объема продаж;
- запас финансовой прочности оптимальное значение этого показателя – выше 60%.

Общая модель зависимости финансовых показателей имеет следующий вид (4) [25, с. 276]:

$$\text{ЗФП} = N - r = N - (S_{\text{пост}} : k), \quad (4)$$

где ЗФП – запас финансовой прочности;

$N$  – объем продаж продукции (выручка от реализации);

$r$  – критическая точка объема продаж;

$S_{\text{пост}}$  – постоянные затраты;

$k$  – доля маржинального дохода в объеме продаж.

Безубыточный объем продаж и зона безопасности являются основополагающими показателями при разработке бизнес-планов, обосновании управленческих решений, оценке деятельности предприятий.

Относительными показателями эффективности деятельности предприятия являются показатели рентабельности. Рентабельность означает доходность, прибыльность предприятия и рассчитывается путем сопоставления финансового результата (прибыли) и затрат или суммы ресурсов, используемых для его достижения. Рентабельность выступает главным объектом и целью финансового управления предприятий.

По данным отчета о финансовых результатах можно провести анализ рентабельности затрат и рентабельности продаж.

Эффективность основной деятельности предприятия по производству и реализации продукции характеризуется показателем рентабельности затрат.

Данный показатель определяется отношением прибыли от продажи продукции к полной себестоимости реализованной продукции. Коэффициент рентабельности затрат показывает уровень прибыли на один рубль затраченных средств и рассчитывается в целом по предприятию, отдельным его подразделениям и видам продукции.

Для осуществления контроля не только за себестоимостью реализованной продукции, но и за изменениями в политике ценообразования рассчитывают показатель рентабельности продаж. Показатель определяется отношением величины прибыли к объему продаж. В качестве величины прибыли могут быть взяты показатели: прибыль от продаж, прибыль до налогообложения, чистая прибыль.

Рентабельность продаж характеризует эффективность предпринимательской деятельности и показывает, сколько получено прибыли с рубля продаж. Рассчитывается в целом по предприятию и отдельным видам продукции.

Необходимым фактором в работе фирмы считается вопрос распределения полученной прибыли, но так, чтобы это распределение привело к росту прибыли предприятия в последующем

Есть две ведущих направленности увеличения прибыли – это совершенствование производительности (любой – и трудовой и производственной производительностей) и рост продаж. При этом возможно отметить следующие факторы увеличения прибыли, такие как:

- активы организации;
- изменение источников активов (капитал);
- внедрение в сегмент рынка;
- развитие предприятия.

В итоге, очевидно, что возможны три основных направления концентрации усилий предприятия. Это ориентация на наличность и повышение дохода, ориентация на расширение использования собственного капитала (СК) и заемного капитала (ЗК) на развитие хозяйственной деятельности предприятия. Разумное, сбалансированное сочетание всех этих трех направлений концентрации усилий предприятия может привести к существенному повышению прибыли предприятия.

Варианты повышения прибыли представлены на рисунке 2 [32, с. 196].

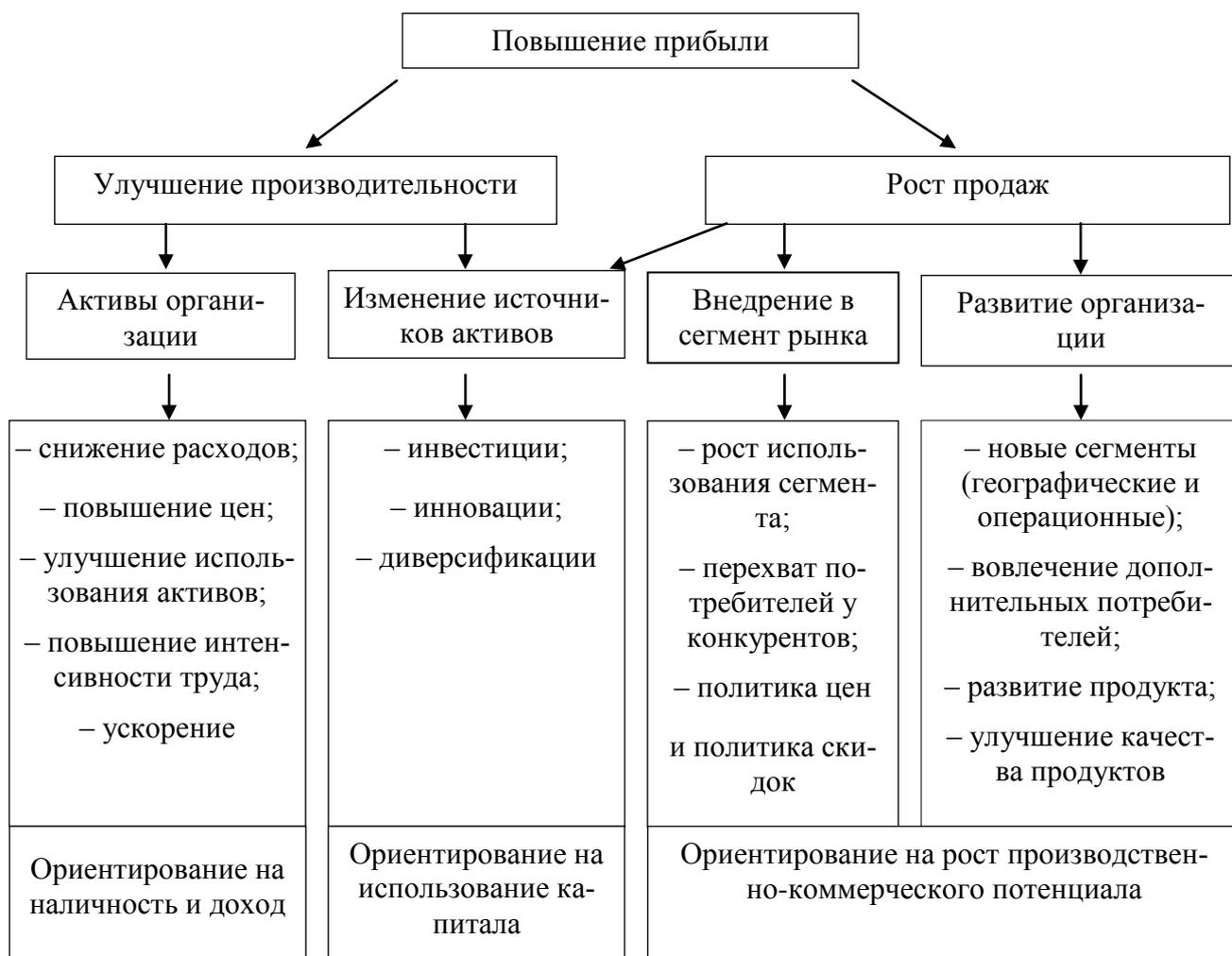


Рисунок 2 – Варианты повышения прибыли предприятия

Таким образом, целью анализа финансовых результатов является выявление резервов возможного роста прибыли предприятия. Ведущими задачами анализа финансовых результатов работы предприятия считаются: оценка динамики абсолютных и относительных показателей финансовых результатов (прибыли и рентабельности); определение направленности и размера влияния отдельных факторов на динамику прибыли и уровень рентабельности; оценка эффективности бизнеса.

## 1.4 Учёт финансовых результатов согласно РСБУ и МСФО

Переходный период предоставления отчетности в соответствии с международной практикой введён в России Приказом Минфина № 217н Приказ Минфина России «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» [4]. В связи с этим данной работе рассматривается порядок учета финансовых результатов согласно Российской системе бухгалтерского учета (РСБУ) и Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО).

Финансовым результатом деятельности коммерческой организации является прибыль или убыток, который представляет собой разницу между полученными доходами и расходами. Сравним российские и международные определения данных понятий, правила их признания и классификации.

Под доходом согласно ПБУ 9/99: «понимается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств и иного имущества) и / или погашения обязательств, которое приводит к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)»

В системе международных бухгалтерских нормативных документов отсутствует стандарт, посвященный именно доходам. Однако аналогом ПБУ 9/99 можно считать МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», который с 21 января 2015 года заменил IAS 11 «Договоры на строительство» и IAS 18 «Выручка». Согласно положениям данного стандарта: «доход – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов, или уменьшения величины обязательств, приводящие к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала Международным стандартом финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка

по договорам с покупателями». Таким образом, понятие «доход» аналогичны в РСБУ и МСФО.

Международная практика по экономической сущности доходов выделяет выручку и прочие доходы. МСФО (IFRS) 15 даёт следующее определение выручки Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями: «Выручка – это доход, который возникает в ходе обычной деятельности организации».

Определения таких категорий, как «товары» и «услуги» МСФО (IFRS) 15 не устанавливает, однако содержит следующие примеры товаров и услуг:[33]

- 1) продажа товаров, произведённых организацией;
- 2) перепродажа товаров или прав на товары (услуги), приобретённых компанией;
- 3) выполнение задачи (задач), оговоренной в договоре;
- 4) оказание услуги, которая заключается в готовности предоставить товары или услуги (например, обновления программного обеспечения, предоставляемые в случае их возникновения), или оказание услуги для клиента в сроки, установленные им;
- 5) оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг клиенту другой стороной (например, действия в качестве агента другой стороны);
- 6) предоставление прав на товары или услуги, оказываемые в будущем, которые клиент может предоставить своему покупателю или перепродать;
- 7) разработка, строительство или производство актива от имени клиента;
- 8) предоставление лицензий;
- 9) предоставление опционов на приобретение дополнительных услуг или товаров.

Российские нормативные акты определяют товары, как активы, приобретённые у другой компании и предназначенные для дальнейшей перепродажи. Международные стандарты, как видно из представленного выше списка, к товарам относят помимо указанных активов, ещё и запасы. Например, «продажа товаров,

произведённых организацией» в российской системе является не «товарами», а «готовой продукцией».

Прочими доходами являются поступления экономических выгод не от основной деятельности, которые имеют, как правило, нерегулярный характер. Также как и в РСБУ, их список открытый.

Рассмотрим, как осуществляется признание доходов. В МСФО разработана пятиступенчатая платформа признания выручки. Пятишаговая модель учета выручки, согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»:

- 1) идентифицировать договор с покупателем;
- 2) идентифицировать обязанности, подлежащие исполнению в рамках договора;
- 3) определить цену сделки;
- 4) распределить цену сделки по всем подлежащим исполнению обязательствам;
- 5) признать выручку.

Каждый шаг этой модели содержит регламентации, которые не представлены практически ни одним российским нормативным документом. Некоторые схожие моменты можно найти в ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», например:

– подобно учету модификации договора согласно МСФО (шаг идентификации договора с клиентом) в данном ПБУ регулируется занесение в техническую документацию дополнительного объекта строительства, но самого термина «модификация договора» в РСБУ нет;

– выручка по договору строительного подряда корректируется, при условии существования уверенности, что эта сумма будет признана заказчиками, и что сумма может быть достоверно определена (шаг определения цены операции);

– идентичными МСФО (IFRS) 15 являются правила, в соответствии с которыми в случае, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора невозможно, но есть вероятность, что расходы, понесенные при испол-

нении договора, будут возмещены, выручка по договору строительного подряда признается в отчете о финансовых результатах в величине, равной сумме понесенных расходов, подлежащей возмещению.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» содержат следующие правила признания выручки:

- организация имеет право на получение выручки, следовавшее из определенного договора или подтвержденное другим образом;
- сумма выручки скорее всего будет определена;
- есть уверенность в том, что в результате определенной операции произойдет увеличение экономических выгод предприятия;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на товары (продукцию) перешло от организации к покупателю либо работа получена заказчиком (услуга оказана)
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с данной операцией, могут быть установлены.

Как видно, международные и российские стандарты имеют разные подходы к учету доходов от обычных видов деятельности. Можно выделить только лишь несколько положений ПБУ 9/99, сходных с международным стандартом:

- возможность учета выручки способом «по мере готовности»;
- определение выручки с учетом всех скидок (накидок), предусмотренных договором и др.

Таким образом, регламентации по учету доходов, рассмотренных в рамках ПБУ 9/99 «Доходы организации», МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» и некоторых других нормативных документов, показали разные подходы в международной и российской практике. Российским компаниям весьма сложно будет вести учет доходов по МСФО в силу того, что МСФО (IFRS) 15 недавно утверждён и пока что не апробирован на практике.

Расходы в российском законодательстве регулируются ПБУ 10/99 «Расходы организации». В МСФО нет единого специального стандарта, регламентирующе-

го учет и порядок отражения в отчетности расходов. Эти данные прописаны в отдельных стандартах. Например, МСФО (IAS) 2 «Запасы» предназначен для оценки расходов на материалы, МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» регулируют расходы организации на амортизацию, МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» – расходы по заработной плате. При этом примем во внимание то, что заработанная плата и амортизация внеоборотных активов могут быть признаны именно расходами в соответствии с МСФО (а не затратами), как компоненты списанной себестоимости продукции в момент признания доходов от её продажи 13.

Определение расходов согласно российской и международной системам бухгалтерского учета представлено в таблице 1.3.

Таблица 1.3. – Определение «расходы» в российских и международных стандартах

Российские стандарты	Международные стандарты
«Расходами организации признаются уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, другого имущества) и (или) возникновения обязательств, которые приводят к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников данного имущества)»	«Расходы – это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, которое происходит в форме оттока активов или увеличения обязательств, приводящих к уменьшению капитала, не относящемуся с его распределением между участниками акционерного капитала»

Таким образом, определение понятия «расходы», данное в ПБУ 10/99 и в Концептуальных основах подготовки и представления финансовой отчетности («Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement» «Концептуальные основы финансовой отчетности»), абсолютно идентично.

Для представления информации, позволяющей организации воплотить в жизнь целесообразные экономические решения, данный документ предлагает разграничить убытки различного рода и расходы, возникающие в связи с обычной деятельностью предприятия.

К обычным расходам, согласно Концептуальным основам, следует относить себестоимость продаж, амортизацию и заработанную плату. Ключевая характеристика данных расходов – это выбытие активов, таких как ДС и их эквиваленты, ОС, МПЗ.

Прочими убытками являются расходы, вызванные стихийными бедствиями, выбытием внеоборотных активов или увеличением обменного курса валюты другой страны. Следовательно, прочие убытки могут возникать и в ходе обычной деятельности организации, и без отношения к ней.

Заметим, что российская система бухгалтерского учета не имеет строгого понятийного аппарата относительно разграничений некоторых категорий.

Так, например, под вопрос ставится, что можно включить в «расходы от обычной деятельности»: все расходы, которые связаны с производством (себестоимость и готовой продукции, и незавершенного производства) или только связанные с себестоимостью проданной продукции. В МСФО находим более четкую трактовку: «расходы от обычных видов деятельности» включают себестоимость продаж. Так, российские и международные стандарты имеют ряд различий в разграничении обычных и прочих расходов.

Продолжая рассматривать признание расходов в различных системах, необходимо обозначить условия, когда организация может определить возникновение расходов:

- 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.

Международная практика схоже определяет критерии признания расходов:

- выбытие из организации будущих экономических выгод, связанных с этим объектом расходов, представляется вероятным;

– стоимость объекта надежно оценена, информация надежна, если она полна, нейтральна и не содержит ошибок или имеет первоначальную стоимость «Концептуальные основы финансовой отчетности», 31 октября 2014 года.

Также важным условием является то, что расходы признаются в отчете о финансовых результатах исходя из связи между понесенными затратами и получением статей доходов, т. е. различные компоненты расходов, представляющих собой себестоимость проданных товаров, признаются в тот момент, когда признаётся и доход, полученный от продажи данных товаров.

Таким образом, сопоставив регламентации по учету расходов в системах РСБУ и МСФО, приходим к выводу о существовании ряда ключевых вопросов о том, приводят или нет те или иные операции к формированию расходов.

Рассмотрев сравнение частей, из которых складывается финансовый результат компании (доходы и расходы), следует проанализировать то, как отражается данный показатель согласно разным системам бухгалтерского учета.

Главным источником информации о прибылях и убытках является Отчет о финансовых результатах (РСБУ) и Отчет о совокупном доходе (МСФО).

Составление Отчета о совокупном доходе международного формата регулирует МСФО (IAS) 1 «Представление финансовых отчетов» [23]. Данный стандарт говорит: «Об общих требованиях его составления, а также о необходимости внесения аналитической информации о полученных доходах и расходах». Это одно из основных различий российского и международного составления отчета.

Разница связана, прежде всего, с раскрытием расходов от обычных видов деятельности. В международном стандарте предлагается две возможности для указания расходов – по характеру и по функциям. В РСБУ применяется лишь один способ – по функциям представлены в таблице 1.4.

Таблица 1.4 – Отражение расходов «по характеру затрат» и «по функциям затрат»

Отражение расходов	
По характеру затрат:	По функциям затрат:
– выручка	–выручка

Отражение расходов	
По характеру затрат:	По функциям затрат:
– прочий доход	–себестоимость продаж
– изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	–валовая прибыль
– использованное сырье и расходные материалы	– прочий доход
– расходы на вознаграждение работникам	– затраты на сбыт
– расходы на амортизацию	– административные расходы
– прочие расходы	–прочие расходы
– итого расходов	–прибыль до налогов
– прибыль до налогов	

Приведённая таблица демонстрирует, метод «характера затрат» объединяет расходы в соответствии с их финансовым содержанием (характером) и разрешает раскрыть источники формирования расходов. Определение финансового результата от основной деятельности подразумевает сопоставление выручки от реализации продукции (или товаров / выполненных работ / оказанных услуг) с общей суммой расходов отчетного периода, который корректируется на изменение остатков в запасах (готовой продукции и незавершённого производства) [24].

Метод «функций затрат» предполагает разбиение расходов по обычным видам деятельности на группы в соответствии с их назначением, как себестоимость продаж или административная деятельность. Расчет финансового результата методом «функций затрат» основан на сопоставлении выручки от продаж с себестоимостью проданной продукции (или товаров / выполненных работ / оказанных услуг).

Согласно МСФО (IAS) 1: «Организациям следует выбирать метод классификации расходов, который способен наиболее точно представить составляющие её финансовых результатов, как наиболее надежную и более уместную информацию для заинтересованных пользователей». Российская форма отчета о финансовых результатах построена на основе функционального метода. Значит, российские фирмы формируют свои отчеты без учета особенностей ведения бизнеса, вида экономической деятельности и иных факторов.

Далее сравним показатели, представленные в российской и международной форме, отражающей финансовые результаты компании. Заметим, что организация вправе предоставлять всю информацию о доходах и расходах, признанных за период или в одном Отчете о совокупном доходе, или в двух отчетах: отчете о прибылях и убытках, в котором отражены все компоненты прибыли или убытка, и в отчете о совокупном доходе, который отображает составляющие прочего совокупного дохода.

Сравнительная характеристика статей российской формы отчета о финансовых результатах и статей, регламентируемых МСФО (IAS) 1 представлена в таблице 1.5.

Таблица 1.5 – Сравнительная характеристика статей российской формы отчета о финансовых результатах и статей регламентируемых МСФО (IAS) 1.

МСФО	РСБУ
Отчет о прибылях и убытках	Отчет о финансовых результатах
Доходы от основного вида деятельности	Выручка
Расходы от основного вида деятельности	Себестоимость продаж
Валовая прибыль (убыток)	–
Коммерческие расходы	–
Управленческие расходы	–
Прибыль от продаж	Прибыль (убыток) от продаж
Прочие доходы	Прочие доходы
Прочие расходы	Прочие расходы
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	–
Расходы на финансирование (процентные расходы)	Проценты к уплате
Инвестиционный доход (процентные доходы)	Проценты к получению
–	Доходы от участия в других организациях
Прибыль до уплаты налогов	Прибыль (убыток) до налогообложения
Расход по налогу на прибыль	Текущий налог на прибыль
в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	–
Изменение отложенных налоговых обязательств	–
Изменение отложенных налоговых активов	–
Прочее	–
Посленалоговая прибыль (убыток) за год	Чистая прибыль (убыток)
Отчет о прочем совокупном доходе	–
Изменение резерва переоценки	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода

МСФО	РСБУ
Курсовые разницы от пересчета зарубежных дочерних компаний	–
Изменение стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи	–
Результаты хеджирования эффективных денежных потоков	–
Актuarная прибыль (убытки) по пенсионным планам с установленными выплатами	–
Прочий совокупный доход (расход) за год до налога на прибыль	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода
Налог на прибыль, относящийся к компонентам прочего совокупного дохода	–
Прочий совокупных доход (расход) за год после налога на прибыль	–
Итого совокупный доход (расход)	Совокупный финансовый результат периода
Прибыль, относящаяся к:	–
Акционерам материнской компании	–
Доле меньшинства (неконтролируемой доле)	–
Итого совокупный доход (расход), относящийся к:	–
Акционерам материнской компании	–
Доле меньшинства	–
Прибыль на акцию:	Справочно
Базовая	Базовая прибыль (убыток) на акцию
Пониженная	Разводненная прибыль (убыток) на акцию

Данные таблицы демонстрируют, что названия некоторых статей, предусмотренных МСФО (IAS) 1, отличаются от названий статей российского отчета о финансовых результатах, однако многие показатели совпадают. Подметим, что некоторых статей, например, «Доля меньшинства», в российской форме нет. Следовательно, можно сделать вывод о том, что рекомендации МСФО 1 в определенной мере реализуются в отечественном отчете о финансовых результатах.

Таким образом, показаны различия в учете компонентов – доходов и расходов – финансовых результатов согласно российским и международным стандартам, в раскрытии данной категории в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также выделены проблемы учета анализируемого объекта.

## Вывод по разделу один

Таким образом, финансовый результат – главный критерий оценки деятельности для большинства предприятий. Насколько привлекательны финансовые результаты предприятия, настолько стабильно его текущее и перспективное финансовое состояние. Прибыль – это особый систематически воспроизводимый ресурс коммерческой организации, конечная цель развития бизнеса. Сущность рассматриваемой категории состоит в том, что необходимый уровень прибыли – это: основной внутренний источник текущего и долгосрочного развития организации; главный источник возрастания рыночной стоимости организации; индикатор конкурентоспособности организации при наличии стабильного и устойчивого уровня прибыли; гарант выполнения организацией своих обязательств перед государством, источник удовлетворения социальных потребностей общества.

## 2 УЧЕТ И АНАЛИЗ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «ВОЯЖ»

### 2.1 Организационно-экономическая характеристика предприятия

Компания «Вояж» специализируется на производстве и реализации сувениров, изделий из натуральных поделочных камней.

Сокращенное наименование компании – ООО «Вояж».

Место нахождения компании: 454080, Челябинская область, г. Челябинск, ул. Энтузиастов, д. 2

Общество создано в соответствии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» [3], Гражданским кодексом Российской Федерации [1] и иным действующим законодательством. Основными документами, регламентирующими деятельность предприятия, являются Устав и Учредительный договор.

В соответствии с Уставом основной целью ООО «Вояж» является развитие предприятия на базе обеспечения его стабильного финансового положения путем осуществления эффективной производственно-сбытовой деятельности, приводящей к получению предприятием высокой прибыли.

Предприятие выпускает более 200 наименований продукции.

Ассортимент выпускаемой продукции включает:

- письменные приборы;
- часы;
- вазы, шкатулки, панно, сувениры;
- шахматы, нарды;
- серьги, кулоны, браслеты, бусы, кольца и др.

Продукция изготавливается из Уральских камней – змеевика, яшмы, авантюрина, агата, малахита, опала и др.

Продукция предприятия поставляется в различные регионы России (Сочи, Смоленск, Хабаровск и многие другие) и за рубеж.

Уставный капитал Общества определяет минимальный размер имущества, гарантирующий интересы его кредиторов, и составляет 10 тыс. руб.

Высшим органом управления Общества является Общее собрание учредителей. К компетенции Общего собрания относятся следующие вопросы: внесение изменений и дополнений в Устав; реорганизация и ликвидация Общества; выборы исполнительного органа Общества; увеличение (уменьшение) уставного капитала, избрание членов Ревизионной комиссии Общества; утверждение годовых отчетов и др.

Руководство текущей деятельностью осуществляется единоличным исполнительным органом Общества – директором. К компетенции директора относится решение всех вопросов текущей деятельности Общества.

Укрупненная организационная структура управления предприятия представлена на рисунке 3.

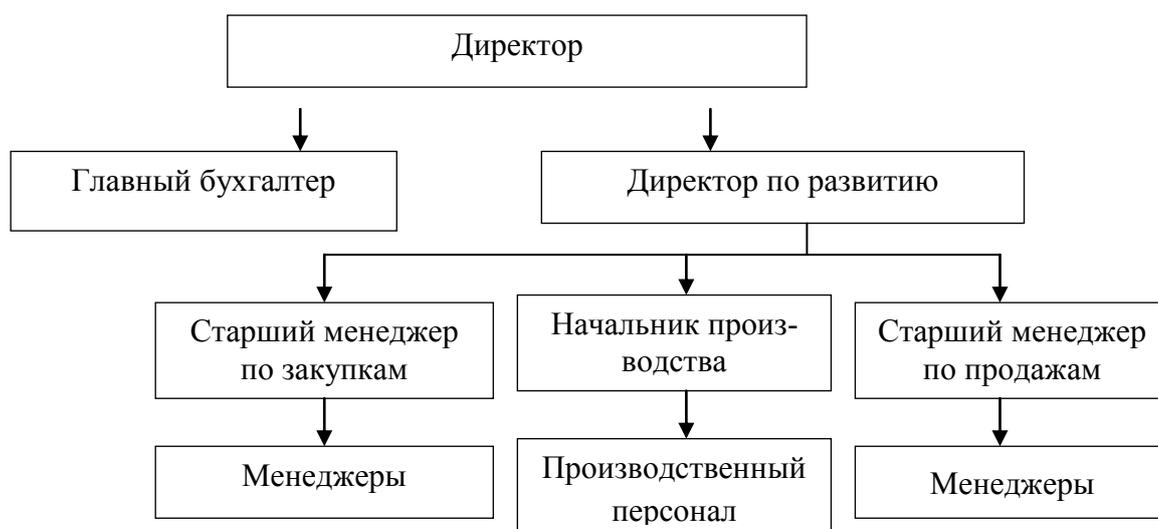


Рисунок 3 – Организационная структура управления ООО «Вояж»

Экономические показатели деятельности предприятия представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Экономические показатели деятельности ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Наименование показателя	Значения по годам			Изменения по годам (+, -)	
	2015	2016	2017	2016	2017
Выручка (нетто) от продажи товаров (работ, услуг), тыс. руб.	11352	12204	13039	+852	+835
Полная себестоимость продаж, тыс. руб.	11335	12184	13017	+849	+833
Прибыль от продаж, тыс. руб.	17	20	22	+3	+2
Прибыль до налогообложения, тыс. руб.	47	43	40	-4	-3
Имущество предприятия, тыс. руб.	4214	4319	4446	+105	+127
Рентабельность продаж (с.3 / с.1), %	0,150	0,164	0,169	+0,014	+0,005
Рентабельность активов, % (с.4 / с.5), %	0,403	0,463	0,495	+0,060	+0,032
Фондоотдача, руб./руб.	2,62	2,65	2,91	+0,03	+0,26
Численность работающих, чел.	31	32	34	+1	+2
Производительность труда, тыс. руб./чел. (с.1 / с.9)	366,19	381,38	383,50	+15,19	+2,12
Фонд заработной платы, тыс. руб.	3369	3573	4112	+204	+539
Среднегодовая заработная плата на одного работающего, тыс. руб. (с.11 / с.9)	108,68	111,66	120,94	+2,98	+9,28
Оборачиваемость оборотных средств, обороты	2,78	2,93	3,06	+0,15	+0,13
Оборачиваемость дебиторской задолженности, обороты	4,21	4,37	7,49	+0,16	+3,12
Оборачиваемость кредиторской задолженности, обороты	6,06	7,24	7,19	+1,18	-0,05

По данным таблицы 2.1 видно, что выручка за 2016 г. увеличилась на 852 тыс. руб., в 2017 г. – на 835 тыс. руб. В 2017 г. получена прибыль от продаж в размере 22 тыс. руб.

Незначительное превышение выручки от реализации продукции над совокупными затратами на производство и сбыт продукции привело к тому, что рентабельность продаж предприятия имеет очень низкую величину – 0,169 % в 2017 г.

Имущество предприятия в 2016 г. увеличилось на 105 тыс. руб., в 2017 г. – на 127 тыс. руб. Однако рентабельность имущества также критически низкая (0,495 % в 2017 г.).

На фоне низкой эффективности деятельности наблюдается рост деловой активности предприятия, о чем свидетельствует положительная динамика показателей оборачиваемости (кроме оборачиваемости кредиторской задолженности)

и фондоотдачи. Снижение оборачиваемости кредиторской задолженности при существующих условиях хозяйствования можно признать вполне оправданным, поскольку это объясняется возросшей потребностью в источниках финансирования.

В целом предприятие следует признать слабо развивающимся и низко рентабельным.

Основной интерпретации показателей, рассчитанных в таблице 2.1, является «золотое правило бизнеса», в соответствии с которым для успешно функционирующего предприятия должно выполняться следующее неравенство (5) [34, с. 42]:

$$I_{\text{ЧП}} > I_{\text{ПР}} > I_{\text{В}} > I_{\text{А}} > 1,0, \quad (5)$$

где  $I_{\text{ЧП}}$  – индекс роста чистой прибыли;

$I_{\text{ПР}}$  – индекс роста прибыли от продаж;

$I_{\text{В}}$  – индекс роста выручки от реализации;

$I_{\text{А}}$  – индекс роста активов (имущества).

Индексы роста показателей представлены в таблице 2.2.

Таблица 2.2 – Индексы роста показателей ООО «Вояж» за 2016 – 2017 годы

Показатели	Значения	
	2016 г.	2017 г.
Индекс роста чистой прибыли ( $I_{\text{ЧП}}$ )	0,92	0,97
Индекс роста прибыли от продаж ( $I_{\text{ПР}}$ )	1,18	1,10
Индекс роста выручки от реализации ( $I_{\text{В}}$ )	1,08	1,07
Индекс роста активов ( $I_{\text{А}}$ )	1,04	1,05

На исследуемом предприятии соотношения индексов нарушено. В частности, индекс роста прибыли от продаж опережает индекс чистой прибыли (1,10 по сравнению с 0,97 в 2017 г.). Кроме того, темп роста чистой прибыли не превышает 1,0, что свидетельствует о снижении показателя чистой прибыли (на 3,0 % в 2017 г. (100 – 97)).

Причины ухудшения финансовых результатов предстоит установить в ходе последующего анализа.

## 2.2 Исследование и оценка действующей на предприятии системы учета финансовых результатов

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель предприятия. Бухгалтерский учет в ООО «Вояж» ведет специализированное подразделение предприятия – бухгалтерия. В составе бухгалтерии предприятия 2 человека – главный бухгалтер и бухгалтер.

Главный бухгалтер обеспечивает:

- текущее и перспективное планирование затрат, полный учет и своевременное отражение в учете затрат на производство и управление;
- достоверный и своевременный учет доходов по различным направлениям деятельности предприятия;
- составление достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности, правильное и своевременное исчисление и перечисление платежей в бюджет и внебюджетные фонды, погашение в установленные сроки задолженности перед контрагентами;
- проведение экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления внутренних резервов, предупреждения потерь и непроизводительных расходов.

Бухгалтер находится в подчинении у главного бухгалтера, в его обязанности входит ведение бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей, основных средств, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

Организация и способы ведения бухгалтерского учета установлены на основании действующих нормативных документов: Федерального Закона «О бухгалтерском учете» [4], Положения по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика

организаций» [6], Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [19].

Приказ об учетной политике предприятия содержит два раздела – приказ об учетной политике для целей бухгалтерского учета и приказ об учетной политике для целей налогового учета.

На предприятии применяется компьютерная технология учетной информации с использованием программного обеспечения «1С: Бухгалтерия». В настоящее время на предприятии установлена конфигурация программы 8.3.

Рабочий план счетов предприятия разработан на основе типового Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [19].

Финансовый результат – выраженный в денежной форме экономический итог хозяйственной деятельности предприятия в целом, который складывается из финансового результата от основных (обычных) видов деятельности и финансового результата от прочих видов деятельности. Виды деятельности, которые являются основными для предприятия, отражены в его Уставе. Остальные виды деятельности являются для предприятия прочими видами деятельности.

Финансовый результат от обычных видов деятельности формируется на счете 90 «Продажи» в виде разницы между суммой выручки (за вычетом косвенных налогов) и полной фактической себестоимостью продукции. Финансовый результат от прочих видов деятельности формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в виде разницы между прочими доходами и прочими расходами.

Учетная политика предприятия определяет порядок учета доходов и расходов для целей исчисления финансового результата, как по обычным видам деятельности, так и по прочим операциям, и определения налогооблагаемой прибыли.

Учетная политика предприятия учитывает требования бухгалтерского и налогового учета в части формирования доходов и расходов и представляет собой фактическое слияние бухгалтерского и налогового учета в «объединенный» учет с одним информационным массивом как исходной, так и выходной информации.

Так, в соответствии с приказом об учетной политике ООО «Вояж» информация о расчетах по налогу на прибыль раскрывается только в налоговом учете (без использования ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» [17]). Текущий налог на прибыль определяется на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

Рассмотрим основные положения учетной политики предприятия по формированию финансового результата:

– в качестве момента признания доходов и расходов определен метод начисления [2, ст. 271];

– к прямым расходам для целей исчисления налога на прибыль относятся:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации.

Прямые расходы в полном объеме относятся на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного периода без распределения на остатки незавершенного производства [2, ст. 318]. В соответствии со статьей 265 Налогового Кодекса Российской Федерации: «Все остальные расходы, за исключением внереализационных расходов, определяемых осуществленные в текущем месяце, признаются косвенными расходами и уменьшают доходы от реализации текущего месяца. Сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода» [2, ст. 320];

– амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 руб. Имущество стоимостью менее 40 000 руб. учитывается в числе материальных расходов и списывается на затраты в порядке предусмотренном для косвенных расходов (единовременно);

– амортизация амортизируемого имущества (основных средств) начисляется линейным методом [2, ст. 259; 12];

– затраты на ремонт основных средств учитываются по фактически произведенным затратам [21, п. 69];

– при определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов используется метод оценки по средней стоимости [2, ст. 255; 11, п. 16];

– затраты, произведенные предприятием в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной строкой, как расходы будущих периодов и списываются методом равномерного списания в течение периода, к которому они относятся [5, п. 65].

К расходам будущих периодов на предприятия относятся следующие виды расходов:

- 1) расходы по сертифицированию;
- 2) расходы на подписку на периодические печатные издания;
- 3) общехозяйственные расходы при отсутствии выручки;
- 4) суммы отпускных, приходящиеся на разные отчетные периоды.

Основным счетом, на котором выявляется финансовый результат по обычным видам деятельности, является счет 90 «Продажи».

В соответствии типовым Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению [19] и рабочим планом счетов в ООО «Вояж» открыты следующие субсчета:

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

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется в разрезе видов номенклатуры продукции предприятия.

Основным доходом предприятия является выручка от реализации продукции. Отгруженная и сданная на месте покупателям (заказчикам) готовая продукция, расчетные документы на которую предъявлены этим покупателям, списывается в порядке продажи со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи»,

субсчет 1 «Выручка». Таким образом, проданной продукцией считается продукция, право собственности на которую перешло к покупателю.

В отчетном периоде предприятие продало продукцию на сумму 3540 тыс. руб., в том числе НДС – 540 тыс. руб. Себестоимость проданной продукции составила 2300 тыс. руб. Расходы на продажу – 200 тыс. руб. Расходы по управлению производством – 322 тыс. руб.

В бухгалтерском учете предприятия отражаются следующие записи, представленные в таблице 2.3.

Таблица 2.3 – Бухгалтерские записи по определению и учету финансового результата от обычных видов деятельности в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена выручка от продажи продукции	62-1	90-1	3540	Платежные документы
Списана себестоимость продукции	90-2	43	2300	Расчет бухгалтерии
Начислен НДС по проданной продукции	90-3	68-2	540	Справка-расчет бухгалтерии
Отражены расходы, связанные со сбытом продукции	90-2	44	200	Справка-расчет бухгалтерии
Отражены общехозяйственные расходы	90-2	26	322	Справка-расчет бухгалтерии
Отражена прибыль от продаж продукции (3540 – 540 – 2300 – 200 – 322)	90-9	99	178	Расчет
Поступили денежные средства в счет отгрузки продукции	51	61-1	3540	Платежные документы

В случае, если при фактической оплате продукции выручка от ее продажи определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, производится списание стоимости отгруженной продукции со счета 43 «Готовая продукция» на счет 45 «Товары отгруженные».

Выручка от продажи продукции не признается в следующих случаях:

– при указании в договоре особого момента перехода права собственности (например, оплата продукции и т.п.);

– при отгрузке продукции на экспорт и предъявлении расчетных документов покупателю не в момент отгрузки в соответствии с условиями поставки;

– при передаче продукции комиссионеру для ее продажи на условиях договора комиссии.

На счете 45 «Товары отгруженные» продукция числится до момента признания выручки от ее продажи в бухгалтерском учете. При наступлении этого момента продукция считается проданной и списывается с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи».

По договору купли-продажи, в котором право собственности на отгруженный товар переходит в момент оплаты, ООО «Вояж» отгрузило покупателю продукции на сумму 1970 тыс. руб., включая НДС – 301 тыс. руб. Себестоимость реализованной продукции составляет 1219 тыс. руб.

В бухгалтерском учете предприятия сделаны следующие записи, в таблице 2.4).

Таблица 2.4 – Бухгалтерские записи по учету отгрузки продукции с особым переходом права собственности в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отгружена продукция покупателю	45	43	1219	Отгрузочные документы
Поступила оплата от покупателя за отгруженную продукцию	51	62-1	1970	Платежные документы
Отражена выручка от реализации продукции	62-1	90-1	1970	Справка бухгалтерии
Начислен НДС к уплате в бюджет	90-3	68-2	301	Справка-расчет бухгалтерии
Списана себестоимость реализованной продукции	90-2	45	1219	Расчет бухгалтерии

В практике при реализации своей продукции предприятие пользуется услугами посредников. В этой ситуации предприятие является заказчиком посреднических услуг (комитентом). Договор комиссии между комиссионером и комитентом заключается в простой письменной форме. Предметом такого договора является

совершение определенных сделок комиссионером в пользу комитента. Гражданский кодекс РФ не предъявляет особых требований к правовому статусу комитента и комиссионера. Поэтому ими могут быть любые участники гражданского оборота – как юридические, так и физические лица. Договор комиссии является возмездной сделкой, т.е. комитент обязан уплатить комиссионеру вознаграждение, размер и порядок выплаты которого должны быть установлены в договоре комиссии.

По условиям договора комиссии комиссионер (ООО «Самоцветы») обязуется реализовать товар комитента (ООО «Вояж»). Комитент передал товар комиссионеру на сумму 900 тыс. руб.

Комиссионер представил комитенту отчет, согласно которому, товар комитента был реализован. Сумма реализации составила 1180 тыс. руб. (в том числе НДС 180 тыс. руб.). Вознаграждение комиссионеру в соответствии с договором комиссии составляет 100 тыс. руб., в том числе НДС – 15,254 тыс. руб.

В бухгалтерском учете предприятия финансовый результат от продажи продукции через посредника отражается следующим образом в таблице 2.5.

Таблица 2.5 – Бухгалтерские записи по учету финансового результата от продажи продукции по договору комиссии в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена передача продукции комиссионеру	45	43	900	Договор комиссии, Акт приема передачи товаров на комиссию
Отражена реализации продукции покупателям	62-1	90-1	1180	Отчет комиссионера
Начислен НДС по проданной продукции	90-3	68-2	180	Счет-фактура
Получено от покупателя за продукцию	51	62-1	1180	Выписка банка, платежное поручение
Начислено комиссионеру комиссионное вознаграждение:				
– цена услуги	44	76	100	Акт, счет-фактура
– НДС	19-2	76	15,254	

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
– цена услуги	44	76	100	Акт, счет-фактура
– НДС	19-2	76	15,254	
Перечислено комиссионное вознаграждение комиссионеру	76	51	100	Платежные документы
Списан предъявленный НДС по комиссионному вознаграждению в зачет бюджету	68-2	19-2	15,254	Справка-расчет бухгалтерии
Списаны на счет продаж:				
– стоимость товара	90-2	45	900	Справка-расчет бухгалтерии
– расходы на продажу (100 – 15)	90-2	44	85	
Определен финансовый результат (1180 – 900 – 85)	90-9	99	195	Справка-расчет бухгалтерии

В практической деятельности предприятия случаются ситуации, когда у покупателя нет или не хватает денежных средств на покупку продукции. В этом случае в договоре купли-продажи может быть отсрочка или рассрочка платежа за проданную продукцию (т.е. покупателю предоставляется коммерческий кредит).

В данной ситуации предприятие:

- отражает выручку в день перехода права собственности на продукцию к покупателю;
- увеличивает выручку от продаж на сумму процентов, которые покупатель заплатит за отсрочку платежа.

ООО «Вояж» передает продукцию, цена которой согласно договору купли-продажи составляет 120 тыс. руб. Себестоимость переданной продукции составила 85 тыс. руб. По условиям договора покупатель должен оплатить продукцию через 60 дней после ее получения. При этом покупатель должен уплатить 0,1 % от стоимости продукции за каждый день отсрочки.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи в таблице 2.6.

Таблица 2.6 – Бухгалтерские записи по учету финансового результата от продажи продукции на условиях коммерческого кредита в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена выручка от продажи продукции	62-1	90-1	120	Платежное поручение, выписка банка
Списана себестоимость продукции	90-2	43	85	Справка-расчет бухгалтерии
Начислен НДС по проданной продукции (120 · 18/118)	90-3	68-2	18,305	Справка-расчет бухгалтерии
Доначислена выручка от продаж на сумму процентов (120 тыс. руб. · 0,1% · 60 дней)	62-1	90-1	7	Справка-расчет бухгалтерии
Поступили деньги от покупателя (120 + 7)	51	62-1	127	Платежные документы
Отражена прибыль от продаж продукции (120 + 7 – 85)	90-9	99	42	Расчет

Для учета финансового результата от прочих видов деятельности, отличных от основной деятельности, применяется счет 91 «Прочие доходы и расходы. В соответствии с Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению [19], а также с рабочим планом счетов ООО «Вояж» в составе счета 91 на предприятии открыты следующие субсчета:

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

Основными операциями по учету финансовых результатов от прочих видов деятельности в ООО «Вояж» являются:

- учет процентов к уплате за пользование краткосрочными заемными средствами (краткосрочные банковские кредиты);
- учет прочих доходов и расходов от продажи имущества предприятия;
- учет прочих доходов и расходов от списания дебиторских и кредиторских задолженностей в связи с истечением срока исковой давности.

Проценты по заемным средствам, взятым на приобретение запасов, включаются в состав фактических затрат до момента принятия запасов к учету. В налоговом

учете проценты по заемным средствам включаются в состав внереализационных расходов [2, п. 1 ст. 265].

Например, ООО «Вояж» взяло кредит в банке в сумме 480 тыс. руб. сроком на 2 месяца. Сумма кредита поступила на счет организации 15 января 2017 г. Организация возвратила кредит вместе с процентами за весь срок пользования заемными средствами 15 марта 2017 г. Заемные средства были использованы организацией для предварительной оплаты материалов. Сумма начисленных процентов: до поступления материалов – 9 тыс. руб.; после поступления материалов – 37 тыс. руб. В бухгалтерском учете сделаны следующие записи в таблице 2.7.

Таблица 2.7 – Бухгалтерские записи по учету финансового результата от прочих видов деятельности (проценты к уплате) в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, тыс. руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Получен краткосрочный кредит банка под поставку материалов	51	66-1	480	Выписка из расчетного счета
Произведена предоплата материалов (в том числе НДС)	60-1	51	480	Выписка из расчетного счета
Проценты по кредитному договору отнесены на увеличение дебиторской задолженности	60-1	66-2	9	Бухгалтерская справка-расчет
Оприходованы поступившие материалы по фактической себестоимости, включающей сумму процентов, начисленных до принятия их к учету	10-1	60-1	489	Накладная
Отражена сумма НДС по поступившим материалам	19-2	60-1	73	Счет-фактура
НДС по поступившим материалам принят к вычету	68-2	19-2	73	Справка бухгалтерии
Проценты по кредитному договору, начисленные после поступления товаров, включены в состав прочих расходов	91-2	66-2	37	Справка бухгалтерии

Одной из наиболее часто встречающихся на предприятии операций по учету прочих доходов и расходов является продажа основных средств. Продажу можно осуществлять как физическим лицам (своим сотрудникам или иным частным ли-

цам), так и сторонним организациям. При совершении такой операции предприятие:

- избавляется от морально устаревшего или не находящего применение при предпринимательской деятельности имущества;
- получает все же какой-то доход (по сравнению с вариантом выбытием объекта в связи с его ликвидацией), а в некоторых случаях и прибыль.

При выбытии основного средства его стоимость списывается с бухгалтерского учета [11, п. 29]. При выбытии объекта в результате его продажи выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, согласованной сторонами в договоре.

ООО «Вояж» продает объект основных средств, первоначальная стоимость которого 23400 руб. Сумма начисленной амортизации 12870 руб. Продажная цена 11500 руб. (без учета НДС) определена сторонами в договоре.

В бухгалтерском учете операция по продаже оборудования сопровождается следующими записями таблицы 2.8).

Таблица 2.8 – Бухгалтерские записи по учету финансового результата от прочих видов деятельности (продажа имущества) в ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Первичный документ
	Дебет	Кредит		
Отражена задолженность за продаваемый объект основных средств	76-5	91-1	11500	Договор купли-продажи (ф.№ОС-1)
Начислен НДС по объекту основных средств	91-2	68-2	1754	Справка-расчет бухгалтерии
Списана первоначальная стоимость основного средства	01-9	01-1	23400	Справка-расчет бухгалтерии
Списана сумма начисленной амортизации объекта	02	01-9	12870	Справка-расчет бухгалтерии
Списана остаточная стоимость основного средства (23400 – 12870)	91-2	01-9	10530	Справка-расчет бухгалтерии

В сальдо прочих доходов и расходов (субсчет 91-9) за месяц будет учтена прибыль от реализации объекта в сумме 970 руб. (11500 руб. – 10530 руб.).

В обобщенном виде перечень хозяйственных операций и бухгалтерских записей по формированию финансового результата на предприятии представлен в таблице 2.9.

Таблица 2.9 – Бухгалтерские записи по формированию финансового результата деятельности ООО «Вояж»

Хозяйственные операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
В течение года			
Предъявлены счета покупателям за отгруженную продукцию	Платежные документы	62-1	90-1
Списана себестоимость проданной продукции	Справка-расчет бухгалтерии	90-2	43
Начислен НДС по проданной продукции	Справка-расчет бухгалтерии	90-3	68-2
Исчислен финансовый результат от продаж за отчетный месяц	Расчет бухгалтерии		
– прибыль		90-9	99
– убыток		99	90-9
Оприходованы ТМЦ, оставшиеся от списания непригодных к дальнейшему использованию по рыночной стоимости	Требование-накладная	10	91-1
Поступили суммы в погашение дебиторской задолженности, списанной в убыток в прошлые годы	Выписка банка	51	91-1
Начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	Справка-расчет бухгалтерии	76-2	91-1
Отнесены по назначению убытки от списания дебиторской задолженности с пропущенным сроком исковой давности	Справка-расчет бухгалтерии	91-2	76-5
Начислены штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора	Справка-расчет бухгалтерии	91-2	76-5
Исчислен финансовый результат от прочих доходов и расходов за отчетный месяц	Расчет бухгалтерии		
– прибыль		91-9	99
– убыток		99	91-9
Списаны некомпенсируемые потери по чрезвычайным ситуациям	Справка бухгалтерии	99	01,10,43
Начислена сумма налога на прибыль, причитающаяся к взносу в бюджет	Расчет бухгалтерии	99	68-1
По окончании года (записи декабря)			
Закрываются субсчета счета 90	Справка бухгалтерии		
Выручка		90-1	90-9
Себестоимость продаж		90-9	90-2

Хозяйственные операции	Первичный документ	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
НДС		90-9	90-3
Закрываются субсчета счёта 91	Справка бухгалтерии		
Прочие доходы		91-1	91-9
Прочие расходы		91-9	91-2
Списана прибыль отчетного года	Справка бухгалтерии	99	84
Списан убыток отчетного года	Справка бухгалтерии	84	99

Учет финансовых результатов ведется в регистрах счёта 99 «Прибыли и убытки» (анализ счёта 99, оборотно-сальдовая ведомость по счёту 99, журнальный ордер по счёту 99 и другие регистры).

Для аналитических данных в программе «1С: Бухгалтерия» формируются анализ счёта 99 по субконто, карточка счёта 99 и другие регистры.

В программе «1С: Бухгалтерия» синтетический и аналитический учет связаны друг с другом. При вводе проводок программа запрашивает реквизиты как синтетического, так и аналитического учета. Пользователь может с одинаковой легкостью получать ответы, как по синтетическому, так и по аналитическому учету.

Возможности программы по учету финансового результата деятельности предприятия следующие:

- расчет доходов от реализации продукции;
- расчет себестоимости реализованной продукции;
- расчет прочих доходов и расходов;
- расчет сумм налогов;
- расчет балансовой, налогооблагаемой и чистой прибыли;
- заполнение налоговых деклараций;
- заполнение форм бухгалтерской отчетности.

По окончании года счёт 99 «Прибыли и убытки» закрывается списанием полученного на конец года финансового результата на счёт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Экономическое содержание счёта 84 заключает-

ся в аккумулировании невыплаченной в форме доходов или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера. Аналитический учет по счету 84 на предприятии не ведется. Сальдо по синтетическому счету 84 сохраняет свою величину и остается неизменным.

По результатам исследования системы учета финансового результата в ООО «Вояж» установлено следующее. Основные способы и методы организации учета на предприятии закреплены в учетной политике. Положения учетной политики для целей бухгалтерского учета и налогообложения совпадают во всех существенных аспектах. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов ведется в едином информационном массиве в компьютерной программе «1С: Бухгалтерия». В качестве приложений к учетной политике утверждены график документооборота, рабочий план счетов, порядок проведения активов и обязательств, перечень применяемых на предприятии проводок, формы первичных учетных документов и др.

В то же время прибыль или убыток, демонстрируемый пользователям бухгалтерской отчетности – это величина исчисляемая. Финансовый результат – это сумма, полученная в результате определенных процедур ее расчета и, следовательно, представляет собой не результат реальных экономических процессов, а результат их оценки бухгалтером. Практика бухгалтерского учета предлагает большой выбор вариантов оценки образующих доходы и расходы фактов хозяйственной деятельности. Например, сумма отражаемой в бухгалтерском учете прибыли зависит от оценки бухгалтером методов оценки сырья и материалов, начисления амортизации, от выбранного метода распределения прямых и косвенных расходов. Учетная политика – фактор, который значительно влияет на качество прибыли, при этом те положения учетной политики, которые уменьшают прибыль отчетного периода, повышают ее качество, снижают налогооблагаемую прибыль.

Основное предназначение бухгалтерского учета – это формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, необходимой внутренним

пользователям бухгалтерской информации, т.е. руководству. Следовательно, необходимо формировать учетную информацию в таких разрезах, которые бы давали информационную базу для принятия эффективных управленческих решений.

В качестве такой информации можно порекомендовать формирование регистров по продажам по регионам сбыта, по рентабельности отдельных видов продукции, по продукции, пользующейся повышенным спросом (и, наоборот, не востребованной продукции), по динамики уровня затрат по различным их видам и др.

### 2.3 Анализ финансовых результатов на предприятии

Анализ финансовых результатов можно начать с исследования динамики прибыли. Исходной информацией для анализа является отчет о финансовых результатах предприятия (Приложение Б, В).

Горизонтальный анализ финансовых результатов проводится по данным таблицы 2.10 [24, с. 142].

Таблица 2.10 – Анализ динамики финансовых результатов ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы и расходы по обычным видам деятельности							
Выручка от продаж (без НДС)	11352	12204	13039	+852	+835	107,51	106,84
Себестоимость проданной продукции	9050	9730	10283	+680	+553	107,51	105,68
Валовая прибыль	2302	2474	2756	+172	+282	107,47	111,40
Коммерческие расходы	812	869	1053	+57	+184	107,02	121,17
Управленческие расходы	1473	1585	1681	+112	+96	107,60	106,06
Прибыль от продаж	17	20	22	+3	+2	117,65	110,00
Прочие доходы и расходы							
Проценты к уплате	111	93	116	-18	+23	83,78	124,73
Прочие доходы	164	145	218	-19	+73	88,41	150,34

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темп роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Прочие расходы	23	29	84	+6	+55	126,09	289,66
Прибыль до налогообложения	47	43	40	-4	-3	91,49	93,02
Налог на прибыль	11	10	8	-1	-2	90,91	80,00
Чистая прибыль отчетного периода	36	33	32	-3	-1	91,67	96,97

Данные таблицы 2.10 показывают, что выручка от продажи продукции в 2016 г. увеличилась на 852 тыс. руб., а в 2017 г. – на 835 тыс. руб.

В результате превышения доходов от обычных видов деятельности над расходами на ее осуществление в 2017 г. получена прибыль от продаж в размере 22 тыс. руб., что на 2 тыс. руб. больше, чем в 2016 г. Балансовая прибыль, наоборот, сокращается на протяжении двух лет.

Сравнивая темпы динамики доходов и расходов, то следует отметить, что темпы роста себестоимости и темпы роста управленческих расходов ниже темпов роста выручки от продажи продукции. Так, в 2017 г. темп роста выручки составил 106,84%, а темпы роста себестоимость проданной продукции и управленческих расходов – 105,68% и 106,06% соответственно. В результате прирост прибыли от основной деятельности составил 10,0%.

Величины прочих доходов и расходов резко варьируются, о чем свидетельствуют темпы роста показателей. Это может свидетельствовать о том, что руководство предприятия не достаточно контролирует поступления и расходы по прочим видам деятельности.

Так же для понимания деятельности экономического субъекта на основе представленной информации были проведены аналитические процедуры с использованием программы «Statistica» (Приложение Е).

Относительная динамика финансовых результатов представлена на рисунке 4.

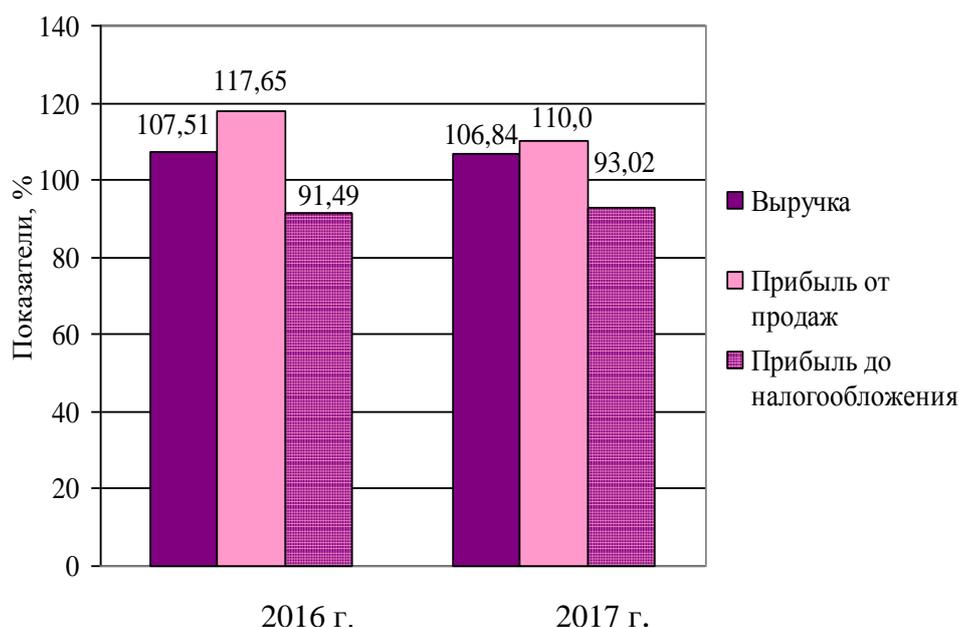


Рисунок 4 – Темпы роста финансовых результатов ООО «Вояж» в 2016 – 2017 годах

По данным таблицы 2.10 целесообразно составить отдельную таблицу для изучения структуры финансовых результатов, приняв выручку от продаж за 100% в таблице 2.11.

Таблица 2.11 – Структура финансовых результатов ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Структура, %			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Выручка от продаж	100,0	100,0	100,0	–	–
Себестоимость проданной продукции	79,72	79,73	78,86	+0,01	–0,87
Валовая прибыль	20,28	20,27	21,14	–0,01	+0,87
Коммерческие расходы	7,15	7,12	8,08	–0,03	+0,96
Управленческие расходы	12,66	12,99	12,89	+0,33	–0,10
Прибыль от продаж	0,15	0,16	0,17	+0,01	+0,01
Проценты к уплате	0,98	0,76	0,89	–0,22	+0,13
Прочие доходы	1,44	1,19	1,67	–0,25	+0,48
Прочие расходы	0,20	0,24	0,64	+0,04	+0,40
Прибыль до налогообложения	0,41	0,35	0,31	–0,06	–0,04

Показатели	Структура, %			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Налог на прибыль	0,10	0,08	0,06	-0,02	-0,02
Чистая прибыль отчетного периода	0,32	0,27	0,25	-0,05	-0,02

В 2017 г. доля себестоимости проданной продукции в выручке от реализации продукции сократилась на 0,87 %, что способствовало увеличению доли маржинального дохода. Удельный вес управленческих расходов также сократился на 0,10 % и составил 12,89 %. Однако наблюдается увеличение удельного веса коммерческих расходов в выручке от продаж – на 0,96%, расходы на продажу в структуре выручки в 2017 г. составляют 8,08%.

Несмотря на то, что удельный вес прибыли от продаж возрастает на протяжении всего анализируемого периода, доля прибыли от продаж в выручке от продаж слишком мала (0,17 %) в 2017 г.

В составе прочих доходов и расходов увеличилась доля процентов к уплате, что связано с наращиванием объемов краткосрочных банковских кредитов, которые предприятия привлекает на финансирование текущей деятельности ввиду недостатка поступлений выручки. Доля балансовой прибыли в выручке от реализации сокращается – на каждый рубль выручки от продаж в 2017 г. предприятием получено 0,31 коп. прибыли до налогообложения, что следует признать слишком низким значением.

Анализ соотношения всех доходов и расходов предприятия проводится в таблице 2.12.

Таблица 2.12 – Анализ соотношения всех доходов и расходов ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темпы роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
Доходы, всего	11516	12349	13257	+833	+908	107,23	107,35
в том числе:							

Показатели	Значения, тыс. руб.			Изменения, тыс. руб.		Темпы роста, %	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
– от обычных видов деятельности	11352	12204	13039	+852	+835	107,50	106,84
– прочие	164	145	218	–19	+73	88,41	150,34
Расходы, всего	11480	12316	13225	+836	+909	107,28	107,38
в том числе:							
– от обычных видов деятельности	11335	12184	13017	+849	+833	107,49	106,84
– прочие	145	132	208	–13	+76	91,03	157,58
Чистая прибыль	36	33	32	–3	–1	91,67	96,97

В соответствии с таблицей 2.12 предприятие наращивает доходы – совокупные доходы предприятия в 2017 г. увеличились на 908 тыс. руб. Пропорционально доходам увеличились и расходы (на 909 тыс. руб.).

В 2017 г. предприятием получена чистая прибыль в размере 32 тыс. руб., что стало результатом опережения совокупных доходов предприятия над совокупными расходами.

Динамика совокупных доходов, совокупных расходов и чистой прибыли предприятия демонстрирует рисунок 5.

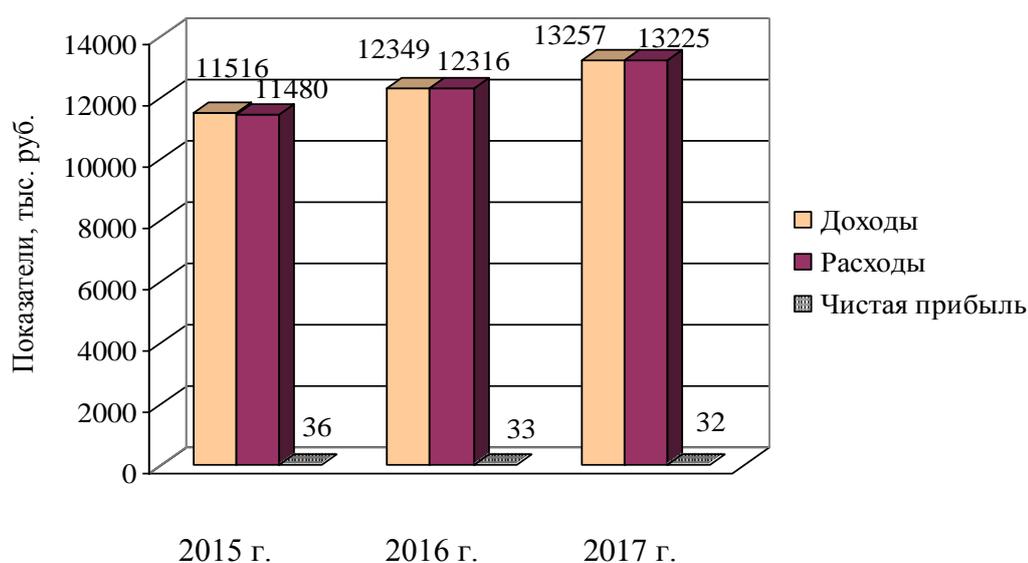


Рисунок 5 – Динамика доходов, расходов и чистой прибыли 2015–2017гг.

Так же для понимания деятельности экономического субъекта на основе представленной информации были проведены аналитические процедуры с использованием программы «Statistica». Для этого следует построить линейные графики с использованием линейного тренда, полиномиального тренда, логарифмического тренда и экспоненциального тренда (Приложение Ж).

В рамках анализа финансовых результатов проводится анализ ресурсоемкости (отношение затрат к выручке) продукции предприятия.

Цель данного анализа – оценить, насколько устойчивы соотношения «расходы / выручка». Исходные данные для анализа содержатся в отчете о финансовых результатах и приложении к бухгалтерскому балансу (Приложение Б, В, Г).

Если имеют место отклонения, превышающие по модулю 10%, то следует вывод о неконтролируемости затрат руководством предприятия, что негативно характеризует качество прибыли [23, с. 211].

Анализ ресурсоемкости продукции предприятия проводится по данным таблицы 2.13

Информация, представленная в таблице 2.13, свидетельствует о том, что наиболее значительный прирост в 2017 г. произошел по такому элементу затрат, как затраты на оплату труда (на 15,09%). Увеличение по данному элементу затрат вызвало рост и по другой статье – отчисления на социальные нужды.

Остальные элементы затрат в своей динамике (по темпам роста) не превышают рост выручки от продаж, что является рациональным соотношением.

Таблица 2.13 – Показатели ресурсоемкости продукции ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Значения		Темп прироста, %
	2016 г.	2017 г.	
1 Выручка от продаж, тыс. руб.	12204	13039	+6,84
2 Расходы по обычным видам деятельности, тыс. руб.	12184	12954	+6,32
3 Материальные расходы, тыс. руб.	5199	5383	+3,54
4 Расходы на оплату труда, тыс. руб.	3573	4112	+15,09
5 Отчисления на соц. нужды, тыс. руб.	1098	1228	+11,84

Показатели	Значения		Темп прироста, %
	2016 г.	2017 г.	
6 Амортизация, тыс. руб.	128	117	-8,59
7 Прочие расходы, тыс. руб.	2186	2114	-3,29
Коэффициенты затрат (отношение расходов к выручке)			
– расходы по обычным видам деятельности (с.2 : с.1)	0,998	0,993	-0,501
– материальные расходы (с.3 : с.1)	0,426	0,413	-3,09
– расходы на оплату труда (с.4 : с.1)	0,293	0,315	+7,63
– отчисления на соц. нужды (с.5 : с.1)	0,090	0,094	+4,64
– амортизация (с.6 : с.1)	0,010	0,009	-10,27
– прочие расходы (с.7 : с.1)	0,179	0,162	-9,43

Доля расходов по обычным видам деятельности в выручке от продажи продукции в 2017 г. составила 99,3%, что на 0,005% ниже, чем в 2016 г. Практически все коэффициент затрат (кроме амортизациоёмкости) в 2017 г. отклоняются от 2017 г. не более, чем на 10%, что позволяет сделать вывод, что расходы предприятия находятся под контролем менеджмента предприятия.

Динамика объема реализации и прибыли исследуется по данным таблицы 2.14. Значение показателя «по ценам и себестоимости предыдущего года» получено путем корректировки показателя за 2017 год на индекс инфляции (1,080).

Таблица 2.14 – Анализ динамики объема реализации и прибыли ООО «Вояж» за 2016 – 2017 годы

Показатели	2016 г. (базис)	2017 г. (отчетный)	
		По ценам и себестоимости предыдущего года	Фактически
1 Выручка от продажи продукции, тыс. руб.	12204	12073	13039
2 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	12181	12053	13017
3 Финансовый результат от продажи продукции (прибыль), тыс. руб.	20	20	22
4 Уровень рентабельности реализованной продукции, % (с.3 : с.1 · 100)	0,1639	0,1657	0,1687
5 Уровень рентабельности затрат, % (с.3 : с.2 · 100)	0,1642	0,1659	0,1690

Сравнение динамики объема продаж продукции, исчисленного в оптовых ценах и по полной себестоимости, показывает, что при увеличении объема реализации в оптовых ценах на 6,84% ( $13039 : 12204 \cdot 100 - 100$ ) объем продаж в оценке по полной себестоимости увеличился на 6,86% ( $13017 : 12181 \cdot 100 - 100$ ). Это привело к увеличению суммы прибыли от продаж в 2017 г. по сравнению с 2016 г. на 2 тыс. руб. ( $22 - 20$ ), или на 10,0%.

На динамику суммы прибыли от продаж могут оказать влияние изменение объема и структуры реализованной продукции, ее полной себестоимости и оптовых цен.

Между изменением объема реализации и размеров полученной прибыли существует прямая пропорциональная зависимость при реализации рентабельной продукции и обратная при реализации убыточной. Увеличение объема реализации рентабельной продукции приводит к увеличению массы прибыли.

Влияние изменения объема реализации на сумму прибыли можно определить по следующей формуле (6) [25, с. 249]:

$$\Delta P_{QP} = P_0 \times K_1 - P_0, \quad (6)$$

где  $\Delta P^{QP}$  – прирост (уменьшение) прибыли за счет изменения объема реализации;

$P_0$  – прибыль за предыдущий год;

$K_1$  – коэффициент изменения объема реализации.

Коэффициент изменения объема реализации в сопоставимых оптовых ценах по сравнению с прошлым годом составляет:

$$K_1 = 12073 : 12204 = 0,9893.$$

Влияние изменения объема реализации на сумму прибыли составит:

$$\Delta P^{QP} = 20 \times 0,9893 - 20 = - 0,214 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на прибыль от продаж изменения ассортимента продаж можно определить по формуле (7) [25, с. 251]:

$$\Delta P_C = P_{1,0} - P_0 \times K_1, \quad (7)$$

где  $\Delta P_C$  – прироста прибыли в результате изменения структуры и ассортимента реализации продукции;

$P_{1,0}$  – прибыль, полученная от фактически реализованной продукции в отчетном году в ценах и по себестоимости предыдущего года.

Влияние этого показателя составит:

$$\Delta P_C = 20 - 20 \times 0,9893 = +0,214 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимость реализации на сумму прибыли определяется путем сравнения полной фактической реализации отчетного года с фактическим объемом реализации отчетного года, но по себестоимости предыдущего года по формуле (8) [25, с. 252]:

$$\Delta S = S_1 - S_{1,0}, \quad (8)$$

где  $\Delta S$  – прирост (уменьшение) полной реализации;

$S_1$  – фактическая полная себестоимость реализации отчетного года;

$S_{1,0}$  – полная себестоимость фактически реализованной продукции за отчетный год в ценах предыдущего года.

$$\Delta S = 13017 - 12053 = +964 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на прибыль изменения оптовых цен определяется путем сравнения объема реализованной продукции в действующих ценах с объемом реализованной в отчетном году продукции в ценах предыдущего года, по формуле (9) [25, с. 252]:

$$\Delta Q^Z = Q^P_1 - Q^P_{1,0}, \quad (9)$$

где  $\Delta Q^Z$  – прирост (уменьшение) прибыли от продаж за счет изменения цен;

$Q^P_1$  – фактический объем реализации за отчетный год в действующих ценах;

$Q^P_{1,0}$  – фактический объем реализации за отчетный год в ценах предыдущего года.

$$\Delta Q^Z = 13039 - 12073 = +966 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщение результатов факторного анализа прибыли представлено в таблице 2.15

Таблица 2.15 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж ООО «Вояж» за 2017 год

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние факторов, тыс. руб.
Изменение объема реализации продукции	-0,214
Изменение структуры и ассортимента реализации	+0,214
Изменение полной себестоимости объема реализации	-964
Изменение оптовых отпускных цен на продукцию	+966
Итого:	+2

Таким образом, за счет падения объема реализации в 2017 г. по сравнению с прошлым годом в оптовых ценах прибыль от реализации продукции уменьшилась на 0,214 тыс. руб. Благодаря увеличению доли более рентабельной продукции в общем объеме реализации прирост прибыли составил 0,214 тыс. руб.

Таким образом, изменение объема реализации, структуры и ассортимента проданной продукции не оказало значительного влияния на прибыль от продаж.

Основное негативное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение полной себестоимости проданной продукции, за счет этого фактора прибыль сократилась на 964 тыс. руб. Рост цен на продукцию предприятия способствовал приросту прибыли от продаж на 966 тыс. руб.

Следовательно, основным резервом роста прибыли является сокращение затрат на производство и реализацию продукции.

Факторный анализ прибыли необходимо выполнить и в другом разрезе – в разрезе основных статей отчета о финансовых результатах, формирующих финансовый результат от основной деятельности.

Цены на продукцию ООО «Вояж» в 2017 г. выросли в среднем на 8%. Таким образом, индекс цен составил:

$$J_p = (100 + 8) : 100 = 1,08.$$

Выручка от продаж в сопоставимых ценах рассчитывается по формуле (10) [24, с. 109]:

$$V_{\text{соп}} = V_1 \div J_p \quad (10)$$

где  $V_{\text{соп}}$  – выручка от продаж в сопоставимых ценах (прошлого периода) за отчетный период;

$V_1$  – выручка от продаж отчетного периода;

$J_p$  – индекс цен.

По формуле (10) выручка от продаж в сопоставимых ценах равна:

$$V_{\text{соп}} = 13039 : 1,08 = 12073 \text{ тыс. руб.}$$

Изменение выручки от продаж под влиянием цены ( $\Delta V(p)$ ) определяется как разность между выручкой от продаж отчетного периода и выручкой от продаж в сопоставимых ценах по формуле (11) [24, с. 109]:

$$\Delta V(p) = V_1 - V_{\text{соп}} \quad (11)$$

$$\Delta V(p) = 13039 - 12073 = 966 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние на сумму прибыли от продаж ( $\Delta \text{Пр}(v)$ ) изменения выручки от продаж (исключая влияние цены) можно рассчитать по формуле (12) [24, с. 109]:

$$\Delta \text{Пр}(v) = [(V_1 - V_0) - \Delta V(p)] \times R_{\text{пр}0} \div 100, \quad (12)$$

где  $R_{\text{пр}0}$  – уровень рентабельности продаж прошлого года, %;

$V_1, V_0$  – выручка от продаж отчетного и прошлого периодов.

$$\Delta \text{Пр}(v) = [(13039 - 12204) - 966] \times 0,1639 \div 100 = - 0,2 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние ценового фактора определяется по формуле (13) [24, с. 109]:

$$\Delta \text{ПР}(p) = (\Delta V(p) \times R_{\text{пр}0}) \div 100, \quad (13)$$

где  $\Delta ПР(p)$  – прирост (снижение) прибыли от продаж за счет изменения цен на услуги (тыс. руб.).

$$\Delta ПР(p) = (966 \times 0,1639) \div 100 = +2 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения себестоимости ( $\Delta ПР(c)$ ) на прибыль от продаж определяется по формуле (14) [24, с.110]:

$$\Delta ПР(c) = (УС_1 - УС_0) \times V_1 \div 100, \quad (14)$$

где  $УС_1, УС_0$  – уровень себестоимости в отчетном и прошлом периодах соответственно, т.е. отношение себестоимости продаж к выручке от продаж, %.

$$\Delta ПР(c) = ((78,86 - 79,73) \times 13039) \div 100 = +113 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения уровня коммерческих расходов на прибыль от продаж рассчитывают по формуле (15) [24, с. 111]:

$$\Delta ПР(кр) = ((УКР_1 - УКР_0) \times V_1) \div 100, \quad (15)$$

где  $\Delta ПР(кр)$  – увеличение (уменьшение) суммы прибыли от продаж за счет снижения (роста) уровня управленческих расходов, тыс. руб.

$УКР_1, УКР_0$  – уровни управленческих расходов отчетного и прошлого периодов соответственно, т.е. отношение управленческих расходов к выручке от продаж, %.

$$\Delta ПР(кр) = ((8,08 - 7,12) \times 13039) \div 100 = -125 \text{ тыс. руб.}$$

Влияние изменения уровня управленческих расходов на прибыль от продаж рассчитывают по формуле (16) [24, с. 111]:

$$\Delta ПР(ур) = ((УУР_1 - УУР_0) \times V_1) \div 100, \quad (16)$$

где  $\Delta ПР(ур)$  – увеличение (уменьшение) суммы прибыли от продаж за счет снижения (роста) уровня управленческих расходов, тыс. руб.

УУР<sub>1</sub>, УУР<sub>0</sub> – уровни управленческих расходов отчетного и прошлого периодов соответственно, т.е. отношение управленческих расходов к выручке от продаж, %.

$$\Delta \text{ПР(ур)} = ((12,89 - 12,99) \times 13039) \div 100 = +13 \text{ тыс. руб.}$$

Обобщенные данные факторного анализа прибыли от продаж представлены в таблице 2.16

Таблица 2.16 – Результаты факторного анализа прибыли от продаж ООО «Вояж» за 2017 год

Факторы изменения прибыли от продаж	Влияние фактора, тыс. руб.
Физический объем продаж	-0,2
Цены на проданную продукцию	+2
Уровень себестоимости проданной продукции	+113
Уровень коммерческих расходов	-125
Уровень управленческих расходов	+12
Изменение прибыли от продаж	≈ +2

В 2017 г. предприятием получено прибыли от продаж на 2 тыс. руб. больше, чем в 2016 г.

Снижение уровня себестоимости проданной продукции, уровня управленческих расходов и рост цен на проданную продукцию оказали положительное влияние на прибыль от продаж. Основное негативное влияние на прибыль от продаж оказало увеличение уровня коммерческих расходов. Следовательно, сокращение коммерческих расходов следует рассматривать как основной резерв увеличения прибыли от продаж предприятия.

Если прибыль является абсолютным показателем, отражающим полученный эффект от результатов деятельности коммерческой организации, то качественными характеристиками этих результатов, позволяющими оценить их эффективность, являются показатели рентабельности.

Показатели рентабельности текущей (основной) деятельности предприятия рассчитаны в таблице 2.17.

Таблица 2.17 – Показатели рентабельности ООО «Вояж» за 2015 – 2017годы

Показатели	Значения			Изменения	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1 Выручка от продаж, тыс. руб.	11352	12204	13039	+852	+835
2 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	11335	12184	13017	+849	+833
3 Средняя величина имущества, тыс. руб.	4214	4319	4446	+105	+127
4 Прибыль от продаж, тыс. руб.	17	20	22	+3	+2
5 Рентабельность продаж, % (с.4 : с.1 · 100)	0,150	0,164	0,169	+0,014	+0,005
6 Рентабельность основной деятельности (рентабельность затрат), % (с.4 : с.2 · 100)	0,150	0,164	0,169	+0,014	+0,005
7 Рентабельность имущества, % (с.4 : с.3 · 100)	0,403	0,463	0,495	+0,060	+0,032

Показатели рентабельности, рассчитанные в таблице 2.17, свидетельствуют о низкой доходности предприятия. На каждый рубль, вложенный предприятием в имущество (активы) в 2017 году получено 0,495 коп. прибыли от продаж. С каждого рубля выручки от реализации продукции предприятие имеет 0,169 коп. прибыли от продаж. Основные показатели рентабельности предприятия представлены на рисунке 6.

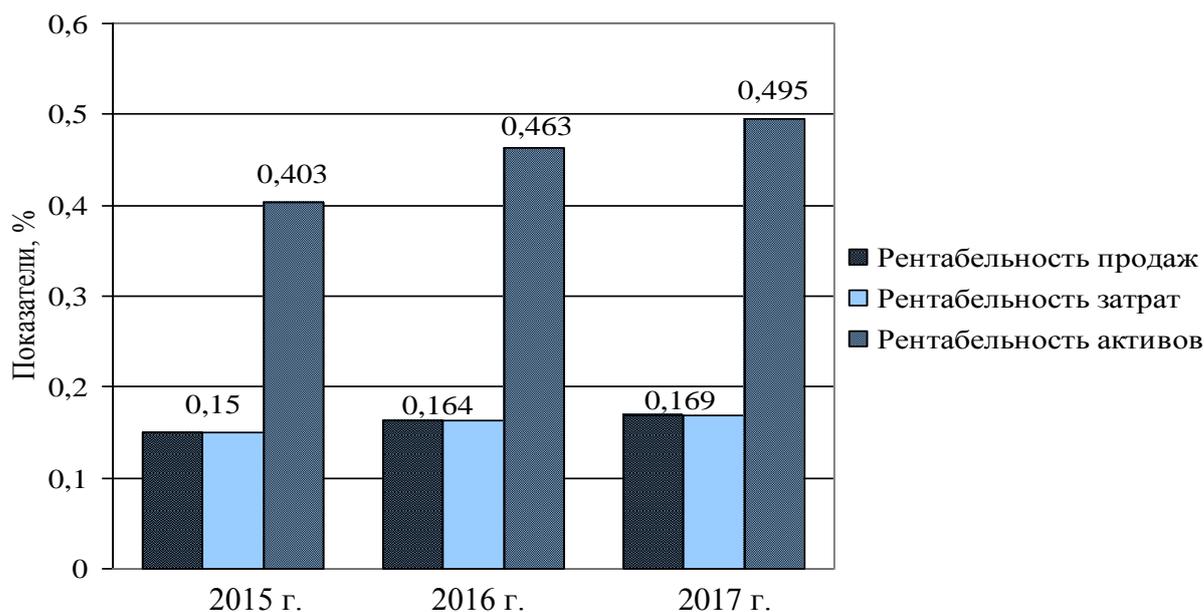


Рисунок 6 – Показатели рентабельности ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Так же для понимания деятельности экономического субъекта на основе представленной информации были проведены аналитические процедуры с использованием программы «Statistica» (Приложение Ж).

Проведем анализ безубыточного объема продаж и зоны безопасности предприятия, используя аналитический способ (таблица 2.18).

Из проведенных в таблице 2.18 расчетов видно, что маржинальный доход в 2017 г. увеличился на 168 тыс. руб., или на 8,14%, а объем продаж – на 835 тыс. руб., или на 6,84%.

Таблица 2.18 – Анализ безубыточности ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы

Показатели	Значения			Изменения (+, –)	
	2015 г.	2016 г.	2017 г.	2016 г.	2017 г.
1 Объем продаж, тыс. руб.	11352	12204	13039	+852	+835
2 Себестоимость (полная) продаж, тыс. руб.	11335	12184	13017	+849	+833
3 Себестоимость (производственная) продаж – переменные затраты, тыс. руб. (с. 2 · 80%)	9068	9747	10414	+679	+667
4 Маржинальный доход, тыс. руб. (с. 1 – с. 3)	2284	2457	2625	+173	+168
5 Доля маржинального дохода в объеме продаж (с. 4 / с. 1)	0,201	0,201	0,201	–	–
6 Постоянные затраты, тыс. руб. (с. 2 – с. 3)	2267	2437	2603	+170	+166
7 Критическая точка объема продаж, тыс. руб. (с. 6 / с. 5)	11279	12124	12950	+845	+826
8 Запас финансовой прочности, тыс. руб. (с. 1 – с. 7)	73	80	89	+7	+9
9 Тоже в % к объему продаж (с. 8 / с. 1)	0,643	0,656	0,683	+0,013	+0,027
10 Прибыль от продаж, тыс. руб. (с. 1 – с. 2)	17	20	22	+3	+2

Критическая точка объема продаж или, как ее еще называют точка безубыточности (порог рентабельности) в 2016 г. составила 12124 тыс. руб., а в 2017 г. – 12950 тыс. руб., т.е. объем продаж, превышающий этот порог, безубыточен и рентабелен.

Запас финансовой прочности в 2017 г. составил 0,683%, что на 0,027% больше, чем в 2016 г. Несмотря на увеличение запаса финансовой прочности, этот показатель не соответствует оптимальному значению (60%), и свидетельствует о неустойчивом финансовом положении предприятия.

Таким образом, анализ финансовых результатов в ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы показал, что предприятие увеличивает объемы продаж (на 835 тыс. руб., или на 6,84% в 2017 г.). Однако поступлений по текущей деятельности (выручки от продаж) хватает только на то, чтобы покрыть затраты на ее осуществление. В результате прибыль от продаж в 2017 г. составляет 22 тыс. руб., а ее доля в выручке составляет лишь 0,169%. Факторный анализ прибыли от продаж установил факторы, которые отрицательно повлияли на прибыль от продаж – это полная себестоимость объема реализации и в том числе, рост коммерческих расходов.

Наблюдается положительная динамика показателей рентабельности, однако их значения находятся на критически низком уровне. В частности рентабельность продаж в 2017 г. составляет 0,169%.

Увеличение финансовых результатов деятельности предприятия (прибыли и рентабельности) должно достигаться путем увеличения объемов производства и продажи продукции и сокращения затрат на производство и сбыт продукции (снижение затрат на 1 руб. объема продаж).

#### Вывод по разделу два

Компания «Вояж» специализируется на производстве и реализации сувениров, изделий из натуральных поделочных камней.

Таким образом, на фоне низкой эффективности деятельности наблюдается рост деловой активности предприятия, о чем свидетельствует положительная динамика показателей оборачиваемости (кроме оборачиваемости кредиторской задолженности) и фондоотдачи. Снижение оборачиваемости кредиторской задолженности при существующих условиях хозяйствования можно признать вполне

оправданным, поскольку это объясняется возросшей потребностью в источниках финансирования.

По результатам исследования учета финансового результата в ООО «Вояж» было установлено следующее. Основные способы и методы организация учета на предприятии «Вояж» закреплены в учетной политике. Бухгалтерский учет доходов и расходов ведется в программе «1С: Бухгалтерия».

Следовательно, проанализировав финансовые результаты ООО «Вояж» за 2015 – 2017 годы, показало что предприятие увеличивает объемы продаж (на 835 тыс. руб., или на 6, 84% в 2017 году) Однако поступлений от текущей деятельности предприятия хватает только, чтобы покрыть затраты на ее осуществление.

### 3 СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА И УЛУЧШЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ООО «ВОЯЖ»

#### 3.1 Рекомендации по совершенствованию организации учета финансовых результатов на предприятии

1) Современная система учета распределения прибыли направлена исключительно на удовлетворение информационных интересов собственников. В связи с этим все выплаты, связанные с социальным развитием предприятия или с платежами за счет прибыли в бюджет, трактуются как расходы и вводятся в систему исчисления конечного финансового результата.

Такая модель распределения прибыли характеризуется отсутствием информационного элемента, отражающего отвлечение прибыли и являющегося регулирующим по отношению к счету 99 «Прибыли и убытки». Вся информация о распределении прибыли в ООО «Вояж», отражается непосредственно на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), предназначенном для аккумуляции нераспределенной прибыли. Учет нераспределенной прибыли ведется на счете 84 без открытия субсчетов. Впрочем такой подход к формированию информации лишь только отчасти удовлетворяет запросы пользователей (как внутренних, так и внешних) для принятия решений и только по отчетному году. Для детальной оценки им необходима развернутая информация о показателях прибыли за несколько предшествующих лет.

Действующая же система учета построена таким образом, что показатели расхода чистой прибыли за ряд предшествующих лет изымаются из информационного оборота, т.к. отсутствует соответствующий информационный элемент, отражающий изъятие прибыли кумулятивным способом, т.е. отсутствуют предпосылки для выполнения требования прозрачности информации в бухгалтерской отчетности о финансовых результатах.

Учет нераспределенной прибыли как важнейшей составляющей собственного капитала, в целях обеспечения прозрачности такой информации предпочтительно строить:

- последовательно от периода к периоду, включая в себя информацию о предыдущих периодах;
- с учетом необходимости не только отдельного учета прибылей и убытков, но и выделения конкретного периода их получения;
- в разрезе направлений распределения и изъятия прибыли.

В связи с этим, учет нераспределенной прибыли предлагается организовать путем открытия субсчетов, отражающих две противоположные сущности прибыли кумулятивным способом к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

- субсчет 1 «Прибыли и убытки полученные»;
- субсчет 2 «Распределение и изъятие прибыли».

В свою очередь, для детализации информации на указанных субсчетах предлагается сформировать систему субсчетов второго порядка.

Предложенный подход к формированию показателей финансовых результатов предшествующих лет позволяет говорить о прозрачности информации, т.к. пользователь при первом обращении к данным такого учета получает необходимый минимум информации о процессах создания прибыли и ее изъятии, осуществленных в предшествующих отчетных периодах. А суммы изъятия прибыли, представленные по направлениям расходования, дают информацию о поведенческом стереотипе собственников организации.

2) Бухгалтерский учет является одним важнейшим источником данных, позволяющих сформировать информационную базу. Система бухгалтерского учета является моделью, отражающей с достаточной простотой всю деятельность предприятия. Ценность бухгалтерского учета заключается в том, что он представляет результаты деятельности предприятия и обеспечивает потребности управленческого персонала. С целью эффективного управления предприятием возникает не-

обходимость анализировать объемы продаж и рентабельность по группам товаров, искать пути сокращения расходов, сравнивать эффективность видов деятельности и т.п.

Поэтому для максимально полного охвата аналитической информации рекомендуется ввести следующие отчеты:

1) Отчет о финансовых результатах в разрезе ассортиментных групп продукции. Всю товарную номенклатуру предприятия можно подразделить на несколько ассортиментных групп:

- офисные принадлежности (письменные приборы; часы и др.);
- сувениры (вазы, шкатулки, панно, шахматы, нарды и др.);
- бижутерия (серьги, кулоны, браслеты, бусы, кольца и др.).

Рекомендуемая форма Отчета представлена в таблице 3.1.

Таблица 3.1. – Отчет о финансовых результатах ООО «Вояж» в разрезе ассортиментных групп продукции (предлагаемая форма)

Отчетный период: 01.10.2017 г. – 01.11.2017 г.				
Ассортиментная группа товаров	Показатели			
	Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	Себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	Прибыль от продаж, тыс. руб.	Рентабельность продаж, %
А	1	2	3 = 1 – 2	4 = 3 / 1 · 100
1 Офисные принадлежности	322	323	–1	–0,311
2 Сувениры	407	404	3	0,737
3 Бижутерия	361	358	3	0,831
Итого	1090	1085	5	0,459

По данным Отчета (таблица 3.1.) можно выявить низко рентабельные и убыточные виды товарных позиций предприятия, принять меры по снижению затрат на производство, внести корректировки в производственную программу предприятия.

2) Отчет о поставках продукции по регионам продаж.

Поскольку продукция предприятия реализуется в различных регионах страны, то руководству предприятия необходимо иметь информацию об объемах продаж в разрезе регионов с тем, чтобы выявить наиболее эффективные рынки сбыта продукции, а также следить за динамикой расходов, связанных со сбытом продукции.

Рекомендуемая форма Отчета представлена в таблице 3.2.

Таблица 3.2 – Отчет о поставках продукции по регионам продаж в ООО «Вояж»

Отчетный период: 01.10.2017 г. – 01.11.2017 г.				
Регионы продаж	Показатели			
	Объем продаж продукции, тыс. руб.	Структура продаж, %	Коммерческие расходы, тыс. руб.	Доля расходов на продажу в стоимости продукции, %
А	1	2	3	4 = с.3 / с.1 · 100
Краснодарский край	375	34,40	39	10,40
Дальний Восток	528	48,44	48	9,09
Челябинская область	187	17,16	15	8,02
и др.				
Всего	1090	100,0	102	9,36

Информация, представленная в Отчетах (таблица 3.2) за ряд отчетных периодов позволит руководству предприятия делать выводы о перспективности регионов сбыта продукции, системно следить за изменениями структуры расходов на продажу в течение года, оперативно выявлять причины отклонений данного вида расходов и виновников, допустивших эти отклонения.

Вся необходимая информация для формирования Отчетов (таблицы 3.1 и 3.2) содержится в системе бухгалтерского учета предприятия и может быть сформирована за любой отчетный период в программе Microsoft Office Excel.

Разработанные рекомендации по улучшению учета финансовых результатов станут содействием увеличению аналитичности информации о финансовых результатах в целях управления, а также представления полной и достоверной информации пользователям. Как следствие повысится эффективность деятельности предприятия в современной экономической среде.

### 3.2 Рекомендации по увеличению прибыли и рентабельности на предприятии

В аналитической части работы на основе проведенного анализа финансовых результатов деятельности ООО «Вояж» были выявлены основные направления увеличения прибыли и рентабельности предприятия, к которым относятся, в частности:

- увеличение объемов продажи продукции;
- сокращение затрат по текущей деятельности, в том числе затрат на сбыт продукции (коммерческих расходов).

При этом, следует отметить, что увеличение рентабельности финансово-хозяйственной деятельности (рентабельности продаж, рентабельности затрат) можно достигнуть только в том случае, когда темпы роста объемов продаж опережают темпы роста затрат по основной деятельности, т.е. затраты на 1 руб. реализованной продукции снижаются.

1) Для увеличения объемов продаж продукции предприятия можно порекомендовать создание интернет магазина.

Прежде чем, рассчитать экономические последствия данного управленческого решения, необходимо охарактеризовать основные преимущества данного канала сбыта продукции с точки зрения предприятия-продавца:

- возможность снижения цен на товары, т.к. в стоимость товаров не включаются расходы за аренду помещения, содержание штата продавцов и другие производственные издержки;
- возможность работы 24 часа в сутки без перерывов и выходных;
- возможность полноценного информирования покупателей о предлагаемых товарах (изображение, характеристики, цена и т.п.) путем создания электронного каталога товаров;
- возможность онлайн рекламы;
- возможность освоения новых рынков сбыта и привлечения новых покупателей посредством выхода на развивающийся рынок Интернета;

– усиления конкурентных позиций путем предоставления более полной информации, повышения оперативности функционирования и возможности экономии на затратах [27].

Для создания интернет магазина целесообразно воспользоваться услугами профессиональной студии, сотрудники которой способны также обеспечить быстрое обучение персонала предприятия с работой магазина.

Основные этапы заключения интернет сделки по купле-продаже товара ООО «Вояж» представлены на рисунке 8.

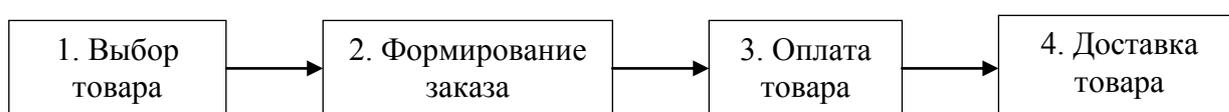


Рисунок 8 – Последовательность заключения интернет сделки по купле-продаже товара в ООО «Вояж»

Кратко охарактеризуем этапы купли-продажи товара через интернет магазин.

1) Для того чтобы посетитель мог принять решение о покупке непосредственно в интернет магазине, необходимо представить достоверную и оперативную информацию, которая заключается в создании точных описаний товара:

- наименование товара;
- сведения о потребительских свойствах товара (информация о магических и целебных свойствах камней и др.);
- информационные статьи, которые помогут определить приоритеты в выборе товара;
- фотографии товаров;
- наличие товаров на складе. Если товар на складе временно отсутствует, то сделать возможность заказать товар.

2) Для формирования (оформления) заказа покупателю необходимо зарегистрироваться на сайте интернет магазина и заполнить форму заказа с указанием товара, его размера, модели, цвета и других характеристик.

3) Оплату товара целесообразно предусмотреть одним из следующих способов:

– предварительная заявка – покупатель извещает продавца о желании купить/заказать товар и оплатить товар после его доставки;

– банковская квитанция – покупатель присылает магазину заказ и оплачивает его с помощью автоматически формирующейся на сайте банковской квитанции;

– безналичный расчет – покупатель присылает интернет магазину заказ и оплачивает его с помощью автоматически выставяемого интернет магазином счета.

4) Заказанные товары будут доставлены на указанный покупателем адрес экспресс-почтой EMS (Express Mail Service). Служба EMS осуществляет быструю и надежную доставку товара в любую точку мира.

По оценке специалистов организация интернет магазина может повлиять на увеличение объема продаж в размере до 10%.

При этом ожидается экономия затрат в части коммерческих расходов за счет сокращения транспортных расходов, связанных со сбытом продукции, – оплата почтовых расходов будет осуществляться покупателем. В соответствии с экспертными суждениями менеджеров по продажам ООО «Вояж» ожидается сокращение коммерческих расходов на 5%.

Экономическая эффективность рекомендации оценивается в таблице 3.3

Таблица 3.3 – Расчет экономических последствий создания интернет магазина в ООО «Вояж»

Показатели	Значения
Исходные показатели (данные за 2017 г.)	
1 Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	13039
2 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	13017
в том числе:	
2.1 коммерческие расходы, тыс. руб.	1053
3 Доля затрат по обычным видам деятельности в выручке (с. 2 / с. 1)	0,998
Расчетные показатели (планируемые)	
4 Увеличение выручки от реализации продукции, %	8,0

Показатели	Значения
Исходные показатели (данные за 2017 г.)	
5 Выручка от реализации продукции, тыс. руб. (с. 1 + (с. 1 · с. 4))	14082
6 Сокращение расходов на сбыт продукции, %	5,0
7 Сокращение расходов на сбыт продукции, тыс. руб. (с. 2.1 · с. 6)	53
8 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб. (с. 5 · с. 3 – с. 7)	14001
9 Прирост полной себестоимости проданной продукции, тыс. руб. (с. 8 – с. 2)	984
10 Прирост выручки от продаж, тыс. руб. (с. 5 – с. 1)	1043

Расчеты, представленные в таблице 3.3, показывают, что за счет создания нового канала сбыта продукции – организации торговли через интернет магазин, прогнозируется увеличение выручки от реализации продукции на 1043 тыс. руб. в год, или на 8% и сокращение коммерческих расходов на 53 тыс. руб. в год, или на 5%.

В дальнейших расчетах необходимо учесть затраты на создание интернет магазина, которые планируются в размере 75 тыс. руб. (среднерыночная цена на услуги профессиональной интернет студии).

2) Система построения устойчивых продаж – одна из важнейших в маркетинговой политике предприятия. Поиск новых покупателей является обязательным условием для развития компании. Важно найти такие каналы сбыта, которые доставят товар до целевых сегментов потребителей с минимальными затратами и позволят получить желаемую прибыль.

Рынок поставок товаров ООО «Вояж» характеризуется территориальной разбросанностью, часто каналы сбыта складываются стихийно, и с течением времени связи либо укрепляются, либо начинается поиск новых партнеров. Для стихийно появившихся рынков сбыта характерны неуправляемость и невозможность планирования продаж. Кроме того, вследствие территориальной разбросанности покупателей существенной статьей затрат предприятия, как было отмечено ранее, являются транспортные расходы, связанные с оплатой услуг транспортных организаций.

Поэтому с целью формирования наиболее оптимальной сети сбыта товаров, сокращения расходов и увеличения прибыли было принято решение поиска крупных покупателей.

В 2017 году в результате переговоров предприятием заключен ряд договоров на поставку товаров в Московскую область в сеть магазинов «АШАН» и «МЕТРО» на условиях длительных хозяйственных связей. Заключению договоров предшествовали маркетинговые исследования прибыльности данного рынка сбыта, и перспективности рынка сбыта с точки зрения долгосрочных тенденций.

По предварительным данным отдела сбыта компании поставки товара в сеть московских гипермаркетов будут способствовать, во-первых, росту выручки от продаж, во-вторых, снижению затрат по текущей деятельности (за счет эффекта масштаба).

Экономическая целесообразность выхода предприятия на новые рынки сбыта оценивается по данным таблицы 3.4

Таблица 3.4 – Расчет экономических последствий выхода на новые рынки сбыта в ООО «Вояж»

Показатели	Значение
Исходные показатели (данные за 2017 г.)	
1 Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	13039
2 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	13017
в том числе:	
2.1 коммерческие расходы, тыс. руб.	1053
3 Доля затрат по обычным видам деятельности в выручке (с. 2 / с. 1)	0,998
Расчетные показатели (планируемые)	
4 Увеличение объемов продаж, %	20,0
5 Выручка от реализации продукции, тыс. руб. (с. 1 + (с. 1 · с. 4))	15647
6 Сокращение транспортных расходов, %	10,0
7 Сокращение транспортных расходов, тыс. руб. (с. 2.1 × с. 6)	105
8 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб. (с. 5 × с. 3 – с.7)	15511
9 Прирост полной себестоимости проданной продукции, тыс. руб. (с. 8 – с. 2)	2494
10 Прирост выручки от продаж, тыс. руб. (с. 5 – с. 1)	2608

Таким образом, в соответствии с таблицей 3.4 выход на новые рынки сбыта продукции (сеть московских гипермаркетов «АШАН» и «МЕТРО») позволит предприятию увеличить выручку от продаж на 2608 тыс. руб. в год, или на 20% и сократить расходы на продажу на 105 тыс. руб. в год, или на 10%.

Для оценки изменения финансовых результатов в результате разработанных рекомендаций составлена таблица 3.5

Таблица 3.5 – Оценка изменения финансового результата ООО «Вояж»

Показатели	Значения		Изменение (+, –)	
	2017 г.	2018 г. (прогноз)	В абс. величине	Темп прироста, %
1 Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	13039	16690	+3651	+28,0
2 Полная себестоимость проданной продукции, тыс. руб.	13017	16570	+3553	+27,30
3 Прибыль от продаж, тыс. руб.	22	120	+98	+445,45
4 Рентабельность продаж, % (с. 3 / с. 1 · 100)	0,169	0,719	+0,550	+325,44
5 Рентабельность затрат (основной деятельности), % (с. 3 / с. 2 · 100)	0,169	0,724	+0,555	+328,40

В соответствии с таблицей 3.5 разработанные рекомендации по улучшению финансовых результатов деятельности ООО «Вояж» приведут к:

- 1) увеличению выручки от реализации продукции на 3651 тыс. руб., или на 28%;
- 2) росту прибыли от продаж на 98 тыс. руб., т.е. прибыль от продаж увеличивается более чем в 4 раза;
- 3) увеличению рентабельности продаж – на каждый рубль выручки от реализации продукции в 2018 г. будет получено 0,719 коп. прибыли от продаж, что на 0,550 коп. больше, чем в 2017 г.;
- 4) повышению эффективности основной деятельности – на каждый рубль затрат, вложенный на осуществление уставной деятельности, в 2018 г. будет получено 0,724 коп. прибыли от продаж, что на 0,555 коп. больше, чем в 2017 г.

Таким образом, разработанные рекомендации по организации торговли продукцией через интернет магазин и выход на новые рынки сбыта продукции (сеть гипермаркетов «АШАН» и «МЕТРО») являются эффективными для ООО «Вояж». Эффективность выражается в улучшении абсолютных и относительных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятия в 2018 г.

#### Вывод по разделу три

Таким образом, в целях улучшения учета финансовых результатов рекомендовано:

1) Организовать учет нераспределенной прибыли на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с открытием субсчетов:

- субсчет 1 «Прибыли и убытки полученные»;
- субсчет 2 «Распределение и изъятие прибыли».

В свою очередь, для детализации информации на указанных субсчетах предлагается сформировать систему субсчетов второго порядка.

Предлагаемый порядок ведения записей на счете 84 позволит пользователям получать информацию о процессах создания и изъятия прибыли, об основных направлениях ее расходования.

2) Для максимально полного охвата аналитической информации ввести следующие отчеты:

- Отчет о финансовых результатах в разрезе ассортиментных групп продукции
- Отчет о поставках продукции по регионам продаж.

В целях улучшения финансовых результатов деятельности рекомендовано:

1) Открытие интернет магазина силами профессиональной интернет студии, что обеспечит предприятию увеличение объемов продаж в среднем на 8% и сокращение расходов, связанных со сбытом товаров на 5% за счет:

- снижения цен на товары;

– полноценного информирования покупателей о предлагаемых товарах путем создания электронного каталога товаров;

– освоения новых рынков сбыта и привлечения новых покупателей посредством выхода на развивающийся рынок Интернета.

2) Выход на новые рынки сбыта товаров (сеть московских гипермаркетов «АШАН» и «МЕТРО»), что обеспечит предприятию:

– рост выручки от продаж в среднем на 20%;

– снижение коммерческих расходов (за счет эффекта масштаба) – на 10%.

Разработанные рекомендации будут способствовать повышению аналитичности информации о финансовых результатах в целях управления, увеличению выручки и прибыли от продаж, росту рентабельности хозяйственной деятельности ООО «Вояж»

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение выпускной квалификационной работы на основании проведенного исследования финансово-хозяйственной деятельности ООО «Вояж» необходимо сделать следующие выводы.

Алгоритм бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности в ООО «Вояж» методологически выполняется в соответствии с требованиями нормативных документов. Основные способы и методы организации учета на предприятии закреплены в учетной политике. При определении налоговой базы по налогу на прибыль доходы и расходы признаются по методу начисления. Положения учетной политики отдельных объектов учета совпадают во всех существенных аспектах для целей бухгалтерского и налогового учета. Учет ведется в едином информационном массиве в компьютерной программе «1С: Бухгалтерия 8.3». Ведение учета доходов и расходов, формирующих финансовый результат предприятия, соответствует требованиям действующего законодательства РФ в области бухгалтерского учета и налогообложения.

В настоящее время вся информация о наличии нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) предприятия формируется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» без открытия субсчетов. Сальдо по счету 84 сохраняет свою величину, т.е. остается неизменным. Такая модель распределения прибыли характеризуется отсутствием информационного элемента, отражающего фактическое отвлечение прибыли. На счете 84 «смешиваются» только что возникшие результаты с остатками финансовых результатов прошлых лет. Для детальной оценки изъятия прибыли руководству предприятия необходима развернутая информация о показателях прибыли за несколько предшествующих лет.

Основное предназначение бухгалтерского учета – это формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия, необходимой руководству. Следовательно, необходимо формировать учетную информацию в таких

разрезах, которые бы давали информационную базу для принятия эффективных управленческих решений.

Показаны различия в учете компонентов – доходов и расходов – финансовых результатов согласно российским и международным стандартам, в раскрытии данной категории в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также выделены проблемы учета анализируемого объекта

В целях улучшения учета финансовых результатов рекомендовано:

1) Организовать учет нераспределенной прибыли на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с открытием субсчетов:

- субсчет 1 «Прибыли и убытки полученные»;
- субсчет 2 «Распределение и изъятие прибыли».

В свою очередь, для детализации информации на указанных субсчетах предлагается сформировать систему субсчетов второго порядка.

Предлагаемый порядок ведения записей на счете 84 позволит пользователям получать информацию о процессах создания и изъятия прибыли, об основных направлениях ее расходования.

2) Для максимально полного охвата аналитической информации ввести следующие отчеты:

– Отчет о финансовых результатах в разрезе ассортиментных групп продукции. По данным Отчета можно выявить низко рентабельные и убыточные виды товарных позиций предприятия, принять меры по снижению затрат на производство, внести корректировки в производственную программу предприятия и другие управленческие решения.

– Отчет о поставках продукции по регионам продаж. Информация, представленная в Отчете за ряд периодов, позволит руководству предприятия делать выводы о перспективности регионов сбыта, системно следить за изменениями структуры расходов на продажу в течение года, оперативно выявлять причины отклонений коммерческих расходов.

Анализ финансовых результатов в ООО «Вояж», проведенный за 2015 – 2017 годы показал, что предприятие увеличивает объемы продаж (на 6,84% в 2017 г.). Однако поступления по текущей деятельности едва покрывают затраты на ее осуществление. В результате доля прибыли в выручке (рентабельность продаж) составляет лишь 0,169%.

Факторный анализ прибыли от продаж установил факторы отрицательного воздействия на прибыль от продаж – это полная себестоимость объема реализации и в том числе, рост коммерческих расходов.

Увеличение финансовых результатов деятельности предприятия (прибыли и рентабельности) может быть достигнуто за счет увеличения объемов продаж и сокращения затрат на производство и сбыт продукции (снижение затрат на 1 руб. объема продаж).

В целях улучшения финансовых результатов деятельности рекомендовано:

1) Открытие интернет магазина силами профессиональной интернет студии, что обеспечит предприятию увеличение объемов продаж в среднем на 8% и сокращение расходов, связанных со сбытом товаров на 5% за счет:

- снижения цен на товары;
- полноценного информирования покупателей о предлагаемых товарах путем создания электронного каталога товаров;
- освоения новых рынков сбыта и привлечения новых покупателей посредством выхода на развивающийся рынок Интернета.

2) Выход на новые рынки сбыта товаров (сеть московских гипермаркетов «АШАН» и «МЕТРО»), что обеспечит предприятию:

- рост выручки от продаж в среднем на 20%;
- снижение коммерческих расходов (за счет эффекта масштаба) – на 10%.

Разработанные рекомендации по улучшению финансовых результатов деятельности ООО «Вояж» приведут к:

- 1) увеличению выручки от реализации продукции на 28%;
- 2) росту прибыли от продаж более чем в 4 раза;

3) увеличению рентабельности продаж – на каждый рубль выручки в 2018 г. будет получено 0,719 коп. прибыли от продаж, что на 0,550 коп. больше, чем в 2017 г.;

4) повышению эффективности основной деятельности – на каждый рубль затрат, вложенный на осуществление уставной деятельности, в 2018 г. будет получено 0,724 коп. прибыли от продаж, что на 0,555 коп. больше, чем в 2017 г.

Разработанные рекомендации будут способствовать повышению аналитичности информации о финансовых результатах в целях управления, увеличению выручки и прибыли от продаж, росту рентабельности хозяйственной деятельности ООО «Вояж».

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: ФЗ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ по сост. на 03.06.2018 г.: принят Гос. Думой 21.10.1994 г // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.06.2018).

2 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: ФЗ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ по сост. на 19.02.2018 г.: принят Гос. Думой 19.07.2000 г.: одобр. Советом Федерации 26.07.2000 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.02.2018).

3 Российская Федерация. Законы. Об обществах с ограниченной ответственностью [Электронный ресурс]: ФЗ от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ по сост. на 01.02.2018 г.: принят Гос. Думой 14.01.1998 г.: одобр. Советом Федерации 28.01.1998 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

4 Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: ФЗ от 06.12. 2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 31.12.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2017 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.02.2018).

5 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 25.02.2018).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 09.06.2001 г № 44н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 25.02.2018).

7 Положение по бухгалтерскому учету « Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 30.03.2001 г № 26н // СПС «КонсультанатПлюс» (дата обращения 27.02.2018).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г № 32н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 28.02.2018).

10 Международный стандарт финансовой отчетности «Выручка по договорам с покупателями» (IFRS 15) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 21.01.2015 г № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.03.2018).

11 Международный стандарт финансовой отчетности «Представление финансовой отчетности» (IAS 1) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 25.11.2011 г. № 160н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.03.2018).

12 Международный стандарт финансовой отчетности «Запасы» (IAS 2) [Электронный ресурс]: приложение № 2 к приказу М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. №217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 04.03.2018)

13 Международный стандарт финансовой отчетности «Основные средства» (IAS 16) [Электронный ресурс]: приложение № 8 к приказу М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. №217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 04.03.2018)

14 Международный стандарт финансовой отчетности «Вознаграждения работникам» (IAS 19) [Электронный ресурс]: приказ М-ва финансов РФ от 28.12.2015 г. № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 04.03.2018)

15 Абдукаримов, И.Т. Финансово-экономический анализ хозяйственной деятельности коммерческих организаций (анализ деловой активности): учебное пособие / И.Т. Абдукаримов. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 320 с.

16 Банк, В.Р. Финансовый анализ: учебное пособие / В.Р. Банк, С.В. Банк, А.В. Тараскина. – М.: ТК Велби, Издательство Проспект, 2012. – 344 с.

- 17 Бережная, Е.В. Диагностика финансово-экономического состояния организации: учебное пособие / Е.В. Бережная, О.В. Бережная и др. – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2014 – 304с.
- 18 Бобошко, Н.М. Финансово-экономический анализ: учебное пособие / Н.М. Бобошко и др. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 383 с.
- 19 Бороненкова, С.А. Комплексный финансовый анализ в управлении предприятием: учебное пособие / С.А. Бороненкова, М.В. Мельник. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 336 с.
- 19 Бланк, И.А. Основы финансового менеджмента: учебник / И.А. Бланк. – М.: Машиностроение, 2014. – 264 с.
- 20 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев, А. М. Петров, Л.А. Мельникова.– М.: Проспект, 2016. – 424 с.
- 21 Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: учебник / Н.Л. Вещунова. – М.: Проспект, 2013. – 848 с.
- 22 Герасимова, Е.Б. Финансовый анализ. Управление финансовыми операциями: учебное пособие / Е.Б. Герасимова, Д.В. Редин. – М.: Форум: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 192 с.
- 23 Донцова, Л.В. Анализ бухгалтерской (финансовой отчетности): учебное пособие / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: «Дело и Сервис», 2015. – 159 с.
- 24 Зонова, А.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие / А.В. Зонова, Л.А. Адамайтис. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 576 с.
- 25 Ионова, А.Ф. Финансовый анализ. Управление финансами: учебник / А.Ф. Ионова, Н.Н. Селезнева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 639 с.
- 26 Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Н.А. Каморджанова, И.В. Карташова, А.П. Шабля. – СПб: Питер, 2015. – 480 с.
- 27 Канке К.А, Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / К. А. – М.: Инфра, Изд-во Форум, 2017. – 689 с.
- 28 Крейнина, М.Н. Финансовый менеджмент: учебное пособие / М.Н. Крейнина. – М.: Дело и Сервис, 2015. – 304 с.

- 29 Куприянова, Л.М. Финансовый анализ: учебное пособие / Л.М. Куприянова – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 157 с.
- 30 Ларионова, А.Д. Бухгалтерский учет: учебник / под ред. проф. А.Д. Ларионова. – М.: «Проспект», 2014. – 397 с.
- 31 Любушин, Н.П. Экономический анализ: учебное пособие / Н.П. Любушин. – М.: ЮНИТИ, 2016. – 575 с.
- 32 Мелихова, Л.А. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / Л.А. Мелихова, И.А. Пономарченко. – Волгоград: Волгоградский ГАУ, 2015. – 128 с.
- 33 Осипова, И.В. Бухгалтерский учет и анализ. Сборник задач: учебное пособие / И.В. Осипова, Е.Б. Герасимова. – М.: КноРус, 2013. – 248 с.
- 34 Островская, О.Л. Бухгалтерский финансовый учет: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / О.Л. Островская, Л.Л. Покровская, М.А. Осипов. – Люберцы: Юрайт, 2016. – 394 с.
- 35 Пласкова, Н.С. Финансовый анализ деятельности организации: учебник / Н.С. Пласкова. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 368 с.
- 36 Погорелова, М.Я. Экономический анализ: теория и практика: учебное пособие / М.Я. Погорелова. – М.: ИЦ РИОР: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 290 с.
- 37 Полковский, Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для бакалавров / Л.М. Полковский. – М.: Дашков и К, 2016. – 256 с.
- 38 Потапова, Е.А. Бухгалтерский учет: конспект лекций / Е.А. Потапова. – М.: Проспект, 2013. – 144 с.
- 39 Рогуленко, Т.М. Бухгалтерский учет: учебник / Т.М. Рогуленко, В.П. Харьков. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 464 с.
- 40 Савицкая, Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / Г.В. Савицкая – М.: ИНФРА-М, 2016. – 1031 с.
- 41 Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет: учебник / Н.Г. Сапожникова. – М.: КноРус, 2013. – 456 с.

- 42 Смольникова, Ю.Ю. Бухгалтерский учет. Конспект лекций: учебное пособие / Ю.Ю. Смольникова. – М.: Проспект, 2016. – 128 с.
- 43 Сулова, Ю.Ю. Доходы предприятия торговли: учебное пособие / Ю.Ю. Сулова, Н.Н. Терещенко. – Москва: РГГУ, 2015. – 136 с.
- 44 Хегай, Ю.А. Управление затратами: учебник / Ю.А Хегай, З.А Васильева. – Краснояр.: СФУ, 2015. – 230 с.
- 45 Чеглакова, С.Г. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие / С.Г. Чеглакова. – М.: ДиС, 2015. – 448 с.
- 46 Чуева, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебник / Л.Н. Чуева. – М.: Дашков и К, 2013. – 348 с.
- 47 Шадрина, Г.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник и практикум для прикладного бакалавриата / Г.В. Шадрина, Л.И. Егорова. – Люберцы: Юрайт, 2015. – 429 с.
- 48 Щадилова, С.Н. Бухгалтерский учет для всех: книга пособие для начинающих / С.Н. Щадилова. – М.: ДиС, 2015. – 224 с.
- 49 Калмыкова, Я.Н. Сущность прибыли и пути ее повышения на предприятии / Я.Н. Калмыкова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2017. – № 11 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru> (дата обращения 20.03.2018).
- 50 Ермакова, К.Л. Анализ управления издержками на предприятии / К.Л. Ермакова // Современные научные исследования и инновации. – 2018. – № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://web.snauka.ru/issues/> (дата обращения 27.03.2018).

# ПРИЛОЖЕНИЯ

## ПРИЛОЖЕНИЕ А БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС НА 31 ДЕКАБРЯ 2017 ГОД

	Дата (число, месяц, год)	Форма по ОКУД	Коды	
Организация <b>Общество с ограниченной ответственностью «Вояж»</b>		по ОКПО	0710001	
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	2017	12
Вид экономической деятельности <b>Производство изделий из натуральных поделочных камней</b>		по ОКВЭД	31	31
Организационно-правовая форма/форма собственности <b>ООО / частная</b>		по ОКОПФ/ОКФС	99277184	
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	7434002109	
			36.22	
			65	16
			384 (385)	

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20 <u>16</u> г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20 <u>17</u> г. <sup>5</sup>
	<b>АКТИВ</b>			
	<b>I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Нематериальные активы	57	58	88
	Основные средства	63	84	84
	Прочие внеоборотные активы	17	20	22
	<b>Итого по разделу I</b>	<b>137</b>	<b>162</b>	<b>194</b>
	<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>			
	Запасы	926	1311	2495
	Дебиторская задолженность	2697	2794	1741
	Денежные средства и денежные эквиваленты	169	156	37
	<b>Итого по разделу II</b>	<b>4077</b>	<b>4261</b>	<b>4275</b>
	<b>БАЛАНС</b>	<b>4214</b>	<b>4423</b>	<b>4469</b>

## Окончание приложения А

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	На 31 декабря 20 <u>15</u> г. <sup>3</sup>	На 31 декабря 20 <u>16</u> г. <sup>4</sup>	На 31 декабря 20 <u>17</u> г. <sup>5</sup>
	<b>ПАССИВ</b>			
	<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ <sup>6</sup></b>			
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	10	10	10
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	119	152	184
	Итого по разделу III	129	162	194
	<b>IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>			
	Заемные средства	2212	2769	2147
	Кредиторская задолженность	1873	1492	2128
	Итого по разделу V	4085	4261	4275
	<b>БАЛАНС</b>	4214	4423	4469

**ПРИЛОЖЕНИЕ Б**  
**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**  
**ЗА 2016 ГОД**

			Коды		
		Форма по ОКУД	0710002		
		Дата (число, месяц, год)	2016	12	31
Организация	<b>Общество с ограниченной ответственностью «Вояж»</b>	по ОКПО	99277184		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	7434002109		
Вид экономической деятельности	<b>Производство изделий из натуральных поделочных камней</b>	по ОКВЭД	36.22		
Организационно-правовая форма/форма собственности					
<b>ООО / частная</b>		по ОКОПФ/ОКФС	65		16
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	384 (385)		

Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За 20 <u>16</u> г. <sup>3</sup>	За 20 <u>15</u> г. <sup>4</sup>
	Выручка <sup>5</sup>	12204	11352
	Себестоимость продаж	( 9730 )	( 9050 )
	Валовая прибыль (убыток)	2474	2302
	Коммерческие расходы	( 869 )	( 812 )
	Управленческие расходы	( 1585 )	( 1473 )
	Прибыль (убыток) от продаж	20	17
	Проценты к уплате	( 93 )	( 111 )
	Прочие доходы	145	164
	Прочие расходы	( 29 )	( 23 )
	Прибыль (убыток) до налогообложения	43	47
	Текущий налог на прибыль	( 10 )	( 11 )
	Чистая прибыль (убыток)	33	36

**ПРИЛОЖЕНИЕ В**  
**ОТЧЕТ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ**  
**ЗА 2017 ГОД**

			Коды		
		Форма по ОКУД	0710002		
		Дата (число, месяц, год)	2017	12	31
Организация	<b>Общество с ограниченной ответственностью «Вояж»</b>	по ОКПО	99277184		
Идентификационный номер налогоплательщика		ИНН	7434002109		
Вид экономической деятельности	<b>Производство изделий из натуральных поделочных камней</b>	по ОКВЭД	36.22		
Организационно-правовая форма/форма собственности					
<b>ООО / частная</b>		по ОКОПФ/ОКФС	65	16	
Единица измерения: тыс. руб.		по ОКЕИ	384 (385)		

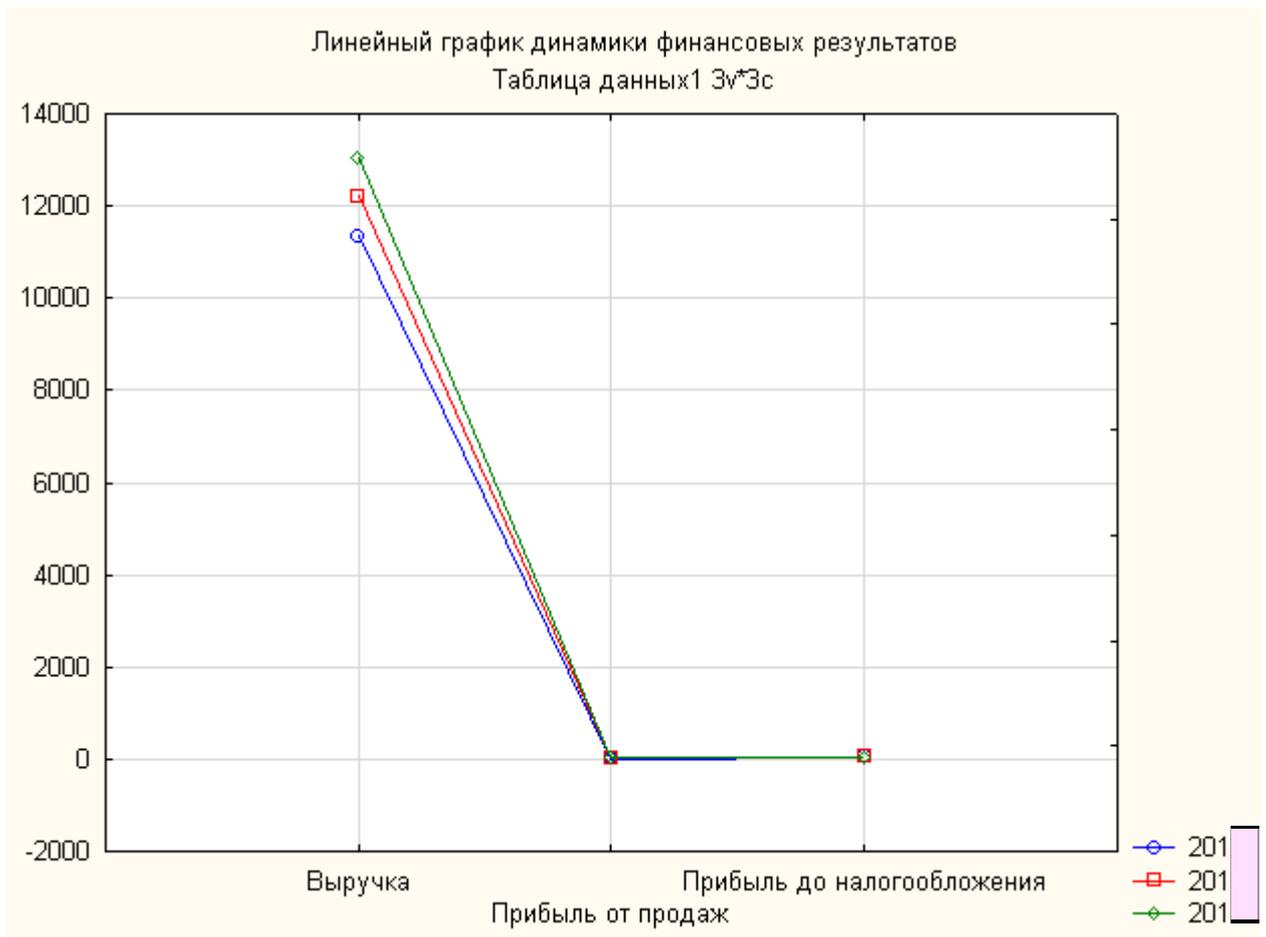
Пояснения <sup>1</sup>	Наименование показателя <sup>2</sup>	За 20 <u>17</u> г.		За 20 <u>16</u> г. <sup>4</sup>	
	Выручка <sup>5</sup>	13039		12204	
	Себестоимость продаж	( 10283 )		( 9730 )	
	Валовая прибыль (убыток)	2756		2474	
	Коммерческие расходы	( 1053 )		( 869 )	
	Управленческие расходы	( 1681 )		( 1585 )	
	Прибыль (убыток) от продаж	22		20	
	Проценты к уплате	( 116 )		( 93 )	
	Прочие доходы	218		145	
	Прочие расходы	( 84 )		( 29 )	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	40		43	
	Текущий налог на прибыль	( 8 )		( 10 )	
	Чистая прибыль (убыток)	32		33	

ПРИЛОЖЕНИЕ Г  
ПРИЛОЖЕНИЕ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ  
ЗА 2017 Г. (ВЫПИСКА)

Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)

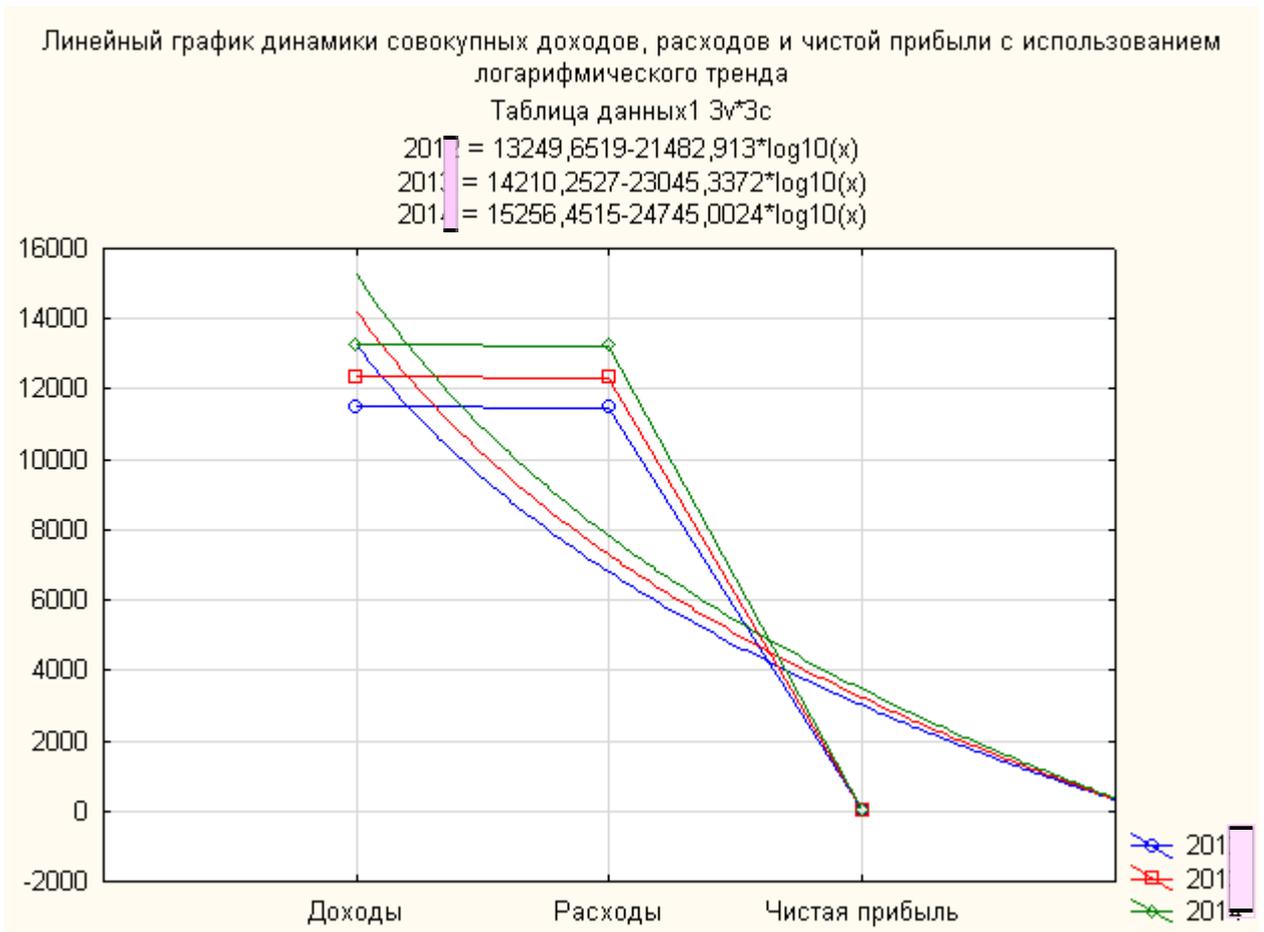
Показатель		За отчетный год	За предыдущий год
Наименование	Код		
1	2	3	4
Материальные затраты	710	5383	5199
Затраты на оплату труда	720	4112	3573
Отчисления на социальные нужды	730	1228	1098
Амортизация	740	117	128
Прочие затраты	750	2114	2186
Итого по элементам затрат	760	12954	12184

ПРИЛОЖЕНИЕ Д  
ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК ДИНАМИКИ  
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ



## ПРИЛОЖЕНИЕ Е

### ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК ДИНАМИКИ СОВОКУПНЫХ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ЧИСТОЙ ПРИБЫЛИ



ПРИЛОЖЕНИЕ Ж  
ЛИНЕЙНЫЙ ГРАФИК ДИНАМИКИ  
ПОКАЗАТЕЛЕЙ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ

