

Министерство науки и высшего образования 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

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
_____ И.И. Просвирина
«__» _____ 2020 г.

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ
В ООО «СТРОЙБАД»

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ-38.03.01.2020. 13-516.ВКР

Руководитель ВКР, доцент
_____ Гончар Е.А.
_____ 25.05 _____ 2020 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-570
_____ Бадалян Э.Г.
_____ 01.06 _____ 2020 г.

Нормоконтролер, старший
преподаватель
_____ М.И. Лаврова
_____ 06.06 _____ 2020 г.

Челябинск 2020

РЕФЕРАТ

Бадалян Э.Г. Анализ эффективности арендных операций в ООО «Стройбад». – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–570, 2020. – 72 с., 11 табл., библиогр. список – 50 наим., 2 прил.

Объектом исследования выступает ООО «Стройбад».

Предмет исследования – учет арендных отношений в коммерческой организации.

Цель исследования – изучение экономической сущности арендных отношений, разработка мероприятий по повышению эффективности арендных операций в ООО «Стройбад».

В работе проанализировано эффективность арендных операций на примере предприятия ООО «Стройбад». По результатам исследования были разработаны предложения по совершенствованию учета и анализа на предприятия.

Разработаны рекомендации по результатам проведенной работы. Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке комплекса мероприятий по эффективности арендных операций предприятия ООО «Стройбад».

Предложения и выводы работы могут быть использованы в деятельности предприятия ООО «Стройбад» при учете арендных операций.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	6
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ	8
1.1 Сущность арендных отношений и виды аренды	8
1.2 Особенности учета арендных отношений	14
1.3 Методика анализа эффективности арендных операций	21
Выводы по разделу один	33
2 АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ООО «СТРОЙБАД».....	35
2.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «Стройбад».....	35
2.2 Учет арендных отношений в ООО «Стройбад».....	42
2.3 Анализ эффективности арендных операций ООО «Стройбад»	47
Вывод по разделу два.....	52
3 ОЦЕНКА И РЕКОМЕНДАЦИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ООО «СТРОЙБАД».....	53
3.1 Пути повышения эффективности арендных операций в ООО «Стройбад»..	53
3.2 Оценка экономической эффективности предложенных рекомендаций	59
Вывод по разделу три	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	66
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	69

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях экономики арендные отношения занимают значительное место. Коммерческая деятельность требует существенных первоначальных затрат, наличие стартового капитала, значительных вложений. Быстрорастущая конкуренция требует внедрения новых методов и способов для расширения производства, удержания доли завоеванного сегмента рынка, вследствие чего необходимы значительные вложения в производство.

Одним из способов привлечения ресурсов выступает аренда (лизинг), которая имеет целью привлечения необходимого оборудования, механизмов без значительных вложений и существенных потерь для организации.

В настоящее время значимость отрасли аренды недвижимости определяется тем, что аренда является одной из востребованных индустрий, без которых экономика просто не может существовать: организацию сдают в аренду офисные помещения, земельные участки, склады и т.д. Аренда недвижимости позволяет привлечь в организацию необходимое имущество для ведения деятельности, а также является одним из способов получения пассивного дохода от сдачи имеющегося имущества в аренду.

Историческая роль аренды заключается в оптимизации отношений между субъектами, для удовлетворения нужд каждого.

Учет арендных отношений может присутствовать практически в любой организации. В задачу бухгалтера входит систематизировать эту информацию, учесть все операции. По сути, бухгалтерский учет расчетов по аренде оказывает влияние на формирование конечного финансового результата.

Актуальность выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что организация анализ эффективности арендных отношений является важной частью основных управленческих задач.

Отражение информации в учете о расчетах по аренде недвижимости зависят от многих факторов: условий договоров, сроков расчетов и даже вида деятельности.

Практическая значимость выпускной квалификационной работы заключается в разработке комплекса мероприятий по эффективности арендных операций предприятия ООО «Стройбад».

Целью исследования выпускной квалификационной работы является изучение экономической сущности арендных отношений, разработка мероприятий по повышению эффективности арендных операций.

Исходя из цели, в работе поставлены и решены следующие задачи:

- рассмотреть сущность арендных отношений и виды аренды;
- рассмотреть особенности учета арендных отношений;
- изучить методику анализа эффективности арендных операций;
- изучить учет арендных отношений в исследуемой организации;
- разработать рекомендации по совершенствованию эффективности арендных операций в исследуемой организации.

Предметом исследования является учет арендных отношений в коммерческой организации.

Объектом исследования выступает ООО «Стройбад».

Теоретическую и методологическую основу исследования составили авторские работы ученых и специалистов в области учета и анализа арендных операций, таких как Кондраков Н. П., Касьянова Г. Ю., Ивашкин Б. Н. и другие.

Источниками информации явились данные первичных и сводных учетных документов, регистров синтетического и аналитического учета, годовой бухгалтерской отчетности исследуемой организации.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ АНАЛИЗА АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1.1 Сущность арендных отношений и виды аренды

Арендные отношения имеют место, как в коммерческой деятельности, так и между физическими лицами.

К отношениям, связанным с арендой, применяются общие положения (гл. 34 ГК РФ), если специальные правила не устанавливают иное.

В современных условиях экономики институт арендных отношений определяет аренду, как способ передачи во временное пользование или владение определенного вида собственности за определенную плату.

Объект аренды представляет движимое и недвижимое имущество, которое сдается в аренду, и при этом в процессе использования не теряет своих потребительских свойств.

В качестве объектов аренды могут выступать здания, земельные участки, сооружения, склады, транспортные средства, офисные помещения, оборудование и др.

Передача имущества в аренду осуществляется посредством договора аренды.

Под договором аренды понимается гражданско-правовой договор, по которому одна сторона является арендодателем и обязуется предоставить другой стороне – арендатору за плату определенное имущество во временное владение и пользование или во временное пользование [12, с. 63].

Из определения договора аренды следует, что этот договор является:

- возмездным, передача арендованного имущества осуществляется только за плату;
- реальным, считается заключенным с момента передачи арендатору имущества, являющегося предметом аренды;
- срочным, то есть имущество передается арендатору во временное (на определенный срок) владение или пользование.

Срочность является не обязательной характеристикой договора аренды, поскольку ГК РФ допускает возможность заключения договоров аренды без указания в них срока действия, то есть бессрочные договоры.

В договоре аренды участвуют две стороны (рис. 1).

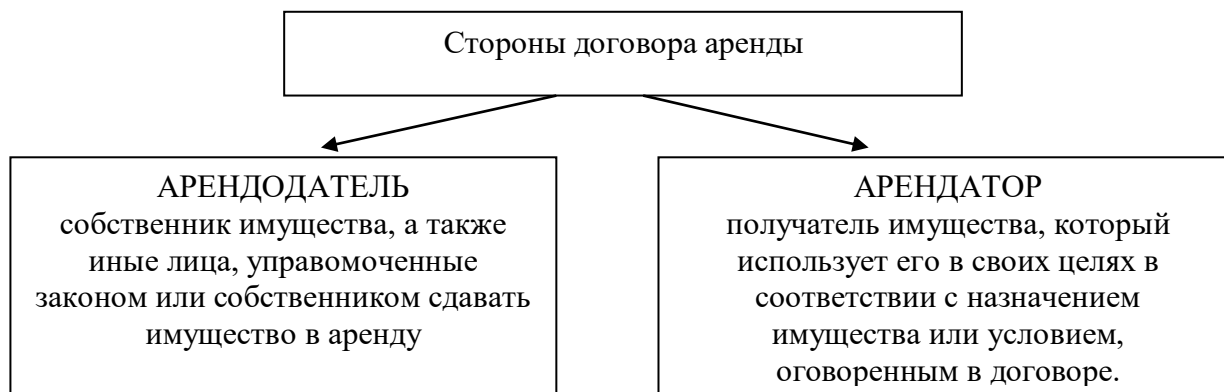


Рисунок 1 – Стороны договор аренды

Условия договора определяются по усмотрению сторон, и в договоре аренды, в частности предусматриваются:

- состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, его точное описание;
- сроки действия договора аренды;
- распределение обязанностей сторон по полному восстановлению и ремонту арендованного имущества;
- права и обязанности арендатора в отношении арендованного имущества;
- размеры и порядок внесения арендной платы;
- возможности и условия выкупа арендованного имущества;
- обязанность арендодателя предоставить имущество в соответствии с договором (инструкции по эксплуатации, технический паспорт, укомплектованность и т. п.);
- возвращение имущества после аренды (могут быть оговорены и другие условия).

В обязательном порядке в договоре оговариваются обстоятельства, которые стороны считают бесспорными и очевидными. Их нарушение ведет к

прекращению действия договора и имущественному расчету [16, с. 84].

Арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом – арендную плату.

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае, когда договором они не определены, считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Плата за аренду бывает следующих видов:

- платеж в определенной сумме, который вносится периодически или единовременно;
- устанавливается доля от результатов хозяйственной деятельности арендатора;
- оказание арендодателю каких-то определенных услуг;
- передача арендатором арендодателю в его собственность или в аренду определенного имущества, о котором стороны договорились;
- складывание на арендатора затрат, которые пойдут на улучшение арендуемого имущества.

Основаниями прекращения договора аренды являются:

- исполнение договора;
- ликвидация юридического лица, если оно было одной из сторон договора – арендатором или арендодателем. Смерть гражданина – участника договора не является его прекращением, так как правами и обязанностями умершего наделяется его наследник;
- расторжение договора с согласия обеих сторон;
- исковое требование в суд 1 из сторон, так как арендный договор может быть досрочно расторгнут судом только в случае существенного нарушения другой стороной условий договора.

Основные принципы аренды представлены на рисунке 2.



Рисунок 2 – Принципы аренды

Таким образом, основные принципы сосредоточены на возвратности объекта, равноправии сторон, договорных отношений, платности, материальной и юридической ответственности.

Гражданский кодекс РФ определяет следующие виды аренды, представленные на рисунке 3.

Таким образом, договор аренды представлены несколькими видами.

Договор проката (ст. ст. 626-631 ГК РФ). По нему арендодатель, который осуществляет сдачу имущества в аренду в качестве постоянной предпринимательской деятельности, обязан предоставить арендодателю движимое имущество за определенную плату во временное владение и использование.

По договору аренды транспортного средства с экипажем (ст. ст. 632-641 ГК РФ) арендодатель предоставляет арендатору транспортное средство за определенную плату во временное владение и пользование, оказывая так же самостоятельно услуги по управлению транспортным средством и его технической эксплуатации.

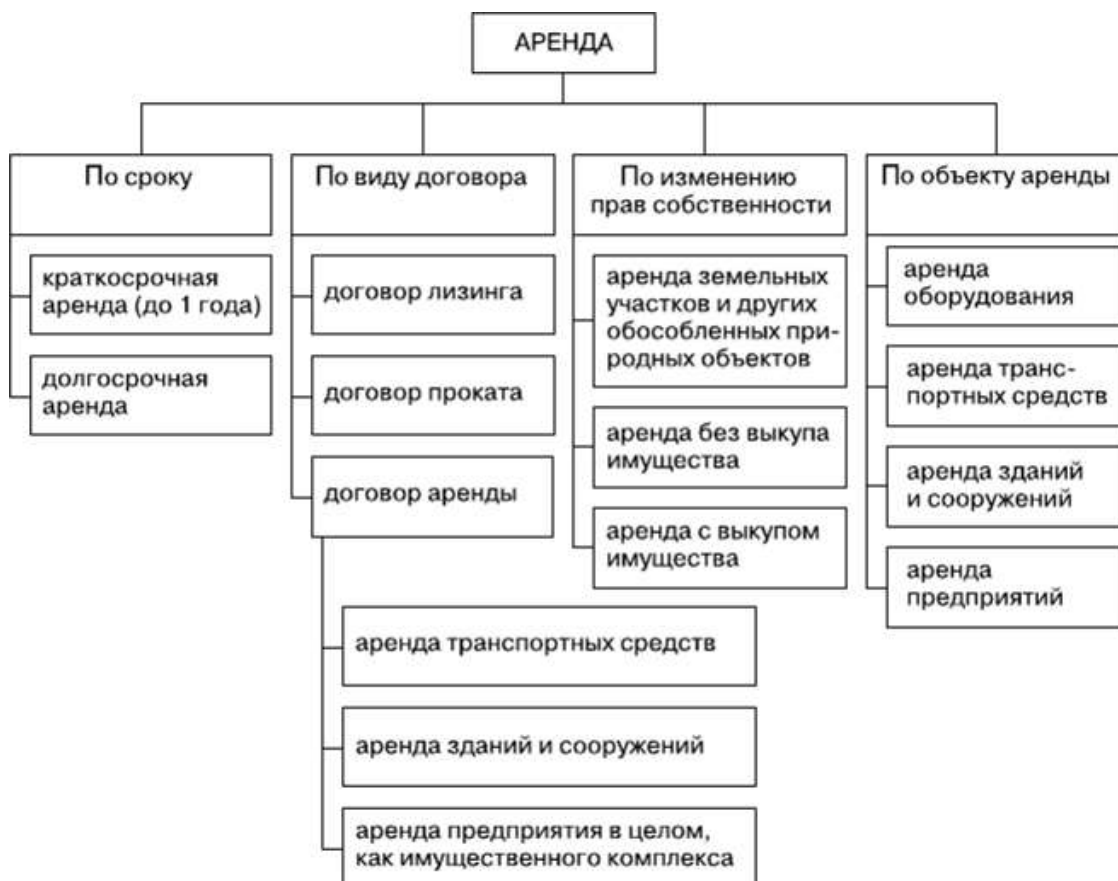


Рисунок 3 – Виды договоров аренды

Договор аренды транспортного средства без предоставления услуг по управлению и технической эксплуатации (ст. ст. 642-649 ГК РФ). Данный вид договора почти аналогичен предыдущему, но отличается в некоторых моментах. К примеру, арендатор обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, также на него возложена обязанность по проведению текущего и капитального ремонта. Арендатор производит управление транспортным средством самостоятельно и собственными силами.

Договор аренды зданий и сооружений (ст. 650-655 ГК РФ). По данному договору арендодатель обязуется передать во временное владение и пользование арендатору здание или сооружение.

Договор аренды предприятия (ст. 656-664 ГК РФ). По данному договору арендодатель обязуется предоставить арендатору за определенную плату во временное владение и пользование земельные участки, здания, сооружения,

оборудование и другие средства, которые входят в состав предприятия, передать все это в порядке, на условиях и в пределах, которые устанавливает договор, также запасы сырья, топлива, материалов и других оборотных средств, право пользования землей, водой и иными природными ресурсами, зданиями, сооружениями и оборудованием [17, с. 62].

Согласно ст. 135 ГК РФ предприятие является сложной вещью, следовательно, действие Договора распространяется на все входящие в нее объекты в совокупности.

Договор финансовой аренды (лизинг) (ст. ст. 665-670 ГК РФ). Это договор финансовой аренды, по которому арендатор может пользоваться имуществом, принадлежащем арендодателю и приобретенным по заказу арендатора за определенную периодическую плату для предпринимательских целей.

Объектом такого договора может быть как движимое, так и недвижимое имущество. Наиболее часто в качестве объектов лизинга используют сельхозтехнику, строительную, авиационную и дорожную технику, машины, телекоммуникационное оборудование. В данном договоре принимают участие 3 субъекта: арендодатель, арендатор и продавец.

Таким образом, аренда представляет собой передачу какого-либо имущества за плату во временное владение и пользование.

Договор аренды обладает также следующими характеристиками: договор является консенсуальным, так как он считается заключенным с того момента, как стороны достигнут соглашения по его существенным условиям, а момент, когда договор вступает в свое действие, не связывают с передачей арендованного имущества арендатору [23, с. 87].

Договор является возмездным, потому что арендодатель должен получить от арендатора за выполнение своих обязанностей по передаче ему имущества во владение и пользование арендную плату.

Договор является двусторонним и взаимным, так как каждая из сторон этого договора несет свои обязанности по отношению к другой стороне и является ее

должником в том, что должна сделать в ее пользу, и также считается одновременно с этим ее кредитором, так как имеет право от нее требовать.

1.2 Особенности учета арендных отношений

Правила учета аренды и лизинга устанавливает Федеральный стандарт «Бухгалтерский учет аренды» ФСБУ 25/2018, утвержденный приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н. Стандарт обязателен с 2022 года, но организациям дано право его применять до наступления указанного срока.

Согласно данного стандарта, арендатор учитывает право пользования имуществом и обязательство перед арендодателем на балансе (п. 10 ФСБУ 25/2018). При длительных договорах аренды это увеличит валюту баланса.

По действующим правилам арендатор отражает на балансе только текущие платежи, весь остальной учет – за балансом.

В итоге пользователи отчетности не знают, что арендатор обязан платить арендную плату в течение срока договора и вправе пользоваться имуществом арендодателя. В настоящее время данная информация раскрывается только в пояснениях к годовой отчетности.

По новым правилам арендодатель выводит на баланс право получить арендную плату в течение нескольких лет (п. 32 ФСБУ 25/2018), для этого объект, переданный в аренду, списывается с учета (п. 35 ФСБУ 25/2018).

Если компания передала в финансовую аренду недвижимость, возникает вопрос с налогом на имущество. Арендодатель перестает учитывать объект в качестве основного средства, поэтому формально платить налог на имущество не должен. Но по реестру прав на недвижимость остается его собственником. Таким образом, стороны в договоре должны согласовать, кто из них будет платить налог.

Ставка дисконтирования. В ФСБУ для госсектора определяют ставку дисконтирования как ставку, заложенную в договоре (п. 18.3 ФСБУ для госсектора). Ее можно вычислить из условий аренды (п. 15 ФСБУ 25/2018). Это

такая ставка, при которой сумма дисконтированных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости будет равна справедливой стоимости имущества на дату передачи.

Справедливую стоимость необходимо считать по правилам МСФО (п. 8 ФСБУ 25/2018). Это цена сделки между независимыми сторонами, которые желают совершить ее (приложение «А» к МСФО (IFRS) 16 «Аренда», утв. приказом Минфина от 11.06.2016 № 111н). В качестве такой стоимости можно взять рыночную стоимость имущества.

Арендатор не применяет новый стандарт к договорам, которые не предполагают выкуп имущества и сдачу его в субаренду, а также соответствуют одному из условий:

- арендатор вправе вести бухучет упрощенно;
- предмет аренды в новом состоянии стоит не более 300 тыс. руб.;
- срок аренды – меньше 12 месяцев.

Под последнее условие не попадают договоры, которые заключены на 11 месяцев и которые продлевают несколько раз, чтобы избежать государственной регистрации (п. 2 ст. 651 ГК). По новым правилам срок аренды считается с учетом возможностей и намерений сторон его изменять (п. 9 ФСБУ 25/2018). В итоге общий срок с учетом продлений превысит 12 месяцев.

Арендодатель применяет новые правила только по договорам финансовой аренды (п. 29 ФСБУ 25/2018). Операционную аренду он продолжает отражать за балансом (п. 41 ФСБУ 25/2018).

В течение срока аренды право собственности на имущество остается у арендодателя. Поэтому в общем случае имущество, сданное в аренду, учитывается на его балансе (ст. 606 и 608 ГК, п. 21 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина от 13.10.2003 № 91н).

Исключением из этого правила являются:

- аренда предприятия в целом как имущественного комплекса;
- финансовая аренда (лизинг).

В первом случае предприятие в целом как имущественный комплекс учитывается на балансе арендатора. При заключении договора финансовой аренды лизинговое имущество может учитываться как на балансе арендодателя (лизингодателя), так и на балансе арендатора (лизингополучателя) в зависимости от условий договора.

В бухгалтерском учете имущество, которое сдается в аренду, учитывается обособленно (в разрезе аналитического учета) от собственного имущества.

Имущество, которое приобретено или создано специально для передачи его в аренду, учитывается в составе основных средств на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (п. 5 ПБУ 6/01).

В аренду может быть передано имущество, учтенное не только на счете 01, но и на счете 10.

Для удобства контроля за движением объектов к счетам учета имущества (01, 03 и 10) организация вправе открыть соответствующие субсчета, например:

- субсчет «Собственное имущество»;
- субсчет «Имущество, переданное в аренду».

Операции по передаче имущества в аренду оформляются следующим образом.

При передаче основных средств:

Дебет 01 (03) субсчет «Имущество, переданное в аренду» Кредит 01 (03) «Собственное имущество» – передано в аренду имущество организации.

При передаче в аренду объектов, учтенных на счете 10, необходимо списать их стоимость в общем порядке – на материальные расходы. Для контроля такого имущества его нужно учитывать за балансом. Например, открыв забалансовый счет 013 «Малоценное имущество, переданное в аренду»:

Дебет 20 Кредит 10 (16) – списаны материалы при передаче в аренду;

Дебет 013 «Малоценное имущество, переданное в аренду» – отражена на забалансовом счете стоимость переданного в аренду малоценного имущества.

Если в аренду сдаются основные средства, то по общему правилу арендодатель должен начислять по ним амортизацию.

Исключением из этого правила является передача:

- предприятия как имущественного комплекса (амортизацию начисляет арендатор);
- имущества по договору финансовой аренды (лизинга) – имущество амортизирует лизингодатель или лизингополучатель в зависимости от того, на чьем балансе учитывается лизинговое имущество по условиям договора).

Если представление имущества в аренду является предметом деятельности организации, то суммы начисленной амортизации относятся на расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99):

Дебет 20 Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, переданному в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по переданному в аренду основному средству.

Если предоставление имущества в аренду не является отдельным видом деятельности организации, то суммы амортизации учитываются в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). Данная операция оформляется бухгалтерской записью:

Дебет 91-2 Кредит 02 субсчет «Амортизация по имуществу, переданному в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по переданному в аренду основному средству.

Суммы начисленной амортизации по объектам, учитываемым в составе доходных вложений (на счете 03), отражаются на счете 02 обособленно. Для этого организация вправе открыть дополнительный субсчет к счету 02, например, «Амортизация по доходным вложениям, переданным в аренду»:

Дебет 20, 91-2 Кредит 02 субсчет «Амортизация по доходным вложениям, переданным в аренду» – отражена сумма начисленной амортизации по основному средству, переданному в аренду.

Все остальные расходы, которые по договору или закону должен оплатить арендодатель (например, транспортировка), отражаются в аналогичном порядке.

В бухгалтерском учете делается бухгалтерская запись:

Дебет 20, 91-2 Кредит 76 (60, 70, 69...) – отражены расходы, связанные с предоставлением имущества в аренду.

Расходы в виде арендной платы в учете признаются ежемесячно (п. 18 ПБУ 10/99).

В зависимости от целей использования арендованного имущества отражаются:

– либо расходы по обычным видам деятельности, если арендованное имущество используется в предпринимательской деятельности (например, аренда производственного оборудования) (п. 5 ПБУ 10/99);

– либо прочие расходы, если арендованное имущество используется в непроизводственных целях (например, аренда дома отдыха для сотрудников) (п. 11 ПБУ 10/99).

В учете делаются бухгалтерские записи:

Дебет 20 (23, 25, 26, 29) Кредит 60 (76) – отражена арендная плата по имуществу, которое используется в основной деятельности производственной организации;

Дебет 44 Кредит 60 (76) – отражена арендная плата по имуществу, которое используется в основной деятельности торговой организации;

Дебет 91-2 Кредит 60 (76) – отражена арендная плата по имуществу, которое используется в непроизводственных целях.

Договор аренды может предусматривать выкуп имущества арендатором. В этом случае по окончании срока действия договора (или до окончания срока, но после выплаты выкупной стоимости) собственником полученных объектов становится арендатор. В бухгалтерском учете операция по передаче выкупленного имущества по договору аренды отражается как его выбытие (реализация) (п. 1 ст. и 624 ГК).

Отражение в бухгалтерском учете арендатора операций, связанных с возмещением коммунальных расходов, зависит от выбранного способа расчетов за коммунальные услуги:

– арендатор оплачивает арендодателю коммунальные услуги

– арендатор отдельным платежом компенсирует арендодателю стоимость коммунальных услуг (по отдельному счету).

Если арендатор возмещает арендодателю стоимость потребленных коммунальных услуг в составе арендной платы, эту операцию в зависимости от целей использования имущества отражают в составе расходов по обычным видам деятельности или в составе прочих расходов (п. 5 или 11 ПБУ 10/99). Помимо документов, связанных с расчетами по арендной плате (например, актов), для документального оформления данного способа расчетов могут потребоваться копии счетов коммунальных служб, которые подтвердят размер компенсируемых расходов.

Если арендатор возмещает арендодателю коммунальные услуги отдельно от арендной платы, то в зависимости от целей использования арендованного имущества для него это либо расходы по обычным видам деятельности, либо прочие расходы (п. 5 или 11 ПБУ 10/99).

Если организация использует арендованное имущество в предпринимательской деятельности, то коммунальные затраты списываются на расходы по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99). Эта операция отражается в учете бухгалтерской записью:

Дебет 20 (23, 24, 26, 44) Кредит 60 (76) – включена в расходы стоимость коммунальных услуг по объекту аренды, используемому в предпринимательской деятельности.

Если организация использует арендованное имущество в непроизводственных целях, то коммунальные затраты спишите на прочие расходы (п. 11 ПБУ 10/99). Эта операция отражается в учете следующей бухгалтерской записью:

Дебет 91-2 Кредит 60 (76) – включена в расходы стоимость коммунальных услуг по объекту аренды, используемому в непроизводственных целях (например, коммунальные расходы по детскому саду, бесплатно обслуживающему только детей сотрудников).

При передаче неотделимых улучшений арендодателю без получения от него компенсации организация не получает никаких доходов (ст. 249, 250 НК) и не может учесть расходы (например, в сумме остаточной стоимости переданного объекта основных средств) (п. 16 ст. 270 НК, письма Минфина от 30.07.2010 № 03-03-06/2/134, от 15.09.2005 № 03-03-04/1/199).

Из-за различий в бухгалтерском и налоговом учете расходов, связанных с безвозмездной передачей имущества, в бухгалтерском учете образуется постоянная разница, которая приводит к возникновению постоянного налогового обязательства (п. 4 и 7 ПБУ 18/02).

Если неотделимые улучшения проведены без согласия арендодателя, то компенсировать их стоимость он не обязан (п. 3 ст. 623 ГК). В целях налогообложения учесть такие расходы нельзя в силу пункта 5 статьи 270 НК. Также любые расходы, которые связаны с безвозмездной реализацией имущества арендодателю, учесть в уменьшение налогооблагаемой базы арендатор не вправе. Дохода от безвозмездной передачи неотделимых улучшений организация не получает (ст. 249, 250, п. 16 ст. 270 НК).

Из-за различий в бухгалтерском и налоговом учете неотделимых улучшений, не компенсируемых арендодателем, в бухучете образуется постоянная разница, которая приводит к возникновению постоянного налогового обязательства (п. 4 и 7 ПБУ 18/02).

Если производство неотделимых улучшений можно классифицировать как выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, то такая операция является объектом обложения НДС (подп. 3 п. 1 ст. 146 НК). Поэтому при производстве неотделимых улучшений собственными силами в конце каждого налогового периода на их стоимость начисляется налог (п. 2 ст. 159, п. 10 ст. 167 НК). В этот же день сумму начисленного НДС нужно принять к вычету (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК).

Суммы входного НДС по товарам (работам, услугам), приобретаемым для создания улучшений, нужно принимать к вычету по мере их постановки на учет. При этом факт оплаты поставщику значения не имеет.

По общему правилу бухгалтерский учет арендованного имущества арендатор ведет за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

Возврат арендованного имущества отражается следующим образом:

Кредит 001 – возвращено арендодателю арендованное имущество.

Стоимость арендованного имущества указывается в оценке, зафиксированной в договоре.

Таким образом, бухгалтерский учет арендных отношений зависит от вида аренды, условий в договоре.

1.3 Методика анализа эффективности арендных операций

Оценка эффективности арендных сделок, ориентированных на снижение затрат по пополнению внеоборотных активов и получение дополнительного дохода от неиспользуемого имущества, является важным тематическим направлением экономического анализа. Его проведение особенно необходимо в ситуации, когда аренда занимает высокий удельный вес в структуре финансово-хозяйственной деятельности и рассматривается руководством обособленно.

Методика анализа эффективности арендных сделок должна разрабатываться на определенных теоретических концепциях, которые составят ее основу, очертят круг возможных методов и обеспечат ее системность. В качестве таковых выступают:

- теория анализа экономической эффективности;
- принцип сегментации, развитый в теории сегментарного анализа.

Теория анализа экономической эффективности использует категории экономического эффекта и экономической эффективности [1].

Под первым понимается характеризующий результат совершенных операций абсолютный показатель, который суммируется в пространстве и времени (например, прибыль, выручка и т.п.).

Экономическая эффективность – это относительный показатель, соизмеряющий экономический эффект с ресурсами (затратами), использованными для его достижения (например, рентабельность).

В общем виде эффективность выражается моделью (1):

$$EF = \frac{E}{RC}, \quad (1)$$

где EF – величина экономического эффекта;

RC – величина ресурсов (затрат) [2].

К порядку расчета показателей экономической эффективности существует как минимум два подхода [1]:

– ресурсный – предполагает использование категории «ресурс» как характеристики стоимостной оценки объекта, эксплуатация которого приносит определенный эффект;

– затратный – предполагает использование категории «затраты» как характеристики суммы расходов, осуществленных за анализируемый период в целях достижения определенного эффекта.

Арендные сделки как объект экономического анализа включают в себя операции по принятию и передаче имущества во временное пользование и (или) владение. При этом названные в гл. 34 Гражданского кодекса РФ виды участвующего в договоре имущества (земельные участки, здания, сооружения, транспортные средства, оборудование и т.д.) можно объединить в одну экономическую категорию – внеоборотные активы. При оценке эффективности их использования ресурсный подход можно назвать классическим, однако в арендных отношениях применение его целесообразно лишь к операциям по предоставлению имущества во временное пользование и (или) владение.

Эффект в виде вырученной арендной платы будет соизмеряться с первоначальной стоимостью актива, отображающей размер капитальных вложений организации в него. Для получения более точных результатов рекомендуется оценивать эффективность не только авансированных ресурсов, но и потребленных. Иными словами, сопоставлять эффект от предоставления имущества в аренду с суммой двух величин: расходов, понесенных согласно условиям договора арендодателем в течение анализируемого периода, и части стоимости ресурса, потребленной за этот же промежуток времени.

При получении активов во временное пользование и (или) владение предприятие осуществляет не капитальные, а текущие расходы: на оплату услуг аренды, коммунальное обслуживание, ремонт, амортизацию и т.п., предусмотренные договором, сам ресурс не является его собственностью и не характеризует вложения, влекущие некоторый эффект. Поэтому для сделок по привлечению имущества в аренду рациональным представляется расчет эффективности их эксплуатации в соответствии с затратным подходом.

Общепринятыми показателями, используемыми для оценки экономической эффективности при любом указанном подходе, являются коэффициент рентабельности и коэффициент отдачи. Последний может трактоваться как количество совершаемых активами за анализируемый период оборотов (т.е. коэффициент оборачиваемости и период оборота активов) либо как характеристика использования активов (например, фондоотдача, материалоотдача). Следовательно, анализ эффективности арендных сделок как по передаче, так и по получению объектов во временное пользование и (или) владение должен содержать расчет и оценку ряда относительных обязательных величин:

- рентабельности арендованных и переданных в аренду активов, участвующих в аренде совокупных активов;
- рентабельности продаж услуг аренды;
- коэффициента и периода оборачиваемости средств в расчетах;

- фондоотдачи арендованных и переданных в аренду активов;
- фондоемкости арендованных и переданных в аренду активов.

С точки зрения В.В. Ковалева экономическая целесообразность совершаемых арендных операций измеряется не только относительными, но и абсолютными величинами. Поэтому анализ предлагается дополнить изучением экономического эффекта и затрат (ресурсов), характеризующихся следующими показателями:

- доход (выручка) от передачи активов по договору аренды;
- условный доход (условная выручка) от эксплуатации арендованных активов;
- условный доход по арендным сделкам в целом;
- затраты по арендованным активам;
- затраты по переданным в аренду активам;
- затраты по арендным сделкам в целом;
- финансовый результат от передачи активов в аренду;
- финансовый результат (условный) по эксплуатируемым арендованным активам;
- условный финансовый результат по арендным сделкам в целом.

Фигурирующий в перечне условный доход (условная выручка) и условный финансовый результат представляют собой расчетные абсолютные величины части общей выручки и финансового результата предприятия, обоснованно отнесенные к арендным сделкам. Эффект от эксплуатации арендуемых активов может выражаться в повышении качества продукции, увеличении производственных мощностей, экономии финансовых ресурсов предприятия и т.п. В конечном итоге привлечение объектов во временное пользование и (или) владение обеспечивает получение предприятием некоторой суммы выручки и прибыли (убытка), которые автор предлагает использовать для проведения анализа. Такой выбор обусловлен необходимостью сопоставления эффекта от сделок по получению активов во временное пользование и (или) владение с эффектом от передачи имущества по договору аренды, от арендных сделок и от финансово-хозяйственной деятельности предприятия в целом.

Экономический анализ эффективности арендных сделок имеет смысл тогда, когда они занимают в структуре доходов и расходов предприятия значительный удельный вес и рассматриваются руководством отдельно как регулярный способ извлечения прибыли, т.е. имеют статус самостоятельного сегмента деятельности.

Термин «сегмент» применим к различным областям науки и практики (в том числе менеджменту, маркетингу, бухгалтерскому учету и др.), и в каждой в него вкладывается особый смысл.

В рамках экономического анализа наиболее точным представляется определение доктора экономических наук В.В. Бурцева: «сегмент – это любой элемент коммерческой деятельности организации, который может быть рассмотрен в аспекте расширения или сокращения этой деятельности» (например, вид продукции, тип заказчика, географический район сбыта, направление деятельности и т.п.) [3].

Позиционирование арендных сделок в качестве такого компонента и проведение в отношении их тематического анализа предполагает использование информации по указанным выше величинам, относящейся к данным операциям (сегменту) непосредственно либо рассчитанной и включенной (исключенных) обоснованно. Это требует применения принципа сегментации, который заключается в объективной необходимости сбора и анализа информации с последующим принятием управленческих решений не только по предприятию в целом, но и по его сегментам. Данный принцип реализуется в различных методах анализа (детализации, группировке, элиминировании и т.п.) и синтезируется в виде сегментарного анализа.

Сегментарный анализ представляет собой сочетание классического экономического анализа, основным содержанием которого является последовательное разложение, расчленение исследуемого объекта и влияющих на него факторов, и маржинального подхода, предполагающего разделение затрат на переменные и постоянные и выведение маржинального дохода [4].

Применение теории и метода сегментарного анализа к арендным сделкам предполагает:

- изучение их как сегмента деятельности предприятия с выделением микросегментов – отдельных видов арендных сделок (например, по контрагентам, по предмету сделки, по срокам, по направлениям эксплуатации объектов и т.д.); это позволит произвести анализ эффективности рассматриваемых операций и их видов, определить влияние факторов на них;

- изучение арендных сделок в целом как отдельного сегмента в структуре бизнеса, что даст возможность оценить влияние их на общую эффективность финансово-хозяйственной деятельности предприятия;

- следующую интерпретацию общепринятых категорий маржинального анализа:

- в роли экономического эффекта по микросегментам арендных сделок выступают выручка и маржинальный доход, а по сегменту арендных сделок в целом – совокупная сумма выручки и маржинального дохода по всем микросегментам, полумаржа сегмента (сегментированная прибыль/убыток);

- в роли затрат по микросегментам участвуют переменные затраты по соответствующим участкам, по сегменту аренды в целом – совокупность переменных затрат микросегментов, а также не распределенные по ним ввиду отнесения к арендным сделкам как сегменту прямые постоянные затраты.

Для наглядности данные принципы проиллюстрированы в табл. 1.

Таблица 1 – Порядок расчета показателей экономического эффекта и затрат при применении анализа к оценке эффективности арендных сделок

Показатель	Микросегмент «Арендные сделки типа А»	Микросегмент «Арендные сделки типа Б»	Сегмент «Арендные сделки»	Предприятие в целом
Выручка	+	+	+	+	+
Переменные затраты	+	+	+	+	+
Маржинальный доход	+	+	+	+	+

Показатель	Микросегмент «Арендные сделки типа А»	Микросегмент «Арендные сделки типа Б»	Сегмент «Арендны е сделки»	Предприяти е в целом
Прямые постоянные затраты	-	-	-	+	+
Полумаржа (сегментированная прибыль/убыток)	-	-	-	+	+
Не распределенные по сегментам общие постоянные затраты	-	-	-	-	+
Операционная прибыль	-	-	-	-	+

Примечание. Знак «+» означает, что указанный показатель подлежит расчету и оценке, знак «-» – указанный показатель не подлежит расчету.

Применение метода сегментарного анализа дает наиболее точные результаты в том случае, когда на предприятии функционирует система учета затрат «директ-костинг», а именно «многоступенчатый (развитой) директ-костинг».

Первой его отличительной особенностью является выделение части специфических постоянных затрат, прямо относящихся к конкретному виду выпускаемой продукции, и расчет на этой базе полумаржи – разницы между маржинальным доходом и прямыми постоянными затратами. Категория «полумаржа» экономически приближается к понятию «финансовый результат», так как отражает частичное покрытие косвенных расходов. Это обеспечивает более высокую степень сопоставимости показателей по арендным сделкам с соответствующими показателями по предприятию в целом.

Второй отличительной чертой развитого директ-костинга является распространение принципа «затраты – результат» за пределы хозяйствующего субъекта, что позволяет определять и анализировать маржинальный доход и полумаржу по рыночным сегментам деятельности (т.е. объединять производственный и маркетинговый аспекты сегментации).

В отношении арендных сделок данная особенность дает возможность оценить эффективность их не только по видам участвующих внеоборотных активов и участкам их эксплуатации, но и с точки зрения спроса на услуги в разрезе контрагентов и сбытовых территорий. Если на предприятии не организован учет затрат по методу развитого (или простого) директ-костинга, выделение показателей по каждому сегменту и, в частности, арендным сделкам затруднительно и имеет условный характер. В качестве переменных затрат принимается сокращенная производственная себестоимость услуг по предоставлению имущества в аренду и сумма прямых расходов на привлечение активов во временное пользование и (или) владение.

В зависимости от качества построенной системы аналитического бухгалтерского учета постоянные затраты предприятия на производство, управление и сбыт могут быть подразделены по отношению к различным сегментам на прямые и косвенные либо участвовать в анализе как общие постоянные расходы предприятия в целом. Операционная прибыль условно приравнивается к прибыли от продаж, а сумма полумаржи по всем сегментам образует валовую прибыль.

С учетом изложенного методика анализа эффективности арендных сделок будет включать четыре этапа:

- анализ ресурсов и затрат, связанных с арендными сделками;
- анализ экономического эффекта арендных сделок;
- анализ экономической эффективности арендных сделок;
- анализ влияния арендных сделок на эффективность деятельности предприятия.

В процессе анализа ресурсов и затрат, связанных с арендными сделками, с помощью методов горизонтального и вертикального анализа определяется структура и динамика участвующего в них имущества и соответствующих расходов (переменных, прямых постоянных); их доля в аналогичных показателях по предприятию в целом. В результате формируется представление о масштабах.

Анализ экономического эффекта арендных сделок включает оценку динамики и структуры доходов (выручки) и финансового результата (маржинального дохода, сегментированной прибыли/убытка), их удельного веса в соответствующих показателях предприятия за отчетный период. На этом этапе целесообразно проведение факторного анализа финансового результата арендных операций; выбор модели зависит от необходимости изучения влияния тех или иных факторов (структуры арендных сделок, стоимости услуг аренды, стоимости участвующего в сделках имущества, расходов на его содержание и эксплуатацию и т.д.).

На третьем этапе осуществляется расчет и оценка показателей эффективности.

Коэффициент рентабельности предлагается рассчитывать по формулам:

1) коэффициент рентабельности активов, переданных по договору аренды (при оценке эффективности авансированных ресурсов) (2):

$$R1 = \frac{MДас}{Фср.ас} \times 100\% , \quad (2)$$

где МДас – маржинальный доход, полученный от передачи активов в аренду, тыс. руб.;

Фср.ас – среднегодовая (первоначальная, остаточная, восстановительная) стоимость переданных в аренду активов, тыс. руб.;

2) коэффициент рентабельности активов, переданных по договору аренды (при оценке рентабельности потребленных ресурсов) (3):

$$R2 = \frac{MДас}{Z_{пер.ас}} \times 100\% , \quad (3)$$

где Z_{пер.ас} – переменные затраты, осуществленные по переданным в аренду активам, включая потребленную за период часть стоимости ресурса в виде амортизационных затрат, тыс. руб.;

3) коэффициент рентабельности активов, полученных по договору аренды (4):

$$R3 = \frac{MДan}{Z_{пер.ан}} \times 100\% , \quad (4)$$

где МДан – маржинальный доход (условный), полученный от использования арендованных активов, тыс. руб.;

Z_{ан} – переменные затраты, осуществленные по полученным в аренду активам, тыс. руб.;

4) коэффициент рентабельности продаж услуг аренды (5):

$$R4 = \frac{MДac}{Bac} \times 100\% , \quad (5)$$

где Bac – выручка, полученная от передачи активов в аренду, тыс. руб.;

R – рентабельность продаж услуг по предоставлению активов в аренду, %,

5) коэффициент рентабельности активов, участвующих в аренде совокупных активов (6):

$$R5 = \frac{MДac + MДan}{Bac + Ban} \times 100\% , \quad (6)$$

где Ban – выручка (условная), полученная от эксплуатации арендованных активов, тыс. руб.

Расчет коэффициента фондоотдачи по внеоборотным активам, участвующим в арендных операциях, следует производить по следующим формулам (7, 8):

1) фондоотдача активов, переданных по договору аренды:

$$ФOac = \frac{Bac}{Фср.ас} = \frac{Bac}{Z_{ппе.ас}} ; \quad (7)$$

2) фондоотдача активов, полученных по договору аренды:

$$\Phi O_{an} = \frac{B_{an}}{Z_{nne.an}}. \quad (8)$$

Кроме фондоотдачи необходим расчет обратного показателя – фондоемкости, характеризующий размер ресурса (затрат), вложенного в каждый рубль выручки (эффекта);

1) фондоемкость активов, переданных по договору аренды (9):

$$\Phi E_{ac} = \frac{\Phi_{cp.ac}}{B_{ac}} = \frac{1}{\Phi O_{ac}}; \quad (9)$$

2) фондоемкость активов, полученных по договору аренды (10):

$$\Phi E_{an} = \frac{Z_{nne.an}}{B_{an}} = \frac{1}{\Phi O_{an}}. \quad (10)$$

Для определения эффективности арендных сделок с точки зрения оборачиваемости средств в расчетах предлагается использовать общепринятые формулы расчета коэффициента оборачиваемости и периода оборота с учетом того, что используемые величины должны отображать только задолженность (дебиторскую и кредиторскую) и оборот по аренде:

1) коэффициент оборачиваемости средств в расчетах по передаче активов в аренду (11):

$$K_{ac} = \frac{B_{ac}}{Z_{ac}}, \quad (11)$$

где Z_{ac} – задолженность арендаторов, тыс. руб.;

2) коэффициент оборачиваемости средств в расчетах по получению активов в аренду (12):

$$Kan = \frac{Ban}{Zan}, \quad (12)$$

где Zan – задолженность перед арендодателями, тыс. руб.

Анализ коэффициентов рентабельности и отдачи должен включать оценку их динамики за ряд периодов, а также изучение влияния факторов на них. В качестве базовых моделей для проведения факторного анализа могут быть приняты указанные формулы в исходном либо (для изучения факторов второго, третьего и последующих порядков) преобразованном виде. Использование их позволяет не только оценить влияние каждой составляющей на показатель эффективности, но и определить резервы их повышения.

Четвертый этап анализа – оценка влияния эффективности арендных сделок на деятельность предприятия в целом – основан на позиционировании коэффициентов рентабельности и отдачи аренды не как результативных, а как факторов и отображении этой связи в соответствующих моделях. Например, для изучения воздействия арендных отношений на рентабельность продаж расчет может быть произведен с помощью модели (13):

$$Ra = R5 \times Da.ap, \quad (13)$$

где Ra – коэффициент рентабельности совокупных активов предприятия;

$Da.ap$ – удельный вес активов, участвующих в арендных сделках, в совокупных активах предприятия.

При необходимости возможен аналогичный расчет влияния арендных операций на доход, расход и финансовый результат предприятия (валовую прибыль и прибыль от продаж, если аренда является основным видом деятельности; прибыль до налогообложения, если аренда относится к прочим

видам деятельности); коэффициенты ликвидности и финансовой устойчивости, деловой активности.

В результате последовательной реализации описанных этапов будут получены обоснованные сведения о ресурсах, задействованных в арендных сделках; о затратах, осуществленных в течение анализируемого периода по данным операциям; об экономическом эффекте (доходах, финансовом результате), полученном в ходе их проведения; об эффективности арендных отношений как направления (сегмента) деятельности организации и влиянии его на бизнес в целом. Предложенная методика может быть применима к любым видам арендных сделок, а глубина проведения анализа зависит от поставленных целей, субъектов и достаточности источников информации.

Выводы по разделу один.

Аренда представляет собой передачу какого-либо имущества за плату во временное владение и пользование.

Договор аренды обладает также следующими характеристиками: договор является консенсуальным, так как он считается заключенным с того момента, как стороны достигнут соглашения по его существенным условиям, а момент, когда договор вступает в свое действие, не связывают с передачей арендованного имущества арендатору.

Договор является возмездным, потому что арендодатель должен получить от арендатора за выполнение своих обязанностей по передаче ему имущества во владение и пользование арендную плату.

Договор является двусторонним и взаимным, так как каждая из сторон этого договора несет свои обязанности по отношению к другой стороне и является ее должником в том, что должна сделать в ее пользу, и также считается одновременно с этим ее кредитором, так как имеет право от нее требовать.

Оценка эффективности арендных сделок, ориентированных на снижение затрат по пополнению внеоборотных активов и получение дополнительного дохода от неиспользуемого имущества, является важным тематическим направлением экономического анализа. Его проведение особенно необходимо в ситуации, когда аренда занимает высокий удельный вес в структуре финансово-хозяйственной деятельности и рассматривается руководством обособленно.

Экономический анализ эффективности арендных сделок имеет смысл тогда, когда они занимают в структуре доходов и расходов предприятия значительный удельный вес и рассматриваются руководством отдельно как регулярный способ извлечения прибыли, т.е. имеют статус самостоятельного сегмента деятельности.

С учетом изложенного методика анализа эффективности арендных сделок будет включать четыре этапа:

- анализ ресурсов и затрат, связанных с арендными сделками;
- анализ экономического эффекта арендных сделок;
- анализ экономической эффективности арендных сделок;
- анализ влияния арендных сделок на эффективность деятельности предприятия.

В процессе анализа ресурсов и затрат, связанных с арендными сделками, с помощью методов горизонтального и вертикального анализа определяется структура и динамика участвующего в них имущества и соответствующих расходов (переменных, прямых постоянных); их доля в аналогичных показателях по предприятию в целом. В результате формируется представление о масштабах арендных операций и их тенденциях.

2 АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ООО «СТРОЙБАД»

2.1 Организационно-экономическая характеристика ООО «Стройбад»

Предприятие ООО «Стройбад» – современное предприятие, расположено на территории города Челябинска.

Общество с ограниченной ответственностью «Стройбад» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации и Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью», является юридическим лицом и действует на основании устава и законодательства Российской Федерации.

Основной целью деятельности общества является получение максимальной прибыли, путем осуществления собственной предпринимательской деятельности.

В соответствии с целью своей деятельности предприятие:

- осуществляет взаимоотношения с юридическими и физическими лицами на основе договора на изготовление и реализацию продукции, товаров, совместной деятельности, а также иных договоров и юридических актов;

- определяет на договорной основе производственные, финансовые взаимоотношения с учредителем;

- самостоятельно планирует и осуществляет хозяйственную деятельность исходя из реального спроса и в пределах деятельности предусмотренных Уставом;

- выполняет любые виды хозяйственной и иной деятельности, если она не противоречит действующему законодательству.

Основным видом деятельности ООО «Стройбад» является строительство жилых и нежилых зданий.

ООО «Стройбад» самостоятельно планирует свою хозяйственную, финансовую и иную деятельность на основании договоров и других форм

обязательств и свободно в выборе их предмета, порядка хозяйственных взаимоотношений и определения ответственности договаривающихся сторон по взятым обязательствам.

В собственности общества находится имущество (материальные ценности и финансовые ресурсы), учитываемое на его самостоятельном балансе. Имущество общества образуется за счет личных средств учредителей (участников), вложенных в уставный капитал, из дополнительных взносов в имущество общества, доходов от производственно-хозяйственной деятельности, краткосрочных кредитов, а также иных поступлений.

Учредителями ООО «Стройбад» являются физические лица. Учредительными документами общества являются учредительный договор, подписанный учредителями, и утвержденный устав.

ООО «Стройбад» имеет расчетные и иные счета в учреждениях банков, печать и штамп со своим наименованием, бланки установленного образца.

ООО «Стройбад» от своего имени может приобретать и осуществлять имущественные, неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде и арбитраже.

Высшим органом общества является общее собрание участников, которое руководит деятельностью общества в соответствии с Уставом общества. Компетенция, порядок работы и порядок принятия решения общего собрания определены Уставом общества. Руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом (директором), который избирается общим собранием участников на срок не менее пяти лет и действует на основании Устава и Договора между обществом и директором.

Структура организации ООО «Стройбад» является линейно-функциональной, достоинством которой является четкая система взаимных связей, ясная ответственность, быстрая реакция и обратная связь в ответ на указания вышестоящего руководства.

Организационная структура управления ООО «Стройбад» представлена на рисунке 4.

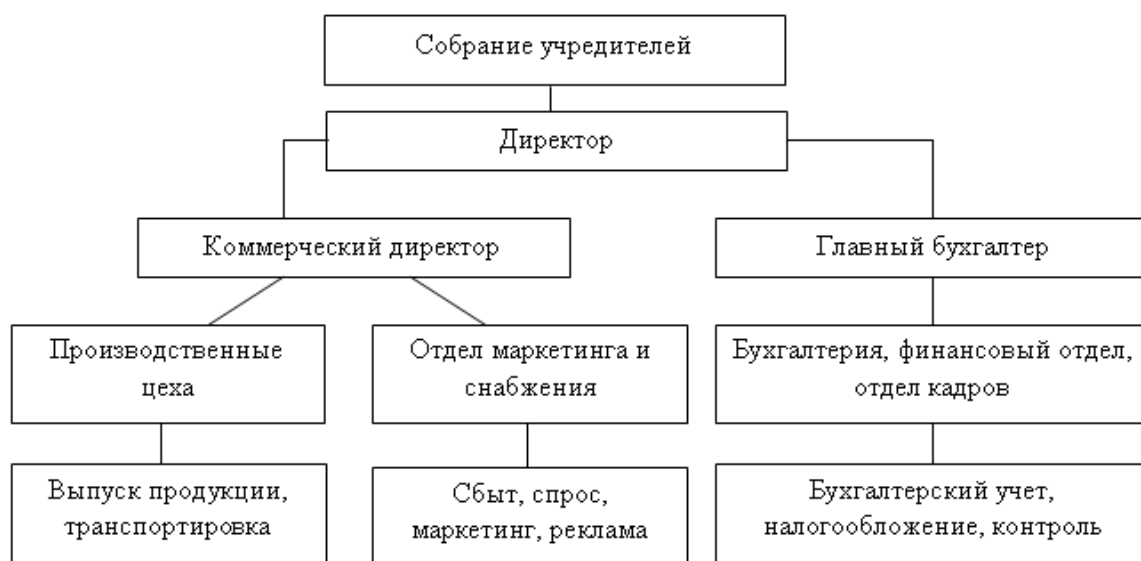


Рисунок 4 – Организационная структура ООО «Стройбад»

Стабильная работа предприятия достигается благодаря слаженной работе отделов и благоприятному микроклимату в коллективе, общее руководство возложено на руководителя предприятия (директора).

Предприятие возглавляет директор, который организует всю работу предприятия и несет полную ответственность за его состояния и деятельность перед государством и трудовым коллективом.

Руководители отделов непосредственно подчинены директору относятся к категории руководителей и назначаются на должность и освобождаются от нее приказом директора.

Основные функциональные обязанности главного бухгалтера заключаются в проведении бухгалтерского и управленческого учета. В подчинении главного бухгалтера находятся бухгалтера.

Отдел сбыта является самостоятельным структурным подразделением предприятия и подчиняется непосредственно генеральному директору.

Отдел снабжения является самостоятельным структурным подразделением организации. Отдел снабжения отвечает за доставку ресурсов в установленные сроки, их приемку на склад, а также контроль качества, количества, комплектности ресурсов при приеме их на склады.

Трудовые отношения работников предприятия регулируются законодательством о труде. Предприятие самостоятельно определяет формы, систему и размеры оплаты труда работников.

Для анализа основных экономических показателей деятельности ООО «Стройбад» использовались данные бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (приложение А, Б).

Предварительная оценка финансового состояния организации (экспресс-анализ) проводится на основе построения сравнительного аналитического баланса или уплотненного аналитического баланса-нетто. С целью изучения имущественного положения предприятия проведем анализ баланса ООО «Стройбад», который приведен в таблице 2.

Таблица 2 – Аналитический баланс предприятия ООО «Стройбад»

Показатели	Абс. значение, тыс. руб.			Изменение, тыс. руб.		Темпы роста, %	
	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2017-2018	2018-2019	2017-2018	2018-2019
АКТИВ							
Внеоборотные активы	12100	14830	23000	2730	8170	122,56	155,09
Оборотные активы:	33780	40460	47870	6680	7410	119,78	118,31
а) запасы	32852	39304	46535	6452	7231	119,64	118,40
б) дебиторская задолженность	371	526	796	155	270	141,78	151,33
в) денежные средства и денежные эквиваленты	557	630	539	73	-91	113,11	85,56
Баланс	45880	55290	70870	9410	15580	120,51	128,18
ПАССИВ							
Собственный капитал	30010	27240	28590	-2770	1350	90,77	104,96
Краткосрочные обязательства	15870	28050	42280	12180	14230	176,75	150,73
а) заемные средства	13550	24140	36630	10590	12490	178,15	151,74
б) кредиторская задолженность	2320	3910	5650	1590	1740	168,53	144,50
Баланс	45880	55290	70870	9410	15580	120,51	128,18

Анализ баланса показал, что итог баланса увеличился за 2017-2018 гг. на 9410 тыс. руб. или на 20,51%, за 2017-2018 гг. на 15580 тыс. руб. или на 28,18%.

Рост имущества предприятия произошел за счет увеличения объема внеоборотных и оборотных активов. Внеоборотные активы увеличились за 2017-2018 г. на 2730 тыс. руб. или на 22,56%, за 2018-2019 гг. на 8170 тыс. руб. или на 55,09%. Величина оборотных активов в 2017-2018 гг. увеличилась на 6680 тыс. руб. или на 19,78%, в 2018-2019 гг. на 7410 тыс. руб. или на 18,31%.

В составе оборотных активов присутствуют три наиболее крупные группы статей: запасы, дебиторская задолженность, денежные средства.

Анализ пассивной части баланса показывает, что дополнительный приток средств на протяжении трех лет был связан с увеличением заемного капитала. Его рост составил за 2017-2018 гг. – 12180 тыс. руб. или 76,75%, за 2018-2019 г. – 14230 тыс. руб. или 50,73%.

В таблице 3 представлена динамика основных экономических показателей деятельности ООО «Стройбад» за 2017-2019 гг.

Таблица 3 – Динамика основных показателей деятельности ООО «Стройбад»

Показатель	2017 год	2018 год	2019 год	Изменение (+,-)		Темп роста, %	
				2019- 2017	2019- 2018	2019- 2017	2019- 2018
Выручка, тыс. руб.	28409	38060	54210	9651	16150	133,97	142,43
Себестоимость продаж, тыс. руб.	23188	32242	46904	9054	14662	139,05	145,47
Валовая прибыль (убыток), тыс. руб.	5221	5818	7306	597	1488	111,43	125,58
Коммерческие расходы, тыс. руб.	385	519	544	134	25	134,81	104,82
Управленческие расходы, тыс. руб.	2561	2881	4433	320	1552	112,50	153,87
Прибыль (убыток) от продаж, тыс. руб.	2275	2418	2329	143	-89	106,29	96,32
Рентабельность продаж, %	8,01	6,35	4,30	-1,65	-2,06	79,33	67,62
Рентабельность затрат, %	9,81	7,50	4,97	-2,31	-2,53	76,44	66,21
Среднегодовая стоимость основных фондов, тыс. руб.	12100	14830	23000	2730	8170	122,56	155,09

Показатель	2017 год	2018 год	2019 год	Изменение (+,-)		Темп роста, %	
				2019- 2017	2019- 2018	2019- 2017	2019- 2018
Фондоотдача, тыс. руб.	2,35	2,57	2,36	0,22	-0,21	109,31	91,84
Фондоемкость, тыс. руб.	0,43	0,39	0,42	-0,04	0,03	91,48	108,89
Фондорентабельность, %	0,19	0,16	0,10	-0,02	-0,06	86,72	62,10

Динамика прибыли представлена на рисунке 5.

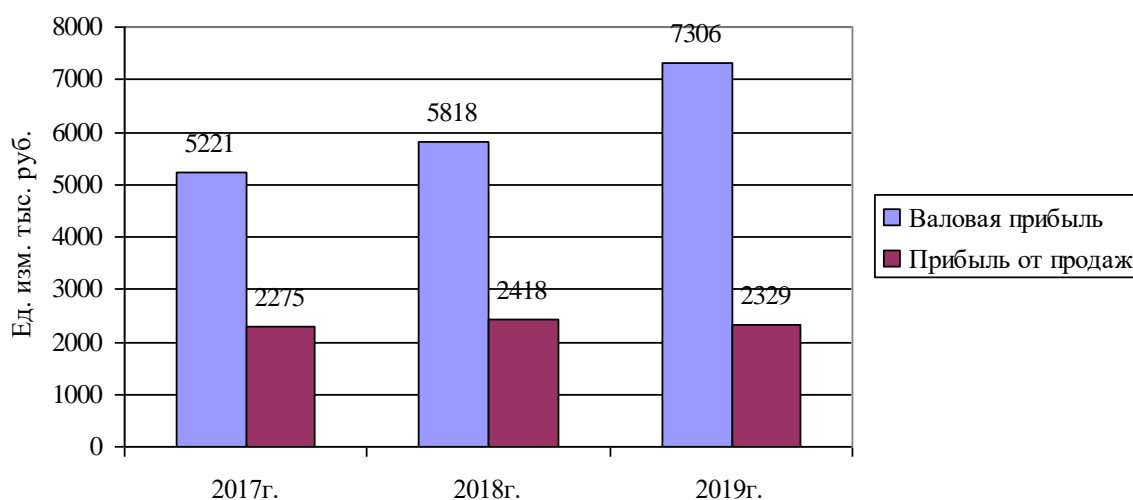


Рисунок 5 – Динамика показателей прибыли предприятия ООО «Стройбад»

Проанализировав основные показатели деятельности ООО «Стройбад», установлено следующее, что практически все показатели в 2019г. по сравнению с 2018г. увеличились.

Выручка от реализации продукции выросла на 42,43% и составила 54210 тыс. руб., себестоимость продукции также увеличилась в 2019г. на 45,47% и составила 46904 тыс. руб., что подтверждает рост стоимости расходных материалов, которые занимают значительную долю в производстве продукции ООО «Стройбад». В будущем планируется усовершенствовать систему поставок материалов, т.е. работать с поставщиками напрямую без посредников.

В результате изменения выручки от реализации и себестоимости продукции в 2019г. снизилась прибыль от реализации продукции на 89 тыс. руб. или на 3,68%, и произошел спад рентабельности продаж на 2,06%, рентабельности затрат на 2,53%.

Также необходимо отметить рост среднегодовой стоимости основных производственных фондов на 8170 тыс. руб., что подтверждает внедрение обществом новых технологий производства, которые в будущем приведут к росту объемов производства, а в частности к росту прибыли.

Финансирование деятельности предприятия ООО «Стройбад» осуществляется как за счет собственных источников (доходы организации, включая вклады учредителей в уставный капитал, дарение, безвозмездное поступление от физических и юридических лиц), так и за счет заемных источников (кредиты, займы, кредиторская задолженность).

Таким образом, ООО «Стройбад» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Главной задачей ООО «Стройбад» является получение прибыли. Для выполнения задач и достижения поставленной цели в ООО «Стройбад» разработана структура управления предприятием, которая устанавливает взаимоотношения сотрудников внутри общества.

Анализ баланса показал, что итог баланса увеличивается за счет роста имущества и источников формирования имущества. Рост имущества предприятия происходит за счет увеличения внеоборотных и оборотных активов.

Анализ показателей эффективности деятельности показывает, что наблюдается рост выручки от реализации продукции, и рост себестоимость продукции, соответственно материальные затраты возрастают. Все это свидетельствует о подъеме активности организации и об увеличении спроса на продукцию.

2.2 Учет арендных отношений в ООО «Стройбад»

Арендные операции в ООО «Стройбад» оказывают как прямое влияние на имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, так и косвенное – на сумму уплачиваемых налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

В связи с этим возникает необходимость в получении достоверных сведений о величине и структуре арендных операций, что предполагает решение следующих учетных задач:

- формирование достоверной информации о собственном и арендованном имуществе;
- проверка правильности документального оформления арендных операций;
- полное и своевременное отражение арендных обязательств;
- своевременное осуществление расчетов по арендным обязательствам;
- правильный расчет, возмещение и налогообложение арендной платы;
- правильное возмещение расходов, связанных с содержанием арендованного имущества;
- выявление финансового результата арендных операций;
- точное определение себестоимости ремонта арендованного имущества;
- формирование достоверной информации о капитальных вложениях в арендованное имущество;
- обеспечение контроля за сохранностью и соблюдением правового режима использования арендованного имущества;
- полное и достоверное раскрытие информации об арендованном имуществе и арендных обязательствах в бухгалтерской отчетности [16, с.112].

Аренда основных средств – предоставление имущества во временное пользование за определенную (арендную) плату на основании договора. Сторона, передающая имущество во временное пользование, является арендодателем, принимающая его – арендатором [3].

В ООО «Стройбад» основным документом, являющимся основанием для передачи объектов основных средств от арендодателя к арендатору, является сам договор аренды. При этом в нем (или приложениями к нему) должны быть оформлены все необходимые расчеты и соглашения, в частности, о размере арендной платы и условиях расчетов, договор на оказание коммунальных услуг и т.п.

В договоре аренды указывается соответствующие данные об имуществе, подлежащем передаче арендатору (состав и стоимость), срок аренды, размер, порядок, условия и сроки внесения арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, и другие условия аренды.

На основании договора аренды определяется момент реальной передачи арендатору помещения или сооружения во владение и пользование. Если подписание договора совмещается с актом передачи помещения арендатору, то договор будет реально исполнен при его подписании.

В акте приема-передачи имущества в аренду указывается наименование имущества, характеристика его качества, для недвижимости – место нахождения и другие признаки, позволяющие точно установить соответствующий объект и его состояние. Передаточный акт подписывается сторонами, скрепление его печатями является необязательным.

Отсутствие передаточного акта лишает права налогоплательщика-арендатора включать в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли, арендные платежи.

ООО «Стройбад» имеет в собственности различные помещения в разных регионах России. Предоставление в аренду не является отдельным видом деятельности организации, суммы арендной платы включаются в состав прочих доходов.

Организация по договору аренды сдала складское помещение 2 июня 2018 г. ООО «Сибтранс». Сумма ежемесячной арендной платы – 60 000 руб. (в т. ч. НДС

– 9152 руб.). Оплата от арендатора поступает ежемесячно (в последний день месяца, за который были оказаны услуги). В июле в бухгалтерском учете организации сделаны следующие записи:

Дебет 62 Кредит 91-1 – 60 000 руб. – начислена арендная плата;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – 9152 руб. – начислен НДС с суммы арендной платы;

Дебет 51 Кредит 62 – 60 000 руб. – поступила оплата от арендатора.

В феврале 2019 г. ООО «Стройбад» получило в аренду производственное оборудование. В договоре аренды стороны установили стоимость оборудования в размере 1 200 000 руб. Ежемесячная сумма арендной платы составляет 100 000 руб. (в т. ч. НДС – 16 667 руб.).

Корреспонденция счетов представлена в таблице 4.

Таблица 4 – Корреспонденция счетов по учету аренды

Операция	Дт	Кт	Сумма, руб.
Получено имущество по договору аренды	001		1 200 000
Отражена сумма арендной платы	44	76	83 333
Отражен НДС, предъявленный арендодателем	19	76	16 667
Принят к вычету «входной» НДС по арендной плате	68	19	16 667
Перечислена арендодателю сумма арендной платы	76	51	100 000

Также организация сдает в аренду помещение в принадлежащем ей здании. В соответствии с заключенным договором арендатор компенсирует арендодателю стоимость коммунальных платежей, приходящихся на это помещение. Стоимость коммунальных платежей не входит в состав арендной платы и оплачивается на основании отдельного счета, выставленного арендодателем.

В феврале общая стоимость коммунальных платежей по зданию, принадлежащему ООО «Стройбад» составила 12 000 руб. (в том числе НДС – 2000 руб.). Из них на арендованное помещение приходится 3300 руб. (в том числе НДС – 550 руб.). Арендатор оплатил стоимость коммунальных услуг в марте.

Корреспонденция счетов представлена в таблице 5.

Таблица 5 – Корреспонденция счетов по учету аренды

Операция	Дт	Кт	Сумма, руб.
Включена в расходы стоимость коммунальных услуг, приходящаяся на арендодателя; ((12 000 руб. – 2000 руб.) – (3300 руб. – 550 руб.))	26	60	6150
Принят к вычету входной НДС со стоимости коммунальных услуг (2000 руб. – 550 руб.)	19	68	1450
Принят к вычету входной НДС со стоимости коммунальных услуг	68	19	1450
Предъявлена арендатору к возмещению стоимость потребленных им коммунальных услуг	76	91.1	3300
Списана на расходы стоимость коммунальных услуг, предъявленных арендатору (на основании счета коммунальных служб).	91.2	60	3300
Получена компенсация от арендатора	51	76	3300

В январе 2018 г. ООО «Стройбад» сдала в аренду имеющиеся складские помещения ООО «ПродТорг».

В апреле арендатор установил в здании систему видеонаблюдения. Данное устройство можно демонтировать без ущерба для здания, поэтому его следует считать отдельным улучшением. Сумма затрат на установку (с учетом стоимости приобретения устройства) составила 220 000 руб. В соответствии с договором отдельные улучшения переходят в собственность арендодателя сразу по окончании установочных работ. ООО «Стройбад» принимает систему видеонаблюдения к учету как отдельный объект основных средств.

Компьютерная система видеонаблюдения относится к четвертой амортизационной группе в соответствии с Классификацией, утвержденной постановлением Правительства от 01.01.2002 № 1 (срок полезного использования от двух до трех лет).

Расходы по данному основному средству будут списываться через амортизацию в течение 61 месяца.

Согласно учетной политике для целей налогообложения амортизация начисляется линейным методом. Амортизационная премия не применяется.

Бухгалтер организации рассчитал норму амортизации:

$$1 : 61 \text{ мес.} \times 100\% = 1,6393\%.$$

Ежемесячная сумма амортизации составила:

$$220\,000 \text{ руб.} \times 1,6393\% = 3606 \text{ руб.}$$

Организация ежемесячно платит налог на прибыль, применяет метод начисления. Бухгалтер ООО «Стройбад» ежемесячно включает в налоговые расходы амортизационные отчисления в сумме 3606 руб.

20 марта 2019 г. ООО «Стройбад» заключило договор аренды здания с ООО «СтройИнвест».

В марте организация с согласия арендодателя была смонтирована в помещении вентиляционная система. Данную систему нельзя демонтировать без ущерба для помещения, поэтому ее следует считать неотделимым улучшением. Сумма затрат на монтаж составила 220 000 руб.

В договоре аренды предусмотрена обязанность арендодателя компенсировать арендатору стоимость неотделимых улучшений сразу по окончании работ.

Корреспонденция счетов представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Корреспонденция счетов по учету неотделимых улучшений

Операция	Дт	Кт	Сумма, руб.
Отражены расходы по производству неотделимых улучшений собственными силами	08	76	220 000
Принят к вычету НДС, начисленный со стоимости неотделимых улучшений (220 000 руб. × 1%)	19	68	44 000
Принят к вычету НДС, начисленный со стоимости неотделимых улучшений	68	19	44000
Переданы на баланс арендодателя неотделимые улучшения (220 000 руб. × 20%)	76	08	220 000
Начислен НДС со стоимости переданных неотделимых улучшений	76	68	44 000
Получена компенсация стоимости неотделимых улучшений от арендодателя	51	76	264 000

Таким образом, учет арендных отношений в ООО «Стройбад» осуществляется в соответствии с заключенными договорами, которые содержат условия, влияющие на отражение аренды на счетах учета. К числу таких положений относятся размер платежей за аренду и порядок их оплаты, предоставление или непредоставление возможности передачи в субаренду и внесения улучшений в имущество за счет арендодателя, осуществление капремонта арендатором, использование обеспечения.

2.3 Анализ эффективности арендных операций ООО «Стройбад»

Анализируя эффективность арендных операций ООО «Стройбад» установлено, что арендные операция являются прочим видом деятельности предприятия. Предприятие ООО «Стройбад» как само предоставляет в аренду спецтехнику, складские помещения, так и пользуется услугами аренды у других предприятий.

Анализ эффективность арендных операций ООО «Стройбад» включает оценку динамики и структуры доходов (выручки) и финансового результата (маржинального дохода), их удельного веса в соответствующих показателях предприятия за отчетный период.

Проанализируем долю арендованных основных средств в активах и балансе (табл. 7).

Таблица 7 – Динамика арендованных основных средств ООО «Стройбад»

Показатели	Абс. значение, тыс. руб.			Изменение, тыс. руб.			Темпы роста, %	
	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2017-2018	2018-2019
Стоимость основных средств переданных в аренду	3630	4449	6900	7,91	8,05	9,74	122,56	155,09
Баланс	45880	55290	70870	-	-	-	120,51	128,18

Динамика арендованных основных средств ООО «Стройбад» представлена на рис. 6.

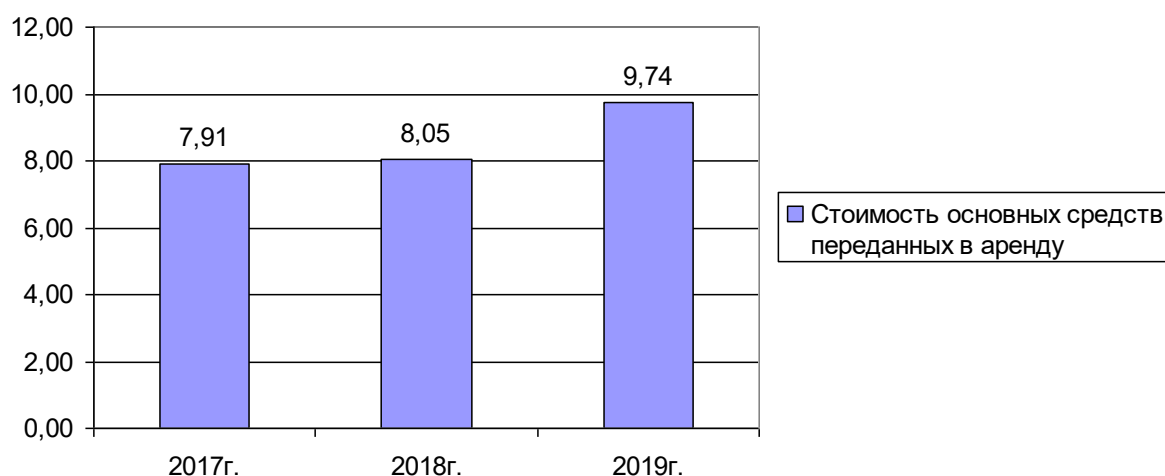


Рисунок 6 – Динамика арендованных основных средств ООО «Стройбад», %

В структуре баланса удельный вес основных средств переданных в аренду увеличивается с 7,91 до 9,74%.

Рассчитаем эффективность арендных операций ООО «Стройбад» (табл. 8).

Таблица 8 – Показатели эффективности арендных операций ООО «Стройбад»

Показатель	2017г.	2018г.	2019г.	Изменения	
				2017-2018	2018-2019
Выручка от передачи активов по договору аренды	13192	13238	13800	46	562
Затраты по переданным в аренду активам	7534	7598	8003	64	405
Маржинальный доход, полученный от передачи активов в аренду	5658	5640	5797	-18	157
Рентабельность активов, переданных по договору аренды	155,87	126,77	84,01	-29,10	-42,76
Рентабельности продаж услуг аренды	42,89	42,60	42,01	-0,29	-0,60
Рентабельности затрат услуг аренды	75,10	74,23	72,44	-0,87	-1,79

По данным табл. 8 видно, что выручка от передачи активов в аренду увеличивается в 2018г. на 46 тыс. руб., в 2019г. на 562 тыс. руб. Также увеличиваются затраты на содержание данных активов с 7534 до 8003 тыс. руб.

Показатели рентабельности имеют отрицательную динамику. Рентабельность продаж услуг аренды снижается с 42,89 до 42,01%, рентабельность затрат с 75,10 до 72,44%. Основной причиной уменьшения рентабельности активов является увеличение затрат.

Динамика показателей эффективности арендных операций ООО «Стройбад» представлена на рис. 7.

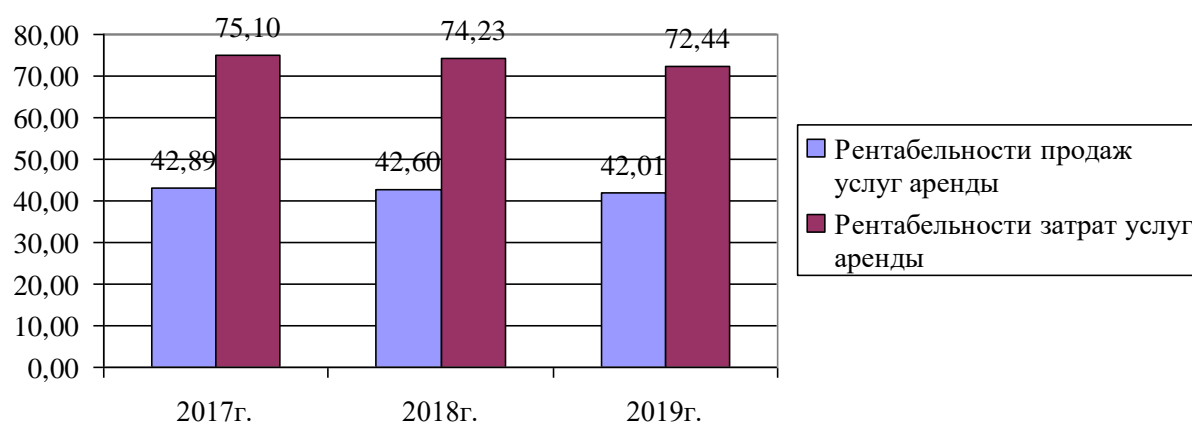


Рисунок 7 – Динамика показателей эффективности арендных операций ООО «Стройбад», %

Основными показателями, характеризующими эффективность использования арендованных основных средств, являются:

- фондоотдача;
- фондоемкость.

Проведем расчет фондоотдачи за 2017-2019 гг.:

$$2017г. - \Phi_o = \frac{5658}{3630} = 1,56$$

$$2018г. - \Phi_o = \frac{5640}{4449} = 1,27$$

$$2019г. - \Phi_o = \frac{5797}{6900} = 0,84$$

Проведем расчет фондоемкости за 2017-2019 гг.:

$$2017\text{г.} - \Phi e = \frac{3630}{5658} = 0,64$$

$$2018\text{г.} - \Phi e = \frac{4449}{5640} = 0,79$$

$$2019\text{г.} - \Phi e = \frac{6900}{5797} = 1,19$$

Результаты расчетов сведем в таблицу 9.

Таблица 9 – Анализ показателей эффективности использования основных средств ООО «Стройбад»

Показатель	2017г.	2018г.	2019г.	Изменения	
				2017-2018	2018-2019
Маржинальный доход, полученный от передачи активов в аренду	5658	5640	5797	-18	157
Стоимость основных средств переданных в аренду	3630	4449	6900	819	2451
Фондоотдача основных средств переданных в аренду	1,56	1,27	0,84	-0,29	-0,43
Фондоёмкость основных средств переданных в аренду	0,64	0,79	1,19	0,15	0,40

Динамика фондоотдачи представлена на рис. 8.

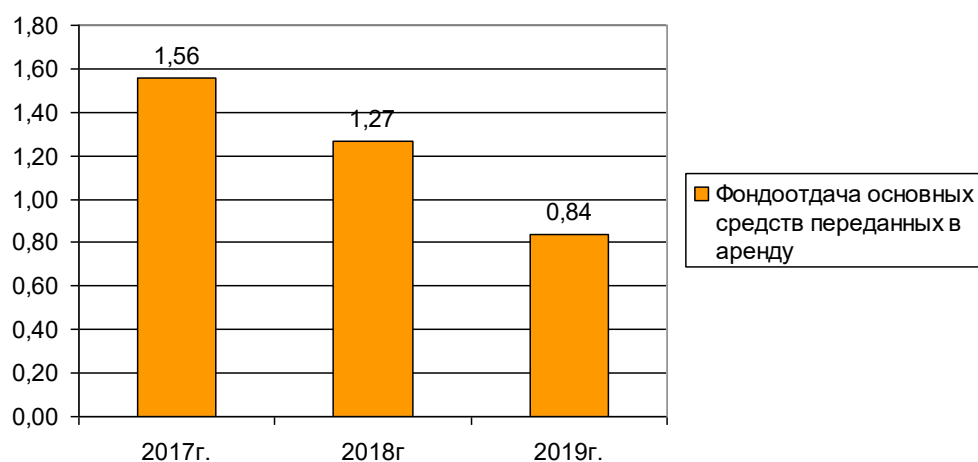


Рисунок 8 – Динамика фондоотдача ООО «Стройбад» за 2017-2019гг.

На основе расчетов можно сделать выводы о том, что данный показатель в 2018 году снизился по сравнению с 2017 годом на 0,29, в 2019 г. по сравнению с 2018г. на 0,43, что оценивается как негативная тенденция в развитии. Снижение фондоотдачи основных средств приводит к росту суммы амортизационных отчислений, приходящейся на 1 руб. готовой продукции, и соответственно способствует повышению доли прибыли в цене аренды.

Динамика фондоемкости представлена на рис. 9.

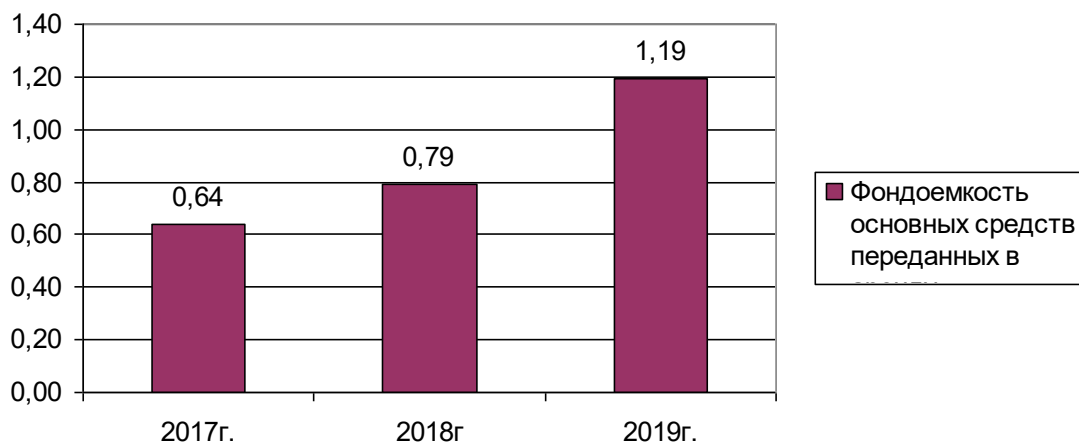


Рисунок 9 – Динамика фондоемкости ООО «Стройбад» за 2017-2019гг.

Наблюдается рост фондоемкости с 0,64 до 1,19, что свидетельствует о снижении эффективности арендных операций.

Таким образом, анализ эффективности использования основных средств на предприятии ООО «Стройбад» позволяет сделать вывод о стабильном состоянии основных средств предприятия. Показатели эффективности использования основных средств снижаются. В результате увеличения доли основных средств переданных арену наблюдается рост выручки от реализации услуг аренды.

Вывод по разделу два.

ООО «Стройбад» создано в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Главной задачей ООО «Стройбад» является получение прибыли. Для выполнения задач и достижения поставленной цели в ООО «Стройбад» разработана структура управления предприятием, которая устанавливает взаимоотношения сотрудников внутри общества.

Анализ баланса показал, что итог баланса увеличивается за счет роста имущества и источников формирования имущества. Рост имущества предприятия происходит за счет увеличения внеоборотных и оборотных активов.

Анализ показателей эффективности деятельности показывает, что наблюдается рост выручки от реализации продукции, и рост себестоимости продукции, соответственно материальные затраты возрастают. Все это свидетельствует о подъеме активности организации и об увеличении спроса на продукцию.

Учет арендных отношений в ООО «Стройбад» осуществляется в соответствии с заключенными договорами, которые содержат условия, влияющие на отражение аренды на счетах учета. К числу таких положений относятся размер платежей за аренду и порядок их оплаты, предоставление или непредоставление возможности передачи в субаренду и внесения улучшений в имущество за счет арендодателя, осуществление капремонта арендатором, использование обеспечения.

Анализ эффективности использования основных средств на предприятии ООО «Стройбад» позволяет сделать вывод о стабильном состоянии основных средств предприятия. Показатели эффективности использования основных средств снижаются.

3 ОЦЕНКА И РЕКОМЕНДАЦИИ ЭФФЕКТИВНОСТИ АРЕНДНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ООО «СТРОЙБАД»

3.1 Пути повышения эффективности арендных операций в ООО «Стройбад»

Учет арендных отношений в ООО «Стройбад» ведется в соответствии с законодательством, но имеется ряд замечаний.

Имеют место случаи, когда из наличной выручки организации была произведена оплата арендованной недвижимости.

Для аренды недвижимости установлен отдельный порядок расходования наличной выручки. Так, оплатить аренду недвижимости наличными (в т. ч. и гражданам) можно, только получив деньги с банковского счета (п. 4 указания Банка России от 07.10.2013 № 3073-У).

За нарушение данного запрета на организацию и предпринимателя может быть наложен штраф.

В ООО «Стройбад» необходимо снижать расходы. Больше количество расходов приходится на содержание зданий, помещения которых сдаются в аренду. Одним из вариантов снижения расходов будет являться передача эксплуатации зданий на аутсорсинг. С привлечением внешней управляющей компании исчезает необходимость содержать круглогодично «сезонный персонал».

Обслуживание сплит-систем требует привлечения технических специалистов 2 раза в год, в остальное время содержание специалистов по климатическому оборудованию нецелесообразно. Снизятся расходы по оплате налогов, страховых взносов.

Общий фонд заработной платы работников, обслуживающих здания составляет 480 000 руб. в месяц.

Страховые взносы составляют 30,2% (ПФР 22%+ФОМС 5,1%+ФСС 2,9% + ФСС 0,2%)

$480\ 000\ \text{руб.} \times 30,2\% = 144\ 960\ \text{руб.}$

Итого затрат: $480\ 000\ \text{руб.} + 144\ 960\ \text{руб.} = 624\ 960\ \text{руб.}$

Стоимость услуг аутсорсинга составит 220 000 руб. в месяц.

Передавая эксплуатацию зданий аутсорсинговой компании ООО «Стройбад» получит выгоды, выраженные в сокращении затрат. Таким образом, экономический эффект от предложенного мероприятия составит:

$624\ 960\ \text{руб.} - 220\ 000\ \text{руб.} = 404\ 960\ \text{руб.}$

Эффективность данных рекомендаций находим делением экономического эффекта на произведенные затраты:

$404\ 960\ \text{руб.} / 220\ 000\ \text{руб.} = 1,84\ \text{руб./руб.}$

Таким образом, на каждый рубль предложенного мероприятия будет около 1,84 руб. экономии.

На рисунке 10 представлена диаграмма расходов на содержание персонала до и после оптимизации.

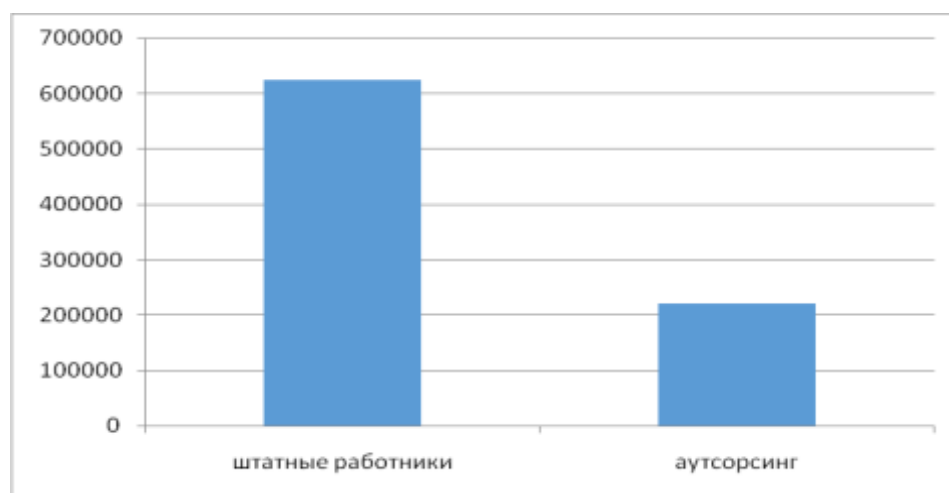


Рисунок 10 – Расходы на содержание персонала

Таким образом, положительный экономический эффект дает возможность сделать заключение о целесообразности предложенного мероприятия.

В организации были выявлены наиболее слабые звенья организации первичного наблюдения, требующие доработки:

- не своевременное документирование операций;
- отсутствие оригиналов первичных документов и их замена копиями;
- нарушение правильности оформления первичных документов;
- отсутствие независимых проверок;
- отсутствие регламента контроля.

Первичные документы оформляются с нарушением, в них отсутствуют подписи ответственных лиц.

В организации отсутствуют некоторые оригиналы товарных накладных от поставщиков, в связи с тем, что поставщики высылают электронной почтой сканированный вариант товарной накладной.

Отсутствие первичных считают грубым нарушением правил ведения учета доходов и расходов. Ответственность за это предусмотрена статьей 120 НК.

За сохранность первичных документов и регистров учета отвечает главный бухгалтер. На него же руководитель возлагает функции внутреннего контроля за фактами хозяйственной деятельности. Это следует статьи 19 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

В организации необходимо разработать и утвердить график документооборота. В графике документооборота важны сроки прохождения документа по отделам.

Одной из задач совершенствования организации первичного наблюдения является правильная организация внутреннего документооборота, который должен быть предусмотрен приказом ее руководителя.

В приказе должны быть четко определены формы представления в бухгалтерию документов, сроки их представления, ответственные за это лица. Требования о сроках можно прописать в должностных инструкциях сотрудников, которые связаны с документооборотом.

Также должны быть установлены санкции за несвоевременную и некачественную обработку документов. При этом необходимо четко и наглядно наладить учет поступления в бухгалтерию документов. При выявлении несвоевременности представления документов или их некачественного составления главный бухгалтер должен подавать руководителю докладную записку и добиваться наложения соответствующих санкций на виновных с объявлением их в приказе по предприятию.

Ускорение мобилизации финансов в краткосрочном промежутке может проводиться при осуществлении следующих мер:

- замена покупки долгосрочных активов по содержанию зданий, нуждающихся в обновлении, на лизинг или аренду;
- реструктурирование портфеля оформленных финансовых кредитов методом замены их краткосрочных видов долгосрочными ссудами.

В перспективе рост наполнения положительного денежного потока может быть получен в результате принятия таких мер, как:

- мобилизация стратегических инвесторов для повышения собственного капитала;
- оформление долгосрочного кредитования;
- реализация части (или всех) инструментов финансового инвестирования;
- продажа (передача в аренду) свободных основных средств.
- ведение эффективной политики цен для повышения рентабельности.

Организации рекомендуется принять меры по повышению платежеспособности. Для этого необходимо грамотно перераспределить оборотные средства предприятия. Это поможет увеличить запас ликвидных денежных средств и уменьшить величину неликвидных производственных запасов.

Необходимо расширять рынок сбыта продукции при помощи грамотной рекламной компании и привлечения как можно больше крупных инвесторов и кредиторов.

В организации слабая система контроля над расчетами. Отсутствует внешний контроль. Необходимо разработать положения и приказы, разграничивающие определение ответственности должностных лиц за выполнение контрольных процедур; разработать должностные инструкции руководителей и специалистов предприятия с выделением контрольных функций.

В целях совершенствования контроля рекомендуется рассмотреть возможность внедрения контроллинга – комплексной системы поддержки управления организацией, направленной на координацию взаимодействия систем контроля.

Контроллинг призван обеспечить методическую инструментальную базу для поддержки основных функций: планирования, контроля, учета и анализа, а также оценки ситуации для принятия управленческих решений.

Одной из мер контроллинга является выделение центров ответственности – структурных подразделений, осуществляющих хозяйственную деятельность, во главе которых стоит руководитель, который может контролировать процессы своего центра на всех его рабочих стадиях и будет оказывать непосредственное воздействие на результаты этой деятельности.

Внедрение внутреннего контроля так же по праву должно считаться одним из методов совершенствования бухгалтерского учета, а так же успешной работы всех участков бухгалтерского учета.

В качестве мер по совершенствованию системы внутреннего контроля можно рекомендовать создание ревизионной комиссии внутреннего аудита, как самостоятельного подразделения.

Одной из основных задач работы этого подразделения является проведение регулярных проверок расчетных операций, в том числе с подотчетными лицами.

Внутренние аудиторы способствуют защите от ошибок и злоупотреблений, определяют «зоны риска» и возможности устранения будущих недостатков или недостач, помогают идентифицировать и «усилить» слабые места в системах управления и найти те принципы управления, которые были нарушены

Создание эффективной системы внутреннего аудита позволит:

- обеспечить эффективное функционирование, устойчивость и максимальное развитие организации в условиях жесткой конкуренции;
- сохранить и эффективно использовать ресурсы и потенциал организации;
- своевременно выявить и минимизировать коммерческие, финансовые и иные риски в управлении организацией;
- сформировать адекватную современным постоянно меняющимся условиям хозяйствования систему информационного обеспечения всех уровней управления, позволяющую своевременно адаптировать функционирование организации к изменениям во внутренней и внешней среде;
- вести своевременный контроль за исполнением установленных внешними полномочными органами законов, подзаконных актов, стандартов (правил, методик).

Отдел внутреннего аудита можно сформировать следующими этапами:

- необходимо выявить и четко определить круг вопросов, который будет решать внутренний аудит. Определить систему целей формирования отдела аудита;
- определить основные функции, которые необходимы для достижения разработанных целей;
- объединить однотипные функции в группы и сформировать на их основе структурные единицы (звенья) отдела, которые будут специализироваться на выполнении заданных функций;
- разработать схему взаимоотношений, определить обязанности, права и ответственность каждой структурной единицы, документально закрепить в должностных инструкциях и положение об отделе внутреннего аудита.

Рекомендуемые процедуры совершенствования в ООО «Стройбад» будут способствовать снижению рисков и оптимизации учета.

3.2 Оценка экономической эффективности предложенных рекомендаций

Для операционной аренды характерно включение в договор пункта об аннулировании, определяющего порядок расторжения договора аренды и возврата оборудования до окончания действия основного договора. Это важно для арендатора, так как оборудование может быть возвращено, если оно оказалось устаревшим или больше не нужно арендатору вследствие спада его деловой активности.

Финансовая, или капитальная, аренда отличается от операционной тем, что:

- 1) не предполагает технического обслуживания со стороны арендодателя;
- 2) не подлежит аннулированию;

3) предусматривает полную амортизацию актива – арендодатель получает рентные платежи, равные сумме полной цены арендуемого оборудования и некоторого дохода. На основе типовых правил договора арендатор выбирает подходящие условия, договаривается о цене и сроках поставки с поставщиком-производителем, затем условливается, что лизинговая компания – арендодатель покупает оборудование и одновременно оформляет соглашение об аренде оборудования. Условия аренды обеспечивают полную амортизацию инвестиций арендодателя, а также требуемую доходность непогашенного остатка, принимаемую на уровне процентной ставки, которую арендатор заплатил бы по срочной ссуде. Например, если ставка по срочной ссуде 15%, то в договоре аренды предусматривается примерно такая же доходность.

Возвратная аренда. По договору и возвратной аренде фирма, владеющая землей, зданиями или оборудованием, продает право собственности на этот объект другой фирме и одновременно оформляет договор о его аренде на определенный срок и с выполнением некоторых условий. Фирмой, предоставляющей капитал, может быть страховая компания, коммерческий банк, специализированная лизинговая компания, финансовый отдел промышленного предприятия или индивидуальный инвестор.

Отметим, что продавец немедленно получает за объект аренды цену, предлагаемую покупателем. В то же время продавец-арендатор сохраняет возможность использовать объект соглашения. Параллель с кредитованием просматривается в схеме арендных платежей. При предоставлении ссуды под залог недвижимости кредитор получал бы серию равных платежей, достаточных, чтобы погасить долг и обеспечить определенную прибыль на непогашенный остаток ссуды. При соглашении о продаже оборудования с получением его обратно в аренду платежи обеспечиваются таким же способом – инвестору возвращается покупная цена плюс доход на вложенный им капитал.

Продажа с последующей арендой похожа на финансовую аренду. Различие состоит в том, что арендодатель покупает оборудование у пользователя-арендатора, а не у производителя.

Комбинированная аренда. Обычно арендодатели предлагают широкий выбор условий аренды. На практике арендное соглашение часто сочетает несколько черт каждого из описанных выше видов аренды.

Налоговый эффект. Сумма годового платежа по арендному договору вычитается из налогооблагаемой прибыли арендатора – арендная плата относится на себестоимость.

Во-первых, арендатор должен определить, является ли аренда актива менее дорогостоящей, чем его покупка. Для выполнения оценки могут быть использованы следующие принципы.

1) Предприятие решило приобрести здание или какое-то оборудование.

Задачей арендного анализа является оценка предпочтительности того или иного варианта приобретения – покупки или аренды. Если по результатам анализа будет установлено, что цена капитала при использовании аренды существенно ниже цены заемных источников, то среднюю цену капитала, использованную при составлении бюджета капиталовложений, следует откорректировать, сделать повторные расчеты по бюджету капиталовложений, в результате чего не исключено, что придется пересмотреть и набор инвестиционных проектов.

2) Когда предприятие решило приобрести актив, встает вопрос об источнике финансирования. Как правило, у предприятия нет свободных денежных средств, поэтому суммы на новые активы изыскиваются из других источников.

3) Источниками являются заемный капитал, нераспределенная прибыль, дополнительная эмиссия акций. Аренда является альтернативным вариантом. Поскольку активы должны быть капитализированы, а результаты операции отражены в балансе, финансовая сущность аренды аналогична привлечению заемного капитала.

Аренду сравнивают с получением кредита в том смысле, что арендатор обязан делать регулярные платежи, а неспособность выполнения своих обязательств может привести к банкротству. Поэтому оценка целесообразности аренды выполняется на основе методики расчета цены заемного капитала.

Пример. Предприятию необходим актив стоимостью 100 тыс. руб., который будет использоваться 2 года. Актив может быть куплен за счет ссуды или взят в аренду. Для покупки можно получить в банке нужную сумму под 10% на 2 года. Пусть при этом необходимо выплачивать банку 10 тыс. руб. как процент в конце каждого года и погасить 100 тыс. руб. в конце второго года. Положим, что в целях налогообложения стоимость актива может быть списана в течение 2 лет. Остаточная стоимость актива по истечении 2 лет будет равна нулю. Предприятие может получить актив в аренду на 2 года, выплачивая 55 тыс. руб. в конце каждого года. Налог на прибыль составляет 40%.

Для анализа целесообразности того или иного варианта выполняем:

- 1) оценку денежного потока в случае покупки;
- 2) оценку денежного потока в случае аренды;
- 3) выбор наиболее дешевого варианта финансирования.

Оценка денежного потока в случае покупки основного средства представлена в таблице 10.

Таблица 10 – Данные для анализа целесообразности покупки актива

Показатели	Величина актива по годам, тыс. руб.		
	0	1	2
Стоимость актива	-100	-	-
Сумма ссуды	100	-	-
Издержки на выплату процентов	-	-10	-10
Налоговая экономия при выплате процентов	-	4	4
Сумма к погашению	-	-	-100
Налоговая экономия на амортизацию	-	20	20
Чистый денежный поток	0	14	-86

Оценка денежного потока в случае аренды основного средства представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Данные для анализа целесообразности аренды актива

Показатели	Величина актива по годам, тыс. руб.		
	0	1	2
Арендные обязательства	-	-55	-55
Налоговая экономия	-	22	22
Чистый денежный поток	0	-33	-22

Сравнение затрат на аренду и покупку выполняется с использованием техники дисконтирования. Дисконтная ставка равна цене заемного капитала после вычета налогов: она составляет 6% [$10\% \times (1 - 0,4)$]. Дисконтируя по этой ставке, находим приведенные затраты на покупку – 63,33 тыс. руб. и на аренду – 60,50 тыс. руб. Аренда является более выгодной, так как ее издержки ниже на 2,83 тыс. руб. (63,33 – 60,50).

NPV-анализ. Процедуры анализа аренды включают три этапа.

Первый – оценка эффективности покупки права собственности.

Второй – оценка эффективности аренды.

Третий – сравнение затрат. Это может быть сделано с помощью техники дисконтирования.

Напомним, что чем более рисковым является денежный поток, тем большая величина дисконтной ставки должна использоваться. В случае анализа аренды большинство элементов денежных потоков являются определенными.

Например, выплата процентов по ссуде, арендные платежи, годовые расходы на обслуживание определены в соответствующих договорах. Амортизационные отчисления и ставки налогов устанавливаются законодательно и зафиксированы в договоре. Ликвидационная стоимость активов менее определена, но она может иметь достаточно точную оценку.

Если денежные потоки по аренде и покупке определены, то их надлежит дисконтировать по сравнительно низкой ставке, равной цене заемного капитала предприятия. Сумма арендных платежей вычитается из налогооблагаемой прибыли, поэтому следует использовать после налоговую цену заемного капитала, равную в рассмотренном примере 6%. Анализ аренды завершается определением чистого эффекта аренды (Net Advantage to Leasing – NAL), который рассчитывается следующим образом (14):

$$NAL = PV - PV , \quad (14)$$

где $\pm v$ покупки $\pm v$ аренды – покупки приведенные затраты на покупку;

PV – приведенные затраты по аренде.

Аренда более предпочтительна, когда NAL положителен.

Сравнительный анализ эффективности покупки-аренды может быть выполнен на основе критерия IRR. Для этого следует найти после налоговую цену капитала по арендному договору и сравнить ее с после налоговой ценой заемного капитала. Если его значение будет меньше, тогда аренда более предпочтительна. Иными словами, если IRR покупки-аренды, которая отражает цену капитала, привлекаемая в форме аренды, будет меньше цены заемного капитала предприятия, то предпочтительна аренда.

Анализ аренды и бюджет капиталовложений. Выше предполагалось, что решение о необходимости нового оборудования уже принято. Анализ аренды проводился только для того, чтобы определить, следует арендовать оборудование или покупать его.

Но, если аренда обходится дешевле цены заемного капитала для предприятия, то ранее неприемлемые проекты могут оказаться из-за этого доступными. Как поступить в этом случае?

Возможны два варианта действий.

1) Отказаться от участия заемного капитала в финансировании всех проектов и прибегнуть к аренде на оговоренных выше условиях. Это означает, что предприятие не должно привлекать кредиты, заменяя внешнее финансирование договорами аренды.

Например, оптимальная структура капитала предприятия предусматривает 50% заемного и 50% собственного капитала. Цена заемного капитала – 6%, собственного капитала – 15, соответственно WACC – 10,5%. Если цена привлечения капитала путем аренды составляет 5,5%, то $WACC = 0,5 \times 5,5\% + 0,5 \times 15\% = 10,25\%$. Теперь по всем проектам предприятия NPV должны быть пересчитаны с использованием WACC = 10,25%. Возможно, выявятся новые проекты с положительным NPV, которые могут быть дополнительно включены в бюджет капиталовложений.

2) Рассматриваемый проект является уникальным – только для него может быть заключен договор аренды с подходящими условиями. В этом случае NPV данного проекта в ходе разработки бюджета капиталовложений должен быть откорректирован следующим образом:

Откорректированный $NPV = NPV$, основанный на «обычной» WACC + NAL
Величина NAL учтена при анализе только данного проекта.

Вывод по разделу три.

Учет арендных отношений в ООО «Стройбад» ведется в соответствии с законодательством, но имеется ряд замечаний. Имеют место случаи, когда из наличной выручки организации была произведена оплата арендованной недвижимости.

В ООО «Стройбад» необходимо снижать расходы. Больше количество расходов приходится на содержание зданий, помещения которых сдаются в аренду. Одним из вариантов снижения расходов будет являться передача эксплуатации зданий на аутсорсинг. С привлечением внешней управляющей компании исчезает необходимость содержать круглогодично «сезонный персонал».

Передавая эксплуатацию зданий аутсорсинговой компании ООО «Стройбад» получит выгоды, выраженные в сокращении затрат. Таким образом, экономический эффект от предложенного мероприятия составит 404 960 руб.

Таким образом, положительный экономический эффект дает возможность сделать заключение о целесообразности предложенного мероприятия.

Ускорение мобилизации финансов в краткосрочном промежутке может проводиться при осуществлении следующих мер:

- замена покупки долгосрочных активов по содержанию зданий, нуждающихся в обновлении, на лизинг или аренду;
- реструктурирование портфеля оформленных финансовых кредитов методом замены их краткосрочных видов долгосрочными ссудами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В ходе написания выпускной квалификационной работы были решены следующие задачи: исследованы теоретические аспекты арендных отношений, в частности установлено, что объект аренды представляет движимое и недвижимое имущество, которое сдается в аренду, и при этом в процессе использования не теряет своих потребительских свойств. В качестве объектов аренды могут выступать здания, земельные участки, сооружения, склады, транспортные средства, офисные помещения, оборудование и др.

Передача имущества в аренду осуществляется посредством договора аренды. Одним из существенных условий договора аренды является размер арендных платежей (арендная плата) (ст. 606 ГК).

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- определенных в твердой (фиксированной) сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных от использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг арендодателю;
- передачи арендатором арендодателю указанной в договоре вещи в собственность или в аренду;
- возложения на арендатора предусмотренных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны также могут установить в договоре аренды сочетание вышеуказанных форм или иные варианты оплаты.

В одностороннем порядке по требованию арендодателя размер арендной платы может быть изменен не чаще раза в год. Для отдельных видов имущества законодательством установлен другой предельный срок. Об этом сказано в пункте

3 статьи 614 ГК. Например, по договору лизинга (финансовой аренды) размер лизинговых платежей можно пересматривать раз в три месяца (абз. 3 п. 2 ст. 28 Закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ).

По соглашению сторон договора размер арендной платы может меняться с любой периодичностью (в т. ч. чаще, чем один раз в год). Если в силу обстоятельств, за которые арендатор не отвечает, условия использования имущества или его состояние существенно ухудшились, то арендатор вправе потребовать соразмерного уменьшения цены договора (арендной платы). В свою очередь арендодатель также вправе потребовать досрочной оплаты по договору, если арендатор серьезно нарушает сроки внесения платежей. Срок оплаты в такой ситуации арендодатель устанавливает самостоятельно. При этом есть одно ограничение – нельзя потребовать от арендатора внести арендную плату более чем за два срока подряд. Об этом говорится в пунктах 4 и 5 статьи 614 ГК.

Подтвердить расчеты по арендной плате могут любые документы, составленные в соответствии с требованиями законодательства. В том числе договор, заключенный сторонами, график арендных платежей, акт приемки-передачи имущества, счет на оплату услуг и т. д. При этом акт об оказании услуг аренды нужен, только если он предусмотрен договором аренды.

Во второй главе исследования проведен анализ организации бухгалтерского учета арендных отношений.

С 2019 года вступил в силу ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды», который утвержден приказом Минфина от 16.10.2018 № 208н. В настоящее время это единственный российский стандарт, который подробно определяет правила учета аренды и лизинга.

Третья глава исследования содержит практику ведения бухгалтерского учета ООО «Стройбад». Организация осуществляет торговлю строительными материалами. В организации имеются помещения и склады, которая сдаются в аренду. Предоставление в аренду не является отдельным видом деятельности организации, суммы арендной платы включаются в состав прочих доходов. Доход

в виде арендной платы признается в бухгалтерском учете на последнее число истекшего месяца аренды. Этот порядок не зависит от условий договора, графика платежей и даты составления актов, а также от того, перечислил арендатор платеж или нет (п. 12, 15 ПБУ 9/99).

По результатам исследования были разработаны предложения по совершенствованию учета на предприятия, которые включают: разработку графика документооборота, разработку положений и приказов, разграничивающих определение ответственности должностных лиц за выполнение контрольных процедур; разработку должностные инструкции руководителей и специалистов предприятия с выделением контрольных функций.

В целях совершенствования контроля рекомендуется рассмотреть возможность внедрения контроллинга – комплексной системы поддержки управления организацией, направленной на координацию взаимодействия систем контроля. А также создание службы внутреннего аудита.

Одним из вариантов снижения расходов предложен перевод обслуживания зданий на аутсорсинг. С привлечением внешней управляющей компании исчезает необходимость содержать круглогодично «сезонный персонал». Произведенный расчет эффективности предлагаемых мероприятий показал, что в организации будет значительная экономия денежных средств.

Таким образом, задачи написания ВКР решены, цель достигнута.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации [Текст]: текст с изм. и доп. на 25.02.2020 г.: ч. 1, 2, 3 и 4. – М.: ЭКСМО, 2020. – 512 с.

2 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст]: часть вторая: офиц. текст по сост. на 30.01.2020 г. с изм. и доп. согласно ФЗ от 29.12.2019 г. № 166-ФЗ / Российская Федерация. Законы; Ассоц. авт. и изд. «Тандем». – М.: ЭКМОС, 2020. – 136 с.

3 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 23.05.2016 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

4 Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 29.07.1998 г. № 34н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

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 «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

6 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

7 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

8 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)

[Электронный ресурс]: приложение №1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.05.1999 г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]: приложение к приказу М-ва финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.05.2020).

10 Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, Л.А. Мельникова. – М.: Проспект, 2017. – 424 с.

11 Безруких, П.С. Новое в бухгалтерском учете в Российской Федерации: Сборник нормативных документов с комментариями / П.С. Безруких. – М.: М. Контакт, 2018. – 291 с.

12 Белов, В.А. Договор аренды: научно-познавательный очерк / Белов В.А. – М.: Статут, 2018. – 160 с.

13 Бобошко, Н.М. Финансово-экономический анализ: учебное пособие / Н.М. Бобошко. – М.: ЮНИТИ, 2018. – 383 с.

14 Богатая, И.Н. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / И.Н. Богатая, И.Н. Хахонова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2018. – 584 с.

15 Бухгалтерский учет / Е.П. Козлова и др. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 576 с.

16 Богаченко, В.М. Бухгалтерский учет: учебник / В.М. Богаченко, Н.А. Кириллова. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2018. – 538 с.

17 Вахрушина, М.А. Управленческий учет: учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – М.: ОМЕГА – Л, 2019. – 399 с.

18 Воронина, Л.И. Бухгалтерский учет: учебник / Л.И. Воронина. – М.: Альфа-М, 2018. – 480 с.

19 Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет: учебник и практикум для СПО / И.М. Дмитриева. – Люберцы: Юрайт, 2019. – 323 с.

- 20 Дульщикова, Ю.С. Теория организации: учеб. для вузов / Ю.С. Дульщикова. – М.: РАГС, 2019. – 191 с.
- 21 Дюбушин, Н.П. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: учеб. пособие. / Н.П. Дюбушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 311 с.
- 22 Ефимова, О.Е. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / О.Е. Ефимова, М.В. Мельник. – М.: ОМЕГА-Л, 2017. – 408 с.
- 23 Жарылгасова, Б.Т. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности: учеб. пособие / Б.Т. Жарылгасова, А.Е. Суглобов. – М.: Экономистъ, 2019. – 418 с.
- 24 Ивашкин, Б.Н. Бухгалтерский учет в торговле / Б.Н. Ивашкин. – М.: Дело и сервис, 2019. – 464 с.
- 25 Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский учет: просто о сложном. Самоучитель по формуле «три в одном» / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2019. – 736 с.
- 26 Касьянова, Г.Ю. Учет – 2019: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2019. – 960 с.
- 27 Кирьянова, З.В. Теория бухгалтерского учета / З.В. Кирьянова. – М.: Финансы и статистика, 2018. – 192 с.
- 28 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2018. – 448 с.
- 29 Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 148 с.
- 30 Косолапова, М.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: Учебник / М.В. Косолапова, В.А. Свободин. – М.: Дашков и К, 2017. – 248 с.
- 31 Кушнарченко, Т. В. Бухгалтерский учет и контроль налогообложения в торговле / Т.В. Кушнарченко, Е.С. Цепилова. – М.: Феникс, 2018. – 288 с.
- 32 Любушин, Н.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Н.П. Любушин. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 448 с.

- 33 Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет / Г.Е. Машинистова. - М.: Эксмо, 2018. – 416 с.
- 34 Мелехина, Т.И. Договор аренды помещения. Особенности бухгалтерского и налогового учета в аптечных организациях: учебное пособие / Т.И. Мелехина. – М.: Московский гуманитарный университет, 2018. – 288 с.
- 35 Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. – М.: Дашков и К, 2018. – 592 с.
- 36 Панков, Д.А. Современные методы анализа финансового положения: учеб. для вузов / Д.А. Панков. – Минск: ООО «Профит», 2017. – 218 с.
- 37 Пласкова, Н.С. Экономический анализ: учеб. для студ. / Н.С. Пласкова. – М.: Эксмо, 2019. – 703 с.
- 38 Поршнева, А.Г. Управление организацией: учеб. пособие / А.Г. Поршнева, З.П. Румянцевой, Н.А. Саломатина. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 669 с.
- 39 Пястолов, С.М. Экономический анализ деятельности предприятий: учеб. пособие / С.М. Пястолов. – М.: Академический Проект, 2017. – 576 с.
- 40 Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Г.В.Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 425 с.
- 41 Савицкая, Г.В. Анализ эффективности деятельности предприятия: методологические аспекты: учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – М.: Новое знание, 2017. – 160 с.
- 42 Савицкая, Г.В. Теория анализа хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 287 с.
- 43 Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: учеб. пособие / Н.Н. Селезнева, А.Ф. Ионова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 639 с.
- 44 Чечевицына, Л.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учеб. пособие / Л.Н. Чечевицына. – Ростов н/Д: Феникс, 2018. – 379 с.
- 45 Шеремет, А.Д. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: учеб. пособие / А.Д. Шеремет, А.Ф. Ионова. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 311 с.
- 46 Абрютин, М.С. Экспресс – анализ деятельности предприятия при помощи

шкалы финансово-экономической устойчивости / М.С. Абрютина // Финансовый менеджмент. – 2018. – № 3. – С. 12-23.

47 Кричевский, Н.А. Как улучшить финансовое состояние предприятия / Н.А. Кричевский // Бухгалтерский учет. – 2018. – № 12. – С. 53-54.

48 Свит, Ю. Управление финансовыми ресурсами – российская практика / Ю. Свит // Российская юстиция. – 2018. – № 3. – С. 15-25.

49 Станиславчик, Е. Оценка доходности и риска в рамках анализа финансового состояния / Е. Станиславчик // Финансовая газета. – 2017. – № 37. – С. 56-89.

50 Чхитиашвили, Л.В. Основы финансовой деятельности на предприятиях в современных рыночных условиях / Л.В. Чхитиашвили // Международный бухгалтерский учет. – 2019. – № 8. – С. 128-210.