

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ  
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**  
( Н И У « Б е л Г У » )

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ  
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

**УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

Выпускная квалификационная работа  
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
заочной формы обучения, группы 06001559  
Елисейевой Олеси Олеговны

Научный руководитель  
к.э.н., доцент  
Калуцкая Н.А.

**БЕЛГОРОД 2018**

## ОГЛАВЛЕНИЕ

|   |    |
|---|----|
| ВВЕДЕНИЕ  | 3  |
| 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ                         | 6  |
| 1.1 Понятие и классификация доходов и расходов формирующих финансовый результат организации | 6  |
| 1.2 Нормативное регулирование учета финансовых результатов                                  | 22 |
| 2. ОРГАНИЗАЦИОННО — ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО "Х"                                    | 30 |
| 2.1.Организационная характеристика ООО "Х"  | 30 |
| 2.2. Анализ основных экономических показателей  | 34 |
| 2.3. Организация ведения бухгалтерского учета в организации                                 | 39 |
| 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В ООО "Х"                         | 49 |
| 3.1 Учет финансового результата от продажи продукции, товаров, работ, услуг                 | 49 |
| 3.2 Учет финансового результата от прочей деятельности                                      | 58 |
| 3.3 Учет распределения финансового результата и чистой прибыли                              | 64 |
| 3.4.Раскрытие информации о финансовых результатах в бухгалтерской отчетности организации    | 70 |
| 3.5. Совершенствование учета финансовых результатов в организации                           | 75 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ  | 79 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ  | 83 |
| ПРИЛОЖЕНИЯ  | 87 |

В условиях жесткой конкуренции, усиления процессов глобализации экономики и постоянной трансформации рынка организации стремятся закрепить за собой рыночную нишу и достичь превосходства в ней. Для того чтобы быть уверенным в успешном развитии в будущем, организациям необходимо устойчивое финансовое состояние. Сегодня ведение бизнеса требует эффективного хозяйствования и получения высоких конечных финансовых результатов, что является жизненно необходимым условием сохранения организации и недопущения её банкротства. А это в свою очередь требует поиск новых методов совершенствования управления финансовыми результатами коммерческого предприятия, одним из которых является создание новой или пересмотр уже имеющейся стратегии в этой сфере. Инструментом для принятия управленческого решения в области развития стратегии управления финансовыми результатами коммерческого предприятия выступает анализ.

В сегодняшних условиях рыночной экономики актуальным является вопрос повышения эффективности управления финансовыми результатами предприятия. Как известно, прибыль – один из главных экономических результатов деятельности предприятия. Поэтому совершенствование механизма управления прибылью – это основа роста финансово-экономических показателей деятельности предприятия. Формирование организационно-экономического механизма управления прибылью на предприятии основывается на комплексном и системном подходе, разработке соответствующей системы принципов, методов и организационных мероприятий, что является залогом успешного управления финансовыми результатами предприятия. Финансовый результат заканчивает цикл работы предприятия. Он связан с реализацией и производством продукции организации (оказанных услуг и выполненных работ) и вместе с тем является условием очередного витка его деятельности.

Именно важность точного и своевременного учета финансовых результатов предопределила выбор темы выпускной квалификационной работы, круг исследуемых вопросов и логическую схему построения данной работы.

Актуальность темы выпускной квалификационной работы обусловлена важностью бухгалтерского учета финансовых результатов для предприятий всех форм собственности как способа определения путей и резервов повышения эффективности финансово- хозяйственной деятельности.

Целью выпускной квалификационной работы является определение направлений совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов в условиях организации ООО "Х". Основными задачами для достижения поставленной цели являются:

- изучение теоретических основ бухгалтерского учета финансовых результатов;
- раскрыть организационно — экономическую характеристику ООО "Х";
- рассмотреть организацию бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО "Х".

Объектом исследования в данной работе является ООО "Х", основная деятельность которого – производство изделий для оборонного комплекса. Предметом исследования являются финансовые результаты деятельности ООО "Х" за 2014 – 2016 годы.

Теоретической и методологической основой исследования явились законодательные акты, нормативные документы по вопросам формирования доходов финансовых результатов организации. При этом были использованы источники учебной и периодической литературы, методические материалы по анализу доходов, финансовых результатов и рентабельности.

Практической основой выпускной квалификационной работы являются первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета финансовых результатов, бухгалтерская отчетность ООО "Х" за 2014-2016 годы.

Работа изложена на 84 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, включает 16 таблиц, 11 рисунков, список использованной литературы насчитывает 43 наименования, к работе приложено 12 документов.

Выпускная квалификационная работа имеет следующую структуру:

- в первой главе рассматриваются теоретические основы бухгалтерского учета финансовых результатов;

- во второй главе изучается организационно — экономическая характеристика ООО "Х";

- в третьей главе раскрывается организация учета финансовых результатов ООО "Х".

## **1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

## ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 1.1. Понятие и классификация доходов и расходов формирующих финансовый результат организации

«Доходы» и «расходы» представляют собой экономические категории, которые исследовались и продолжают исследоваться учеными-экономистами, бухгалтерами, контролерами-ревизорами, аудиторами. В экономических науках это важнейшие термины, вокруг которых группируются другие понятия, но однозначной трактовки, с учетом определения сфер их применения в науке и практике, в настоящее время им не найдено (табл. 1) [1, 2].

Необходимо отметить, что доходы и расходы в бухгалтерском понимании отличаются от их экономического толкования. Наличие различных точек зрения относительно сущности дохода и расходов обусловлено различными подходами во взглядах на природу экономического бытия вообще, и производственного процесса, в частности. С точки зрения бухгалтерского учета доходы и расходы - конкретные получения и расходования ресурсов.

Расходы - это общеэкономическая категория, характеризующая использование различных веществ и сил природы в процессе хозяйствования. Под экономическими затратами понимают «затраты упущенных возможностей», то есть сумму денег, которую можно получить при наиболее выгодном из всех возможных альтернативных вариантов использования ресурсов. Экономические издержки любого ресурса, выбранного для производства продукции, равны его стоимости при наилучшем из всех возможных вариантов использования. Понятие экономических затрат обусловлено ограниченностью ресурсов по сравнению с количеством вариантов их использования.

Понятие "доход" в бухгалтерском учете и для целей исчисления налога на прибыль схожи.

## Варианты определения экономических категорий «доход» - «расход»

| Экономические кие категории   |   |
|---|---|
| Доход   | Расход  |
| <p>«Экономическая категория доход (выручка) является потоком денежных средств и других поступлений за определенный период, полученный от продажи продукции, товаров, работ, услуг.</p> <p>Доход:</p> <p>1. Разница между выручкой по продаже продукции, работ и услуг и стоимостью материальных затрат на производство и сбыт этой продукции;</p> <p>2. Денежные или материальные ценности, полученные от производственной, коммерческой, посреднической и иной деятельности»</p> <p>«Доход предприятия состоит из выручки от продажи продукции (работ, услуг), основных средств (лишних) и иного имущества предприятия, а так же дохо от прочих операций».</p> <p>«Доход — это выручка от продажи продукции (работ, услуг) за вычетом материальных затрат. Он в денежной форме чистой продукции предприятия, то есть включает в себя оплату труда и прибыль».</p> <p>«Доход предприятия — это прирост суммы денег над их расходами на потребленные в процессе производства средства, которые получает предприятие от реализации вновь созданной стоимости».</p> <p>«Доход предприятия — это увеличение экономических выгод в результате поступления активов и / или погашение обязательств, преводящее к росту капитала организации, за исключение вкладов участников (собственников имущества), и полученное в результате использования в хозяйственном процессе привлеченных для этого экономических ресурсов в условиях приемлемого уровня риска предпринимательского риска».</p> | <p>«Затраты на производство продукции — состоят из расходов, связанных с использованием в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных средств, нематериальных активов, трудовых ресурсов, а так же других расходов на ее производство».</p> <p>«Затраты — это трата энергии и только энергии, в том числе интеллектуальной и физической энергии человека</p> <p>На практике эти затраты проявляются в виде целенаправленного и упорядоченного движения и использования некоторых ограниченных ресурсов: капиталовложений, основных и оборотных фондов, природных богатств».</p> <p>«Расходы отражают стоимость ресурсов, используемых в процессе деятельности предприятия по производству продукции, выполнения работ и осуществления услуг».</p> <p>«Затраты — наиболее неопределнное слово в управлении, которое определяется суммой расходов, понесенных предприятием на момент приобретения товаров или услуг».</p> <p>«Расходы характеризуют в денежном выражении объем ресурсов на определенный период, использованных на производство и сбыт продукции, и трансформируются в себестоимость продукции, работ и услуг».</p> <p>«Совокупные затраты живого и овеществленного труда на производство продукции составляют расходы хозяйственной деятельности субъектов предпринимательства».</p> |

В целях бухгалтерского учета в соответствии с п. 2 Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" (ПБУ 9/99), доходом признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к

увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В целях налогообложения прибыли на основании ст. 41 Налогового кодекса Российской Федерации [3] доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Классификация доходов представлена на рисунке 1.

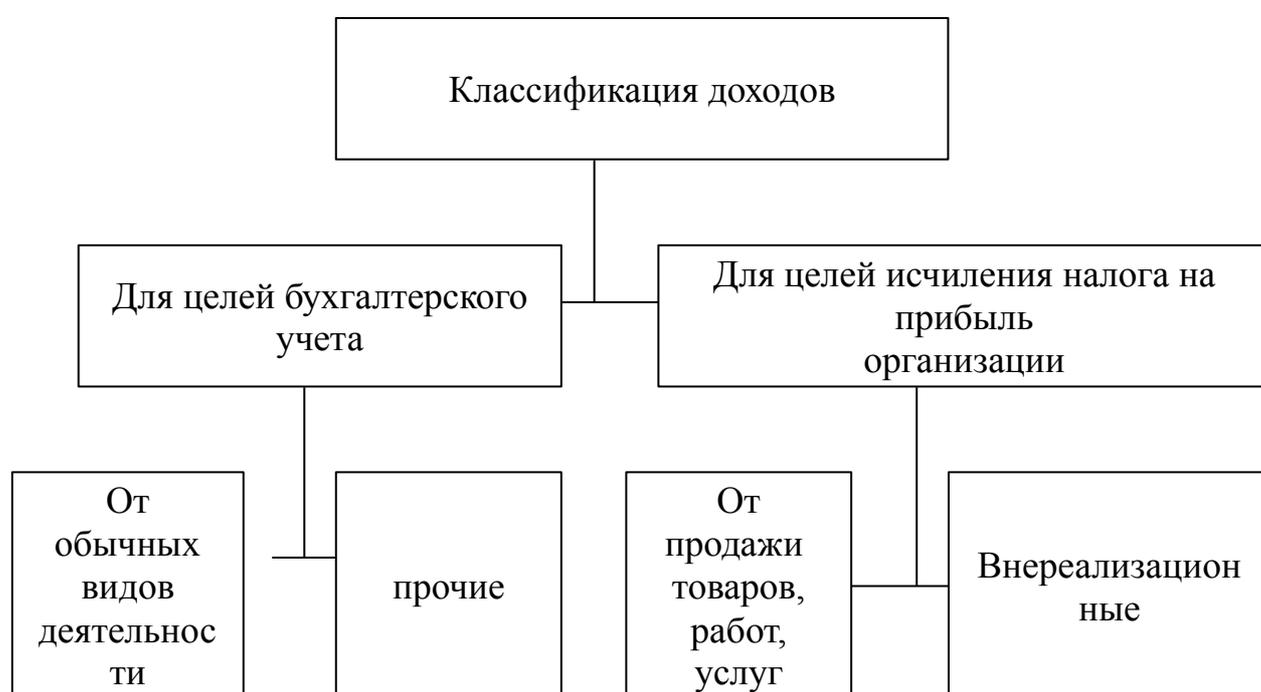


Рис. 1. Классификация доходов в бухгалтерском учете и для целей исчисления налога на прибыль организаций

Таким образом, перечень доходов от обычных видов деятельности в бухгалтерском учете и доходов от реализации в целях исчисления налога на прибыль может быть сформирован одинаково, за исключением доходов от участия в уставных капиталах других организаций.

Согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) или уменьшение обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). [1]

Таблица 2

Понятия доходов от обычных видов деятельности по мнению различных авторов

| Автор                       | Определение  |
|-----------------------------|--|
| Козлова Е. П.<br>[26,с.24]  | Доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказании, ем услуг. |
| Зазонова А. В.<br>[18,с.46] | Доходы от обычных видов деятельности – это выручка от продаж продукции, работ, услуг.  |
| Соколов Я. В.<br>[37,с.60]  | Доходом от обычных видов деятельности считается выручка от продажи готовой продукции (работ, услуг).   |
| Бочкарева И.<br>И.[11,с.37] | Выручка от продажи продукции и поступления связанные с выполнением работ и услуг, представляют собой доходы от обычных видов деятельности              |

В таблице 3 приведены показатели, которые относятся и не относятся к доходам коммерческих организаций.

Таблица 3

Доходы коммерческих организаций

| Включаются в доходы:  | Не включаются в доходы   |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• выручка от продажи товаров (работ, услуг);</li> <li>• Проценты по векселям, займам и пр.;</li> <li>• Арендная плата за предоставленное в аренду имущество;</li> <li>• Прочие доходы, полученные от продажи основных средств, нематериальных активов и других видов имущества;</li> <li>• Результаты переоценки отдельных видов имущества;</li> <li>• Дивиденды;</li> <li>• Положительные курсовые разницы;</li> </ul> <p>Другие поступления (излишки, выявленные по результатам инвентаризации и т.д.)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Полученные суммы НДС, акцизов, экспортных пошлин;</li> <li>• Полученные авансы;</li> <li>• Проценты или вознаграждения по договорам комиссии и другим сделкам в пользу комитента, принципала и т.п.</li> <li>• Суммы, переданные в залог (если по договору оговорена процедура передаточного залога имущества залогодержателю);</li> <li>• Суммы погашенных кредитов или займов, предоставленных физическим или юридическим лицам.</li> </ul> |

В перечне представленных доходов главной статьей является выручка от продажи товаров, работ, услуг. В учете она признается как доход от обычных видов деятельности, которые перечислены в уставе каждой организации.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного

имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением).

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

1. поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, а также проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) - в порядке, аналогичном порядку признания выручки. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора;

2. штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков - в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;

3. суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой срок исковой давности истек, - в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

4. суммы дооценки активов - в отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую произведена переоценка;

5. иные поступления - по мере образования (выявления).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

а) о порядке признания выручки организации;

б) о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о финансовых результатах доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на выручку и прочие доходы.

Выручка, прочие доходы (выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг) и т.п.), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности [8].

Как справедливо отмечают Грибанов А.А., Кузнецова И.В., Сурков И.М. «в экономической литературе, посвященной проблемам бухгалтерского учета, не существует однозначной трактовки таких экономических категорий, как «затраты», «издержки», «расходы» [1, с. 222].

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций установлены Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Расходами организации согласно п. 2 ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации.

Расходами в целях налогообложения прибыли на основании ст. 252 НК РФ признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, а в случаях, предусмотренных ст. 265 НК РФ, и убытки, понесенные

налогоплательщиком. Для целей расчета налога на прибыль расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Основное отличие в порядке признания расходов в бухгалтерском учете и для целей расчета налога на прибыль организаций заключается в следующем: в бухгалтерском учете расходы подлежат признанию независимо от намерения получить выручку или прочие доходы, а в налоговом учете расходами признаются любые затраты, но при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

На рисунке 2 сравним классификацию расходов.

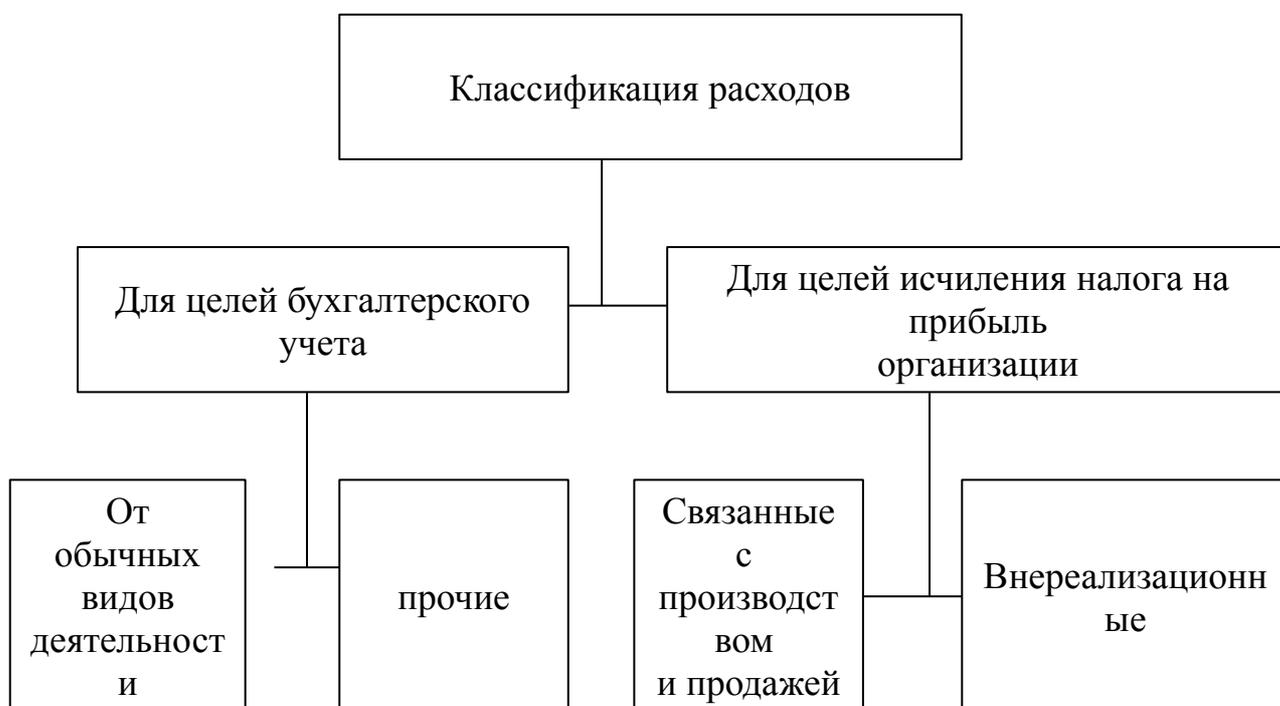


Рис. 2. Классификация расходов в бухгалтерском учете и для целей исчисления налога на прибыль организаций

При формировании расходов по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете расходы группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

В целях налогообложения прибыли расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на: материальные расходы;

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

Таким образом, отличие в классификации расходов для целей исчисления налога на прибыль состоит в том, что расходы на социальное обеспечение учитываются в составе расходов на оплату труда, а не как отдельный вид.

Правилами главы 25 НК РФ также предусмотрена классификация расходов на прямые и косвенные, аналогов которой в нормативных актах по бухгалтерскому учету нет.

Текущие расходы предприятий, исходя из их характера, осуществления и направлений деятельности, регулируются ПБУ 10/99 «Расходы организации». Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные непосредственно с уставной деятельностью, в том числе расходы по продаже товара, выполнению конкретных видов работ или оказанию услуг и т. п. [2]

Расходы подразумевают под собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в связи с выбытием активов или возникновением обязательств, следствием чего является уменьшение капитала (кроме изъятий, осуществляемых собственником). Если расходы носят односторонний характер (без соответствующей компенсации), также как и доходы, следствием которых являются расходы текущего периода, подобные финансовые результаты отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по экономическим элементам затрат.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников. [9]

А. Бабаев пишет: «Расходы организации представляют собой совокупность использованных организацией средств, относящихся к активам, если они способны приносить доходы в будущем, или к пассивам, если этого не произойдет, то есть доходы организации уменьшатся» [18, с. 151].

В таблице 4 приведены показатели, признаваемые и не признаваемые в

учете расходами по основной деятельности.

Таблица 4

## Расходы по основной деятельности

| Признаются расходами   | Не признаются расходами   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Затраты на приобретение, изготовление и продажу товаров, выполнение работ и оказание услуг;</li> <li>• Затраты на оплату труда управленческого персонала;</li> <li>• Отрицательные курсовые разницы по валютным операциям;</li> <li>• Суммы амортизационных отчислений;</li> <li>• Потери, связанные со стихийными бедствиями;</li> <li>• Прочие расходы (убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Суммы от приобретения имущества долгосрочного пользования (основные средства, нематериальные активы), их учитывают в составе вложений во внеоборотные активы;</li> <li>• Предварительная оплата товаров и других видов имущества, работ и услуг;</li> <li>• Вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций и других ценных бумаг не для продажи (такие операции являются инвестиционной деятельностью организаций);</li> <li>• Операции в счет погашения кредитов или займов, полученных от кредитных организаций или заимодателей;</li> <li>• По договорам комиссии агентским и иным подобным сделкам в пользу комитента, принципала и т.п.</li> </ul> |

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

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществлением которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

Таблица 5

Понятие расходов по обычным видам деятельности по мнению различных  
авторов

| Автор                           | Определение  |
|---------------------------------|--|
| Бабаев Ю. А.<br>[5,с. 34]       | Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, оказанием услуг или выполнением работ, т.е. проведением той деятельности, с целью осуществления которой и создан хозяйствующий субъект (организация, предприятие). |
| Каморджанова<br>Н. А. [23,с.41] | Расходы по обычной деятельности представляют собой себестоимость реализованных товаров, работ, услуг.  |
| Кондраков Н. П.<br>[25,с.68]    | Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.  |
| Шеремет А. В.<br>[45,с.78]      | Расходы произведенные организацией и связанные с предметом её деятельности, являются расходами от обычных видов деятельности. К расходам по обычным видам деятельности относятся расходы, связанные с изготовлением продукции, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров.           |

Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита,

предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

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

- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.) [9].

«Неизбежные расходы, которые несет организация по продаже за свой счет, принято называть коммерческими расходами. Их состав включает расходы на тару и упаковку продукции на складе, расходы по доставке её до пункта отправления, включая расходы по отгрузке в транспортные средства, комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям, расходы на рекламу, организацию выставок.» - отмечает Астахов В. П. [17, с. 346]

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам (рис. 3)



Рис. 3 Группировка расходов по элементам.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров,

продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

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

Таблица 6

## Условия принятия к учету доходов и расходов.

| Выручка принимается к учету при одновременном выполнении условий:  | Расходы принимаются к учету при одновременном выполнении условий:  |
|--|--|
| 1. У организации есть право на получение выручки, вытекающее из условий договора или подтвержденное иным образом;<br>2. сумма выручки может быть надежно оценена;<br>3. существует уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;<br>4. право собственности на товар, работу, услугу перешло к покупателю;<br>5. сумма расходов, связанных с полученными доходами, должна быть определена. Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не выручка, а кредиторская задолженность за полученный актив. | 1. Расходы произведены в соответствии с конкретным договором или требованиями законодательства;<br>2. сумма расходов может быть надежно оценена;<br>3. существует уверенность в том, что в результате конкретной операции уменьшатся экономические выгоды организации. Если хотя бы одно из условий не выполняется, в учете отражается не расход, а дебиторская задолженность. |

Прочие доходы могут показываться в отчете о финансовых результатах за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

а) соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

б) доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности (например, предоставление во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов), не являются существенными для характеристики

финансового положения организации [8]. Для принятия к учету доходов и расходов должны выполняться следующие условия (Таблица 5).

В отношении выручки, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, подлежит раскрытию как минимум следующая информация (рис.2). Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности [8]. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о финансовых результатах расходы организации отражаются со следующим подразделением (рис. 4).



Рис. 4 Подразделение расходов организации в отчете о финансовых результатах.

Информация подлежащая раскрытию в отношении выручки, полученной по договорам, предусматривающим оплату не денежными средствами.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация (рис. 5).

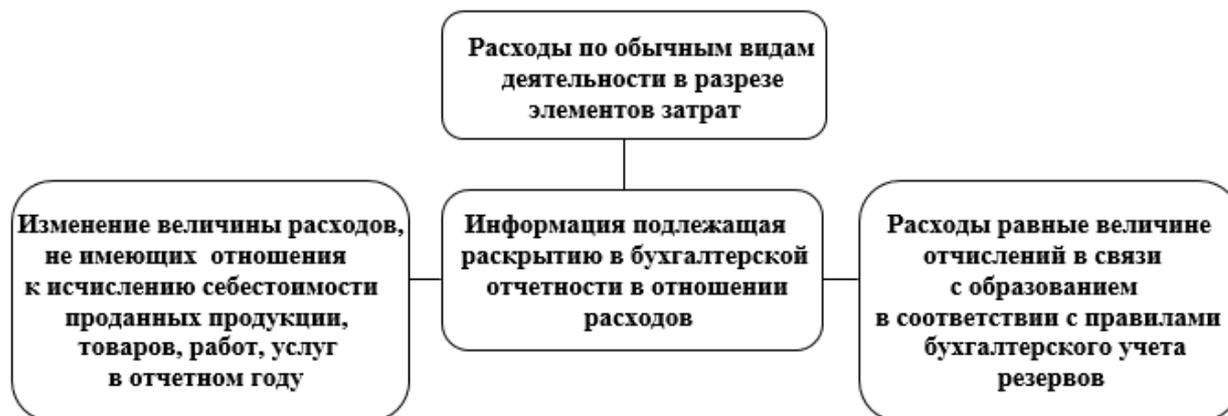


Рис. 5 Информация подлежащая раскрытия в бухгалтерской отчетности в отношении расходов.

Прочие расходы могут не показываться в отчете о финансовых результатах развернуто по отношению к соответствующим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов;
- расходы и связанные с ними доходы, возникшие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно [9].

Учет финансового результата, как части учетного процесса, представляет собой не только обособленный финансовый показатель деятельности организации, но и оказывает непосредственное влияние на качественные характеристики бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Финансовый результат деятельности предприятия – это разность между доходами и расходами.

На рисунке 6 приведена последовательность формирования финансовых результатов.

|  |   |                                    |
|--|---|------------------------------------|
| Выручка  | - | Себестоимость продаж               |
| <b>Валовая прибыль</b>                           |   | Коммерческие и управленческие      |
|  |   | расходы                            |
| <b>Прибыль (убыток) от продаж</b>                |   |                                    |
| Проценты к получению                             | - | Проценты к уплате                  |
| Доходы от участия в других организациях          |   | Прочие расходы                     |
| Прочие доходы                                    |   |                                    |
| <b>Прибыль (убыток) до налогообложения</b>       |   |                                    |
| Отложенные налоговые активы                      | - | Отложенные налоговые обязательства |
|  |   | Текущий налог на прибыль           |
| <b>Чистая прибыль (убыток) отчетного периода</b> |   |                                    |

Рис.6 Порядок формирования показателей финансовых результатов

Экономическая характеристика основных показателей прибыли: Валовая прибыль - это разность показателей «Выручка» и «Себестоимость продаж».

Прибыль от продаж рассчитывается как разность между валовой прибылью и суммой коммерческих и управленческих расходов. Характеризует абсолютную экономическую эффективность основной деятельности предприятия.

Прибыль до налогообложения - это финансовый результат от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия за отчетный период.

Чистая прибыль отчетного года определяется путем вычитания из прибыли до налогообложения текущего налога на прибыль и иных обязательных платежей (штрафов, пени по расчетам с бюджетом и др.), а также величины отложенных налоговых активов и прибавлением отложенных налоговых обязательств.

Раскрытие составляющих конечного финансового результата - доходов и относящихся к ним расходов - дано в положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

По ПБУ 9/99 доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления денежных средств, иного имущества и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников. Расходами организации по ПБУ 10/99 признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия денежных средств, иного имущества и (или) возникновения обязательств, приводящих к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников [1, с.480].

Таким образом, для правильного определения категорий «доходы» и «расходы», а соответственно, и для правильного исчисления прибыли необходимо руководствоваться нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Признание предприятием доходов или расходов может осуществляться двумя методами — начисления и кассовым. Эти методы устанавливают правила ведения учета доходов и расходов с целью определения налоговой базы для расчета налога на прибыль.

При методе начисления доходы и расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место независимо от фактического поступления денежных средств.

Использование метода начисления позволяет сделать учет более эффективным. Из регистров бухгалтерского учета, сформированных при методе начисления пользователь получает более точную информацию о состоянии предприятия на данный момент. Также этот метод больше приближен к международным стандартам.

При кассовом методе доходы признаются в тот момент, когда денежные средства поступают на расчетный счет или в кассу предприятия, а расходы при их оплате. При кассовом методе могут быть некоторые искажения отчетности,

связанные с тем, что отдельные события хозяйственной жизни предприятия по документам трудно привязать к конкретным датам.

Предприятию необходимо закрепить в учетной политике в целях бухгалтерского и налогового учета порядок определения доходов и расходов.

Таким образом, наибольшее значение при формировании финансовых результатов в бухгалтерском учете имеет верное определение полученных доходов и понесенных расходов, а также порядок их признания в бухгалтерском и налоговом учете.

## **1.2 Нормативное регулирование учета финансовых результатов**

Для полного и достоверного отражения в бухгалтерском учете финансовых результатов должны выполняться требования нормативных актов, регулирующих данный раздел учетной работы. В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учет и состав финансовых результатов. Степень их значимости по влиянию на организацию учета финансовых результатов определяется уровнем соответствующего документа. В настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов четырех уровней, которые представлены на рисунке 7.

Все нормативные акты, регламентирующие бухгалтерский учет в целом в определенной степени регулируют и учет финансовых результатов, в силу того, что в них определены порядок признания и оценки различных объектов бухгалтерского учета, влияющих на величину финансовых результатов, в частности, доходов и расходов, основных средств и материальных ценностей, финансовых вложений и так далее.

Законодательство Российской Федерации бухгалтерского учета в целом состоит из федеральных законов, Указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, Положений по бухгалтерскому учету, утверждаемых Министерством Финансов. Важным

элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета являются Положения по бухгалтерскому учету.

| Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России   |
|--|
| <p>I. Законодательный уровень.<br/>Законы и законодательные акты (Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ), регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации, а так же представление бухгалтерской отчетности.</p>  |
| <p>II. Постановления правительства РФ.<br/>Положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, утверждаемые Минфином России, которые фиксируют минимальные требования государства к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности исходя из потребностей рыночной экономики и мировой практики.</p> |
| <p>III. Методологический уровень.<br/>Инструкции, рекомендации, методические указания по ведению бухгалтерского учета.</p>   |
| <p>IV. Организационный уровень.<br/>Рабочие документы организации, формирующие её учетную политику в методическом, техническом и организационных аспектах.</p>   |

Рис. 7 Уровни системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.

В таблице 6 приведены основные нормативные акты, которыми необходимо руководствоваться в части бухгалтерского учета финансовых результатов.

К документам первого уровня относятся законодательные акты, принимаемые Государственной Думой, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации. Главным документом этого уровня является Закон «О бухгалтерском учете», устанавливающий единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в нашей стране. В статье 1 данного закона определено, что «бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора,

регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Таблица 7

**Нормативные акты регулирующие бухгалтерский учет финансовых результатов.**

| № п/п   | Наименование нормативного акта  | Дата и номер                                       | Примечание   |
|---|---|--|--|
| <b>Первый уровень нормативного регулирования</b>    |   |  |  |
| 1.  | Гражданский кодекс РФ, ч. 1 и 2   | 21.10.94 г.<br>(в ред. от 22.10.14г.)              | Регулирует порядок перехода права собственности на товары, порядок заключения договоров купли-продажи.   |
| 2.  | Налоговый кодекс РФ, ч. 2, утв. Федеральным законом   | 05.08.2000 г.<br>№ 117 ФЗ<br>(в ред. от 4.11.14г.) | Устанавливает принципы налогообложения финансовых результатов.   |
| 3.  | Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете»  | № 402<br>от 06.12.2011 г.<br>(в ред. от 4.11.14г.) | Устанавливает все основные требования допущения бухгалтерского учета финансовых результатов.   |
| <b>Второй уровень нормативного регулирования</b>    |   |  |  |
| 4.  | Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утв. приказом МФ РФ  | 29.07.98 г.<br>№ 34н<br>(в ред. от 24.12.10г.)     | Устанавливает требования и принципы ведения учета финансовых результатов.  |
| 5.  | Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утв. приказом МФ РФ  | 06.05.99 г. № 32н<br>(в ред. от 06.04.15г. №57)    | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах  |
| 6.  | Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утв. приказом МФ РФ  | 06.05.99 г. № 32н<br>(в ред. от 06.04.15г. №57)    | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах   |
| 7.  | Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/08, утв. приказом МФ РФ  | 09.12.2008 г. № 60н<br>(в ред. от 06.04.15г. №57)  | Устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организаций в части учета доходов и расходов  |
| 8.  | Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утв. приказом МФ РФ | 19.11.2002 г. №115н<br>(в ред. от 16.05.2016г.)    | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. |
| 9.  | Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» ПБУ 18/02. Утв. приказом МФ РФ.  | От 19.11.02 г.<br>№ 114н<br>(в ред. от 06.04.15г.) | Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организации.  |
| <b>Третий уровень нормативного регулирования</b>    |   |  |  |
| 10.   | План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утв. Приказом МФ РФ  | 31.10.2000 г.<br>№ 94н<br>(в ред. от 8.11.10 г.)   | Предусматривает синтетические счета для учета доходов и расходов предприятия   |
| 11.   | Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утв. приказом МФ РФ.   | 13.06.95 г. №49<br>(в ред. от 8.11.10 г.)          | Устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов.   |
| <b>Четвертый уровень нормативного регулирования</b> |   |  |  |
| 12.   | Учетная политика предприятия  | Утверждается предприятием                          | Устанавливает классификацию и рабочий план счетов для учета доходов и расходов   |

Статья 8 устанавливает основные требования к ведению бухгалтерского учета, согласно которой - бухгалтерский учет ведется в рублях путем двойной

записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий. Согласно статье 9 закона все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. К документам этого уровня относятся также Гражданский и Налоговый кодекс РФ.

К документам следующего уровня относятся Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаемые Минфином России и устанавливающие принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета отдельных объектов и на отдельных участках учета, возможные бухгалтерские приемы без раскрытия конкретного механизма применения их к определенному виду деятельности, порядок составления и представления бухгалтерской отчетности.

В настоящее время принято 20 ПБУ, каждое из которых содержит положения, влияющие в той или иной мере на формирование финансовых результатов организации. ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» устанавливает методологические основы формирования (выбора, обоснования) и раскрытия (придания гласности) учетной политики организаций. Учетная политика отражает выбранные организацией варианты учета, предусмотренные нормативными документами. Например, это может быть выбор одного из методов оценки стоимости материальных ресурсов, списываемых в производство или метод амортизации основных средств, предусмотренных ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Третий уровень охватывает внутренние стандарты, а также нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации бухгалтерской деятельности применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов,

бухгалтерского учета. Этот уровень с точки зрения бухгалтерского учета представлен документами, в которых возможные бухгалтерские приемы приведены с примерами конкретного механизма их применения в определенных видах деятельности. К данным документам относятся инструкции, рекомендации, методические указания по ведению бухгалтерского учета.

В связи с тем, что Приказом МФ РФ от 14.09.2012 г. № 126н «О применении Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом МФ РФ от 30.12.1996 г. № 112» действие Методических рекомендаций по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом МФ РФ от 30.12.1996 г. № 112 было прекращено, те показатели прибыли и их раскрытие, которые можно было отразить в сводном Отчете о финансовых результатах по РСБУ, не отражаются.

| Документы МСФО  | Документы РСБУ   |
|---|--|
| 1. МСФО 1 «Представление финансовой отчетности»   | ФЗ от 27.07.2010г. №208 «ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности ( в ред. ФЗ от 03.07.2016г. №262 ФЗ)»»<br>Особенности:<br>- Устанавливает общие требования к составлению, представлению и раскрытию;<br>- устанавливает сферу деятельности закона;<br>- определяет аудит консолидированной финансовой отчетности;<br>- осуществляет надзор и раскрытие консолидированной финансовой отчетности.<br>В документе не закрепляется понятийный аппарат МСФО. |
| 2. МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность»  |  |
| 3. МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»  |  |
| 4. МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность»  |  |
| 5. МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность»  |  |
| 6. Разъяснения к РМФО 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение»  |  |
| 7. Разъяснения к РМФ 7 «Применение подхода к пересчету статей финансовой отчетности в соответствии с МСФО 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике»» |  |

На основе Международных стандартов финансовой отчетности вступил в действие ФЗ от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности», на основе которого необходимо рассматривать развитие понятийного аппарата бухгалтерской финансовой отчетности. Документы МСФО по финансовой отчетности, действие которых реализуется ФЗ от

27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

Понятийный аппарат финансового результата по МСФО можно сгруппировать следующим образом.

1. Прибыль или убыток – общая сумма дохода за вычетом расходов, за исключением компонентов прочего совокупного дохода.

2. Прочий совокупный доход включает статьи дохода и расхода (в том числе корректировки в отношении реклассификации), которые не признаны в составе прибыли или убытка.

3. Общий совокупный доход – изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников. Общий совокупный доход включает все компоненты «прибыли или убытка» и «прочего совокупного дохода».

Исходя из данных определений, сопоставим показатели финансового результата в таблице 8.

Таблица 8

#### Финансовый результат по РСБУ и МСФО

| РСБУ   | МСФО (объяснения понятиями РСБУ)  |
|--|---|
| Валовая прибыль (убыток)   | Отсутствует   |
| Прибыль (убыток) от продажи - финансовый результат счета 90 «Продажи»  | Прибыль или убыток — финансовый результат по счету 99 «Прибыли и убытки» за минусом финансового результата закрытия счета 91 =Прибыль (убыток) до налогообложения — Финансовый результат от прочей деятельности |
| Финансовый результат от прочей деятельности — финансовый результат закрытие счета 91 «Прочие доходы и расходы» - в отчетности отдельной строкой не отражается  | Прочий совокупный доход — финансовый результат закрытия счета 91 «Прочие доходы и расходы»  |
| Прибыль (убыток) до налогообложения — совокупный финансовый результат закрытие счета 90 «Продажи» и счета 91 «Прочие доходы и расходы» (бухгалтерская прибыль) | Общий совокупный доход — совокупный финансовый результат закрытия счета 90 «Продажи» и счета 91 «Прочие доходы и расходы» = Прибыль (убыток) до налогообложения   |

|   |   |
|---|---|
| Чистая прибыль (убыток) — финансовый результат закрытие счета 99 «Прибыли и убытки»   | Определение отсутствует, но понятие и показатель использовать разрешается   |
| Соответствие показателей финансового результата по РСБУ и в формате разработанной таблицы для скорректированного Отчета о финансовых результатах, отраженного по МСФО |   |
| Валовая прибыль (убыток)  | Валовая прибыль   |
| Прибыль (убыток) от продажи   | Прибыль (убыток) от деятельности  |
| Прибыль (убыток) до налогообложения   | Прибыль (убыток) до налогообложения   |
| Отсутствует по РСБУ   | Прибыль (убыток) от продолжающейся деятельности. В формате разработочной таблицы используются данные аналитического учета доходов и расходов методом сальдирования и выделения из состава прибыли (убытка) до налогообложения |
| Отсутствует по РСБУ   | Прибыль (убыток) от прекращенной деятельности. В формате разработочной таблицы используются данные аналитического учета доходов и расходов методом сальдирования и выделения из состава прибыли (убытка) до налогообложения   |
| Чистая прибыль (убыток)   | Прибыль (убыток) за отчетный год  |

Можно выделить ряд особенностей в отражении финансового результата.

1. С точки зрения рекомендаций МСФО необходимо раскрывать сумму налога на прибыль в отношении каждого компонента общего совокупного дохода. Прибыль или убыток рассматривается за вычетом налога на прибыль по основному виду деятельности, то есть этот показатель следует рассматривать как чистую прибыль по основному виду деятельности.

Прочий совокупный доход рассматривается за вычетом налога на прибыль по прочим видам деятельности, то есть этот показатель следует рассматривать как чистую прибыль по прочим видам деятельности.

Общий совокупный доход определяется, таким образом, путем сложения чистых прибылей (убытков) по основному и прочему виду деятельности. Эта особенность отличает компоновку Отчета о финансовых результатах по РСБУ и Отчета о совокупном доходе по МСФО.

2. При формировании Отчета о совокупном доходе по МСФО

рекомендуется финансовый результат раскрывать по двум направлениям:

- от прекращенной деятельности;
- от текущей, продолжающейся деятельности.

Данная рекомендация требует раскрытия определенной аналитической информации по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в сальдированном виде, причем эта информация должна содержаться не как компонент прочего совокупного дохода, а как компонент прибыли (убытка).

3. МСФО рекомендуют в Отчете о совокупном доходе или пояснениях раскрывать информацию по прибыли (убытку) по существенным статьям доходов и расходов. Это также касается аналитических данных по счету 91 «Прочие доходы и расходы»:

результаты переоценки запасов, внеоборотных активов; результаты продажи активов, создания разнообразных резервов. Данное положение реализуется и в представлении бухгалтерской финансовой отчетности по РСБУ в части Пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах и Пояснительной записки (хотя Пояснительная записка на сегодняшний день не входит в состав бухгалтерской финансовой отчетности по РСБУ).

4. Наиболее приближенный вариант к РСБУ по показателям финансового результата является вариант формата разработочной таблицы для скорректированного Отчета о финансовых результатах по МСФО. Но этот формат имеет свои особенности, которые необходимо рассматривать через систему ввода и открытия новых счетов и субсчетов для корректировок на МСФО.

Таким образом, в процессе развития нормативно-законодательного регулирования бухгалтерского учета и отчетности по РСБУ понятие финансового результата также развивается. Цели, которые определяют такое развитие – представление более полной и достоверной информации по доходам, расходам и финансовым результатам для ознакомления с отчетностью заинтересованных в бизнесе инвесторов.

## **2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО "Х"**

### **2.1. Организационная характеристика ООО "Х"**

Общество для достижения целей своей деятельности может от своего имени приобретать и осуществлять любые имущественные и личные неимущественные права, предоставляемые законодательством для открытых акционерных обществ. Общество имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на самостоятельном балансе, осуществляет владение, пользование и распоряжение своим имуществом в соответствии с целями своей деятельности назначением имущества.

Общество является юридическим лицом, имеет право от своего имени заключать договоры, приобретать имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, арбитражном суде, Третейском суде.

Общество имеет самостоятельный баланс, обособленное имущество в собственности, круглую печать, штампы, другие необходимые реквизиты, вправе открывать счета в банках.

Свою деятельность ООО "Х" осуществляет в соответствии с уставом, в котором определены правомочия и имущественная ответственность организации, органы ее управления, их полномочия, права и обязанности.

Уставный капитал предприятия составляет из номинальной стоимости долей его участников и имеет размер 10000 рублей. Учредителями общества являются физические лица.

Общество является коммерческой организацией, основная цель деятельности которой - получение прибыли путём осуществления на территории Российской Федерации торговой деятельности.

Основными видами деятельности ООО "Х" являются:

- оптовая торговля навигационными приборами, системами;

- транспортно-экспедиторские и погрузо-разгрузочные услуги;
- прочие виды деятельности.

В целях увеличения объема продаж и ускорения оборачиваемости оборотных активов, для привлечения новых клиентов организация предоставляет постоянным клиентам товарный кредит, осуществляет бесплатную доставку своего товара по городу и области, действует гибкая система скидок.

Управление ООО "Х" осуществляет директор, в функции которого входит координация всех действий, осуществляемых организацией. В непосредственном подчинении у директора находятся, заместитель директора, начальник отдела продаж и главный бухгалтер. Менеджеры осуществляют политику развития организации. В их ведении находится формирование и реализация стратегии развития хозяйствующего субъекта на основании выявления и структурирования потребностей потребителей.

В ведении заместителя директора находится складское хозяйство и взаимодействие с поставщиками, что подразумевает учет количества и ассортимента продукции, находящейся на складе.

Схематично организационную структуру ООО "Х" можно представить следующим образом (рис. 8).

Ресурсный потенциал организации представлен материальными, трудовыми и финансовыми ресурсами.

Финансовая отчетность находится в ведении главного бухгалтера, который также контролирует весь документооборот предприятия.

Для наиболее полного представления о производственной деятельности ООО "Х" проанализированы основные экономические показатели за 2014-2016 годы, представленные в таблице 9. Источником анализа послужили данные бухгалтерской отчетности (Приложения 2 — 5).

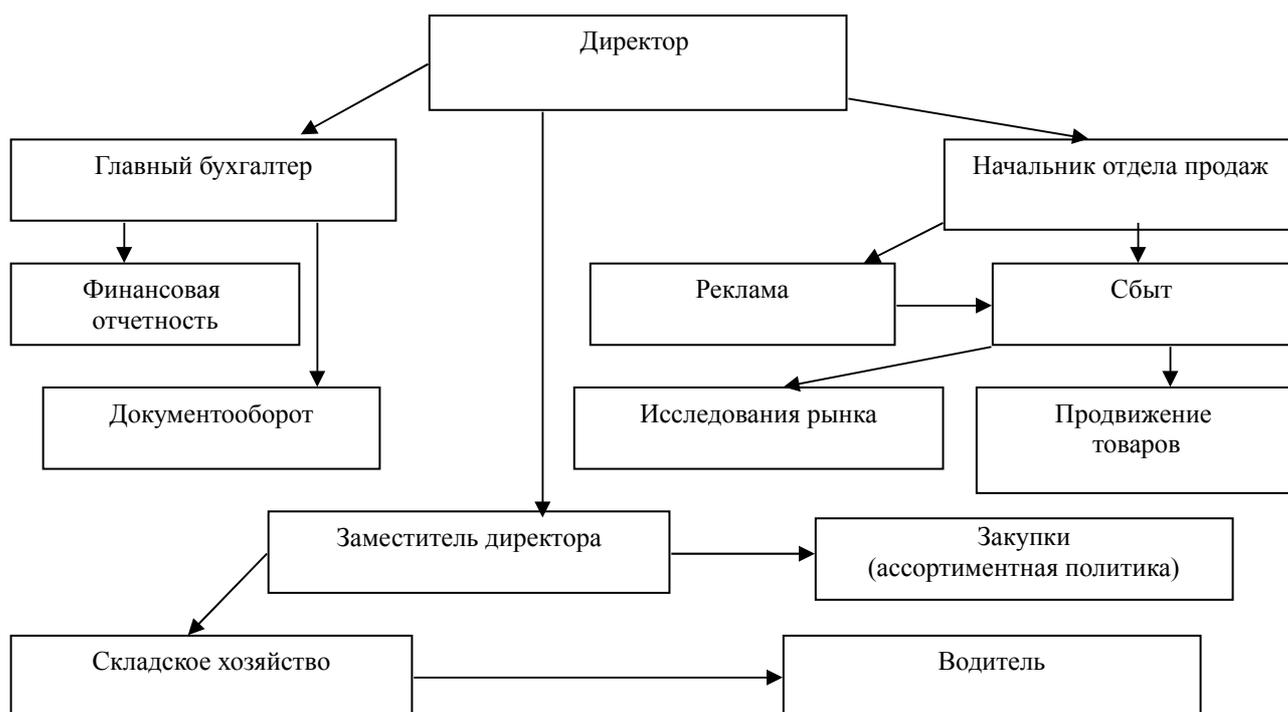


Рис. 2.1. Организационная структура ООО "X"

По данным, представленным в таблице 9 видно, что в 2016 году произошло увеличение выручки от продаж на 38,08%, а себестоимости – на 45,82%, в результате значительно снизилась валовая прибыль – на 43,81%, однако снижение коммерческих расходов на 64,02% положительно повлияло на прибыль от продаж – она увеличилась на 514 тыс.руб., или на 74,28%. Это повлекло за собой рост рентабельности продаж на 0,33 процентных пункта, или на 26,22%. Чистая прибыль увеличилась в 2,7 раза и составила 1510 тыс.руб.

Среднесписочная численность работников выросла на 3 человека, а производительность труда увеличилась на 554,06 тыс.руб., или на 15,07%.

В 2016 году выручка от продаж уменьшилась на 6838 тыс.руб., или на 9,98%, а себестоимость и коммерческие расходы снизились на 9,13% и 15,52% соответственно. В результате прибыль от продаж увеличилась на 97 тыс.руб., или на 8%, а чистая прибыль на 20,99%, рентабельность продаж составила 1,89%.

Среднесписочная численность работников уменьшилась на 2 человека, а производительность труда выросла на 101,51 тыс.руб., или на 2,4%.

Таблица 9

## Анализ показателей финансово-экономической деятельности

ООО "Х" за 2014-2016 гг.

| Показатель  | 2012<br>год | 2013<br>год | 2014<br>год | Изменение<br>(+; -) |                    | Темпы<br>прироста (%) |                   |
|---|-------------|-------------|-------------|---------------------|--------------------|-----------------------|-------------------|
|   |             |             |             | 2013 г.<br>от 2012  | 2014 г.<br>от 2013 | 2013 г.<br>к 2012     | 2014 г.<br>к 2013 |
| Выручка, тыс.руб.   | 55155       | 76159       | 69321       | 21004               | -6838              | 38,08                 | -8,98             |
| Себестоимость<br>продаж, тыс.руб.                                       | 50393       | 73483       | 66775       | 23090               | -6708              | 45,82                 | -9,13             |
| Валовая прибыль,<br>тыс.руб.  | 4762        | 2676        | 2546        | -2086               | -130               | -43,81                | -4,86             |
| Коммерческие<br>расходы, тыс.руб.                                       | 4066        | 1463        | 1236        | -2603               | -227               | -64,02                | -15,52            |
| Прибыль от продаж,<br>тыс.руб.  | 696         | 1213        | 1310        | 517                 | 97                 | 74,28                 | 8,00              |
| Чистая прибыль,<br>тыс.руб.   | 551         | 1510        | 1827        | 959                 | 317                | 174,05                | 20,99             |
| Среднесписочная<br>численность<br>работников, чел.                      | 15          | 18          | 16          | 3                   | -2                 | 20,00                 | -11,11            |
| Среднегодовая<br>стоимость дебитор-<br>ской задолженности,<br>тыс.руб.  | 7166        | 13793       | 22928       | 6627                | 9135               | 92,48                 | 66,23             |
| Среднегодовая<br>стоимость кредитор-<br>ской задолженности,<br>тыс.руб. | 14686       | 20668       | 27432       | 5982                | 6764               | 40,73                 | 32,73             |
| Материальные<br>затраты, тыс.руб.                                       | 109         | 156         | 166         | 47                  | 10                 | 43,12                 | 6,41              |
| Производительность<br>труда, руб.                                       | 3677,00     | 4231,06     | 4332,56     | 554,06              | 101,51             | 15,07                 | 2,40              |
| Материалоотдача,<br>руб.  | 506,01      | 488,20      | 417,60      | -17,81              | -70,6023           | -3,52                 | -14,46            |
| Материалоемкость,<br>руб.   | 0,002       | 0,002       | 0,002       | 0,00                | 0,00               | 0,00                  | 0,00              |
| Рентабельность<br>продаж, %   | 1,26        | 1,59        | 1,89        | 0,33                | 0,30               | 26,22                 | 18,65             |

Собственных основных средств организация не имеет. Для осуществления своей деятельности она использует арендованные основные средства.

Материальные затраты организации незначительны, о чем свидетельствует низкое значение материалоемкости и высокий уровень материалоотдачи.

Отрицательным моментом является превышение среднегодовой суммы кредиторской задолженности над дебиторской задолженностью.

## **2.2. Анализ основных экономических показателей**

Финансовая работа в организации осуществляется главным бухгалтером. Это работа по выявлению резервов доходности организации и поиску путей повышения уровня рентабельности; мобилизации внутренних ресурсов для обеспечения текущей деятельности; своевременному выполнению обязательств перед партнёрами; контролю за рациональным использованием финансовых средств. От того, как будет организована финансовая работа в организации зависит и её финансовое состояние. Финансовое состояние определяется результатами производственной и коммерческой деятельности организации.

Финансовое состояние организации характеризуется рядом показателей, характеризующих ликвидность баланса.

Коэффициент абсолютной ликвидности определяется отношением денежных средств и краткосрочных финансовых вложений ко всей сумме краткосрочных долгов.

Коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть краткосрочной задолженности предприятия может погасить в ближайшее время. Нормальное ограничение данного показателя 0,03-0,08.

Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности определяется отношением денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и краткосрочной дебиторской задолженности к сумме краткосрочных финансовых обязательств.

Коэффициент текущей ликвидности – отношение всей суммы оборотных активов и общей сумме краткосрочных обязательств.

Анализ показателей ликвидности представлен в таблице 10. Расчёт выполнен на основе бухгалтерского баланса ООО "Х" за 2014-2016 гг.

Таблица 10

Показатели, характеризующие ликвидность баланса  
ООО "Х" за 2014-2016 гг.

| Показатели                                | Годы  |       |       | Абсолютное (+; -)    |                      | Относительное (%)   |                     |
|---|-------|-------|-------|----------------------|----------------------|---------------------|---------------------|
|   | 2014  | 2015  | 2016  | 2015г. от<br>2014 г. | 2016г. от<br>2015 г. | 2015г. к<br>2014 г. | 2016г. к<br>2015 г. |
| Денежные средства                         | 16367 | 18641 | 16324 | 2274                 | -2317                | 13,89               | -12,43              |
| Дебиторская задолженность                 | 7782  | 19803 | 26053 | 12021                | 6250                 | 154,47              | 31,56               |
| Финансовые вложения                       | 550   | 803   | 1000  | 253                  | 197                  | 46,00               | 24,53               |
| Оборотные средства                        | 39234 | 51446 | 52796 | 12212                | 1350                 | 31,13               | 2,62                |
| Краткосрочные обязательства               | 15141 | 26194 | 28670 | 11053                | 2476                 | 73,00               | 9,45                |
| Коэффициент абсолютной ликвидности        | 1,12  | 0,74  | 0,60  | -0,38                | -0,14                | -33,56              | -18,60              |
| Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности | 1,63  | 1,50  | 1,51  | -0,13                | 0,01                 | -8,15               | 0,98                |
| Коэффициент текущей ликвидности           | 2,59  | 1,96  | 1,84  | -0,63                | -0,12                | -24,20              | -6,24               |

На данном предприятии величина коэффициента абсолютной ликвидности в анализируемом периоде больше нормативного значения, так на конец 2015 года она составляла 1,12, к концу 2016 года он уменьшился до 0,74, а на конец 2016 года составил 0,60. За анализируемый период коэффициент снизился, значит, уменьшилась гарантия погашения долгов.

Нормативное значение коэффициента быстрой ликвидности 0,7. В анализируемом периоде он значительно превышает нормативное значение, несмотря на то, что в 2015 году наблюдается его снижение на 8,15%. К концу 2016 года он вырос на 0,98% и составил 1,51.

Коэффициент текущей ликвидности дает общую оценку ликвидности активов, показывая, сколько рублей текущих активов предприятия приходится на один рубль текущих обязательств. Согласно общепринятым международным стандартам считается, что этот коэффициент должен находиться в пределах 1-2.

В ООО "Х" наблюдается снижение коэффициента текущей ликвидности на 0,63 пункта или 24,2% в 2016 году и на 0,12 пункта, или на 6,24% в 2016 году.

Для определения платежеспособности необходимо платежные средства сравнить с платежными обязательствами. Идеальный вариант, если коэффициент платежеспособности будет составлять единицу или немного больше.

Как показывают данные таблицы 11, коэффициент платежеспособности больше нормативного значения, так на конец 2015 года он составлял 1,59, на конец 2015 года он снизился на 0,13 пункта и составил 1,47, а к концу 2016 года он составил 1,48.

Значительное превышение коэффициента платежеспособности не всегда благоприятно, так как свидетельствует об отвлечении оборотных средств из оборота.

Финансовое состояние предприятий, его устойчивость во многом зависят от оптимальности структуры источников капитала (соотношения собственных и заемных средств) и от оптимальности структуры активов предприятия и в первую очередь от соотношения основных и оборотных средств, а также от уравновешенности активов и пассивов предприятия по функциональному признаку.

Анализ платежеспособности организации представлен в таблице 11.

Поэтому вначале необходимо проанализировать структуру источников предприятия и оценить степень финансовой устойчивости и финансового риска. С этой целью рассчитывают следующие показатели:

Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости) определяется отношением собственного капитала предприятия

к общей валюте баланса.

Таблица 11

Анализ платёжеспособности ООО "Х"  
за 2014-2016 гг.

| Показатели                                   | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Отклонение (+; -)    |                      |
|--|---------|---------|---------|----------------------|----------------------|
|  |         |         |         | 2015г. от<br>2014 г. | 2016г. от<br>2015 г. |
| Платёжные средства:                          |         |         |         |                      |                      |
| - денежные средства                          | 16367   | 18641   | 16324   | 2274                 | -2317                |
| - дебиторская задолженность                  | 7782    | 19803   | 26053   | 12021                | 6250                 |
| Итого платёжных средств                      | 24149   | 38444   | 42377   | 14295                | 3933                 |
| Срочные платежи:                             |         |         |         |                      |                      |
| - задолженность по оплате труда              | 31      | 31      | 35      | 0                    | 4                    |
| - задолженность поставщикам и<br>подрядчикам | 203     | 5255    | 7584    | 5052                 | 2329                 |
| - задолженность прочим<br>кредиторам         | 14907   | 20908   | 21036   | 6001                 | 128                  |
| Итого срочных платежей                       | 15141   | 26194   | 28670   | 11053                | 2476                 |
| Коэффициент платежеспособности               | 1,59    | 1,47    | 1,48    | -0,13                | 0,01                 |

Коэффициент концентрации заемного капитала — удельный вес заемных средств в общей валюте нетто-баланса — показывает, какая часть активов предприятия сформирована за счет заемных средств долгосрочного и краткосрочного характера. Определяется отношением заемных средств к валюте баланса.

Коэффициент финансовой зависимости это обратный показатель коэффициенту финансовой независимости. Он показывает, какая сумма активов приходится на рубль собственных средств и определяется отношением общей суммы валюты баланса к собственному капиталу.

Анализ данных показателей представлен в таблице 12.

Коэффициент текущей задолженности показывает, какая часть активов сформирована за счет заемных ресурсов краткосрочного характера. Он определяется отношением краткосрочных обязательств к валюте баланса.

Коэффициент устойчивого финансирования характеризует, какая часть активов баланса сформирована за счет устойчивых источников. Он определяется отношением суммы собственного капитала и долгосрочных

обязательств к валюте баланса.

Таблица 12

Показатели, характеризующие финансовую устойчивость  
ООО "Х" за 2014-2016 гг.

| Показатели  | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Отклонение (+; -)    |                      |
|---|---------|---------|---------|----------------------|----------------------|
|   |         |         |         | 2015г. от<br>2014 г. | 2016г. от<br>2015 г. |
| Собственный капитал   | 3090    | 4599    | 6426    | 1509                 | 1827                 |
| Заёмный капитал   | 36144   | 46847   | 46370   | 10703                | -477                 |
| Долгосрочные обязательства  | 21003   | 20653   | 17700   | -350                 | -2953                |
| Краткосрочные обязательства   | 15141   | 26194   | 28670   | 11053                | 2476                 |
| Баланс  | 39234   | 51446   | 52796   | 12212                | 1350                 |
| Коэффициент концентрации<br>собственного капитала<br>(финансовой независимости) | 0,08    | 0,09    | 0,12    | 0,01                 | 0,03                 |
| Коэффициент концентрации<br>заёмного капитала                                   | 0,92    | 0,91    | 0,88    | -0,01                | -0,03                |
| Коэффициент финансовой<br>зависимости   | 12,70   | 11,19   | 8,22    | -1,51                | -2,97                |
| Коэффициент текущей<br>задолженности  | 0,39    | 0,51    | 0,54    | 0,12                 | 0,03                 |
| Коэффициент устойчивого<br>финансирования                                       | 0,61    | 0,49    | 0,46    | -0,12                | -0,03                |
| Коэффициент финансового<br>левериджа (риска)                                    | 11,70   | 10,19   | 7,22    | -1,51                | -2,97                |

Коэффициент финансового левериджа (риска) определяется отношением заемного капитала к собственному.

Коэффициент концентрации собственного капитала показывает какая часть активов предприятия сформирована за счет собственных источников. Нормативное значение этого коэффициента  $>0,5$ . В ООО "Х" коэффициент концентрации собственного капитала значительно ниже нормативного значения и показывает, что на конец 2014 года только 8% активов сформирована за счет собственных источников, остальные – на счет заемных. К концу 2016 года этот показатель увеличился до 0,12.

Коэффициент концентрации заемного капитала, наоборот имеет очень высокое значение и свидетельствует о том, что на конец 2016 года 88% активов сформирована за счет заемных источников.

Коэффициент финансовой зависимости показывает, что на конец 2014

года на каждые 12,7 рубля, вложенных в активы, приходится 1 руб. собственных средств и 11,7 руб. заемных. В 2015 году этот показатель снизился на 1,51 пункта и составил 11,19, а к концу 2016 года он снизился еще на 2,97 пункта и составил 8,22.

Коэффициент текущей задолженности в анализируемом периоде имеет тенденцию к росту, так за 2015 год он вырос на 0,12 пункта и составил 0,51, а за 2016 год он вырос на 0,03 пункта и составил 0,54. Это значение свидетельствует о том, что 54% активов предприятия сформирована за счет заемных ресурсов краткосрочного характера.

За счет устойчивых источников на конец 2014 года сформировано 61% активов баланса. К концу 2016 года этот показатель составил 46%.

Коэффициент финансового левериджа имеет достаточно высокое значение, это говорит о том, что высок риск вложения капитала в данное предприятия. За 2015 год он снизился на 1,51 пункта, а в 2016 году на 2,97 пункта и составил 7,22, значит риск вложений уменьшился.

В общем можно сделать вывод, что ООО "Х" имеет сильную зависимость от внешних источников финансирования, но за анализируемый период финансовая независимость предприятия немного повысилась.

### **2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учёта в организации**

Учетная политика как эффективный инструмент управления деятельностью компании в современных условиях становится все более значимой и актуальной. С переходом к рыночной экономике в России изменились подходы к ведению бухгалтерского учета в организациях: от жесткого государственного контроля учета в прошлом, перешли к рациональному сочетанию самостоятельности организации и государственного регулирования в постановке и ведении учета в настоящем, то есть на основе общих правил бухгалтерского учета, установленных государством, организация

сама разрабатывает и утверждает свою учетную политику.

Грамотно разработанная учетная политика представляет основу для формирования финансового положения организации в выгодном свете, не искажая отчетную информацию. К сожалению, значение учетной политики недооценивается руководителями организаций и формально относятся к её разработке, не учитывая последствий применения тех или иных ее элементов.

В России наиболее ясное и четкое определение учетной политики зафиксировано в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», где «под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности», в качестве совокупности способов ведения бухгалтерского учета указано применение счетов бухгалтерского учета, группировка и оценка фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, инвентаризация, организация документооборота, система регистров бухгалтерского учета и обработка информации [4].

Учетная политика не просто внутренний документ компании – она обладает всеми признаками нормативного документа, регулирующего учет в организации, и является документом четвертого уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, то есть стандартом экономического субъекта, назначение которого – определение порядка ведения организацией бухгалтерского учета.

Учетная политика для целей налогообложения получила законодательное определение в 2006 году, когда это словосочетание было введено в состав основных понятий и терминов законодательства о налогах и сборах. Под учетной политикой для целей налогообложения, согласно п. 2, ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации, следует понимать выбранную налогоплательщиком совокупность допустимых методов и способов определения доходов и (или) расходов, их оценки распределения и признания, а также учета других показателей финансовой и хозяйственной деятельности,

необходимой для целей налогообложения [1].

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации единые нормы учетной политики касаются всех налогов не установлены, то есть налогоплательщику даётся возможность выбора методов ведения налогового учёта с помощью учётной политики. Грамотно изложенные в налоговой учетной политике положения, не урегулированные законодательством, помогут налогоплательщику минимизировать свои налоговые риски. Следовательно, чем точнее и правильнее будет составлен этот документ, тем более защищенной будет компания при возникновении налоговых споров.

Учетная политика, выбранная организацией, оказывает существенное влияние на величину показателей финансового состояния организации, прибыли и себестоимости продукции. Не ознакомившись с учетной политикой хозяйствующего субъекта невозможно сравнить показатели эффективности его деятельности за различные периоды времени. Умение манипулировать весьма условными данными учетной политики позволяет добиться поставленных целей без лишних расходов. Таким образом, учетная политика может выступать в качестве:

- инструмента управления затратами, финансовым состоянием и финансовыми результатами организации;
- инструмента тактического и стратегического планирования;
- инструмента унификации и снижения трудоемкости учетных процедур;
- эффективного инструмента практического разрешения споров нормативных актов по бухгалтерскому учету.

Значение учетной политики организации в последнее время немного недооценивается и ее создание продолжает оставаться формальным (условным), когда важно само наличие документа, а не его содержание. Рассмотрение практической деятельности бухгалтерских служб российских организаций обусловило введение в научный оборот нового понятия «эффективная учетная политика».

Под эффективной учетной политикой понимается совокупность

принципов, правил и приемов ведения учета, которые утверждены внутренней документацией и способствуют достижению целей и решению задач в результате работы системы учета в рамках действующего законодательства, а также соответствует стратегии развития организации [8, с. 16].

Основной задачей учетной политики, сформированной для целей бухгалтерского учета, является создание организационной структуры системы учета, определение и документальное закрепление выбранных одного из допускаемых законодательством способов ведения учета.

Формированием учетной политики занимается главный бухгалтер, а приказ утверждается руководителем организации. При этом элементами (приложениями), утверждаемыми к данному приказу следует считать:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, который содержит синтетические и аналитические счета для ведения бухгалтерского учета;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- формы первичных учетных документов (если не используются унифицированные), формы внутренней бухгалтерской отчетности, а также регистры бухгалтерского учета;
- правила документооборота и технологию обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями.

Ни один нормативный документ не регламентирует структуру учетной политики, но рассмотрение существующих в организациях учетных политик показывает, что она, как правило, состоит из нескольких частей: методической (раскрываются использованные методические приемы), технической (представлена совокупность приемов, которые используются при построении процесса учета) и организационной (отражается система элементов построения процесса учета), иногда последние два способа объединяют в единый организационно-технический блок [7, с. 7].

Очевидно, что не следует разрабатывать и утверждать слишком объемную учетную политику.

Несомненно, что неуместно делать учетную политику очень громоздкой и большой, переписывая в нее нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, но формировать учетную политику из нескольких предложений тоже не стоит. В табл. 13 представлена характеристика аспектов учетной политики для целей бухгалтерского учета.

Таблица 13

## Характеристика аспектов учетной политики для целей бухгалтерского учета

| Определение   | Цель   | Задачи   |
|---|--|--|
| 1   | 2  | 3  |
| Организационный аспект учетной политики   |  |  |
| Способ организации учета, выражающихся в его порядке  | Построение рациональной организации бухгалтерского учета, основанной на внутреннем документе, а именно на учетной политике | Разработка оптимального графика документооборота, подготовка пакета организационно — распорядительных документов по учетной политике             |
| Технический аспект учетной политики   |  |  |
| Форма реализации аспектов учетной политики  | Раскрытие учетной политики в разрезе всех ее аспектов  | Состоят из элементов (приложений), утверждаемых приказом об учетной политике, разработка рабочего плана счетов, форм первичных документов и т.д. |
| Методический аспект учетной политики  |  |  |
| Совокупность возможных способов ведения учета, отвечающих специфике организации и интересам пользователей | Рациональность в способах ведения учета  | Определение объекта учета, выбор из имеющихся способов более рациональный для организации, определения его влияния на отчетность                 |

При выборе учетной политики необходимо помнить, что она прямо зависит от следующих факторов:

1. организационно-правовой формы организации;
2. отраслевой принадлежности и вида деятельности;
3. масштабов деятельности организации;
4. управленческой структуры организации и структуры бухгалтерии;

5. финансовой стратегии организации;
6. материальной базы;
7. степени развития информационной системы в организации;
8. уровня квалификации бухгалтерских кадров и др.

С 01 января года, который следует за годом принятия учетной политики необходимо применять способы ведения бухгалтерского учета, которые выбраны организацией при формировании данного документа. При этом их надо применять всем представительствам и филиалам, а также и иным подразделениями данной организации, независимо от территории их нахождения, включая объекты, выделенные на отдельный баланс.

Организация, которая возникла в результате реорганизации или вновь созданная организация должна утвердить разработанную учетную политику не позднее девяноста дней со дня государственной регистрации юридического лица, при этом учетная политика, принятая вновь созданной организацией, считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

При уточнении положений и элементов учетной политики экономического субъекта необходимо руководствоваться законодательством Российской Федерации в части бухгалтерского учета и учетной политики, где установлены условия (критерии), при которых в учетную политику организация имеет право вносить изменения и дополнения.

Чаще всего изменения в учетную политику вносятся в связи с изменениями в законодательстве - в этом случае новая учетная политика действует с момента вступления поправок в силу. Другой случай изменения - компания решила вести учет другим способом. Это может быть связано с репрофилированием деятельности или направлено на сближение налогового и бухгалтерского учета. Такие поправки можно вносить перед началом нового отчетного года, при этом в любое время можно дополнить учетную политику, в частности, если она открывает новое производство.

Для того чтобы не вводить пользователей в заблуждение существует

требование о раскрытии необходимой минимальной информации об учетной политике в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации. Данное требование является вполне обоснованным, поскольку пользователю для принятия управленческих решений, необходимо сопоставить информацию по данным отчетности организации за несколько отчетных периодов, при этом нужно учитывать, что в разные отчетные периоды организация могла применять разную учетную политику.

Состав и содержание информации, которое подлежит раскрытию в бухгалтерской финансовой отчетности, устанавливается соответствующими положениями по бухгалтерскому учету.

Если в публикации бухгалтерской финансовой отчетности информация представлена не в полном объеме, то часть учетной политики, относящейся к опубликованным материалам, следует раскрыть. При подготовке бухгалтерской финансовой отчетности организация должна указать на неопределенность и описать, с чем она связана. Пояснение к годовой отчетности должно включать в себя учетную политику организации, если имеется значительная неясность в отношении условий и событий, способных вызвать существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности.

Налоговая учетная политика раскрывает вопросы, касающиеся порядка исчисления и уплаты налогов. Так же, как и бухгалтерская учетная политика, она вводится приказом руководителя. Основное отличие заключается в том, что в налоговом законодательстве отсутствует нормативный акт, непосредственно регулирующий порядок формирования, представления и применения налоговой учетной политики.

Структура учетной политики для целей налогового учета должна состоять из таких элементов как организационно-технические, методические и оптимизационные. Это позволит рационально уставить порядок распределения обязанностей между структурными подразделениями и исполнителями, выявить направления анализа и прогнозирования результатов деятельности, повысить ее эффективность и оптимизировать

налогообложение (снизив трудоёмкость и материальные затраты). Подробнее представим их в табл. 2. Поскольку в Налоговом кодексе РФ специальных указаний по поводу включения налоговой учетной политики в состав отчетности не содержится, последнюю следует считать частью единой учетной политики и вместе с бухгалтерской учетной политикой включать в состав бухгалтерской отчетности.

Таблица 14

## Структура учетной политики для целей налогового учета

| Элемент учетной политики  | Законодательный акт                                      |
|---|--|
| 1   | 2  |
| Организационно — технические аспекты                                      |  |
| Способ ведения учета  | Ст. 167,313 НК РФ; внутренние распорядительные документы |
| Форма ведения бухгалтерского учета  | Внутренние распорядительные документы                    |
| Налоговые регистры  | п.1.ст 230 НК РФ, ст. 313,314 НК РФ                      |
| Налоговая отчетность  | Сроки установлены в НК РФ                                |
| Методические аспекты  |  |
| Изменения, дополнения в учетную политику                                  | п.12 ст.167, аб.6 ст.313 НК РФ                           |
| Оптимизационные аспекты   |  |
| Наиболее оптимальные варианты методов и способов ведения налогового учета | Положения НК РФ по видам налогов                         |

Итак, рассмотрев правила формирования, изменения и раскрытия учетной политики, можно сделать вывод, о том, что значимость вопросов, связанных с формированием учетной политики, сложно переоценить: учетная политика является основой ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Вместе с тем учетная политика большинства организаций не является идеальной и требует некоторой доработки. Во многих организациях существующая учетная политика остается формальной, когда важно ее наличие, а не качество и содержание. Правильно и полно разработанная учетная политика требует больших затрат труда и времени главного бухгалтера, а также дополнительных расходов, связанных с изучением и исследованием новых

методов и приемов в составлении эффективной учетной политики, которая способствует представлению более достоверной информации в финансовой отчетности организации, поэтому необходимо руководству организации уделить особое внимание к процессу формирования данного внутреннего документа.

В соответствии с учетной политикой, бухгалтерский учет в ООО "Х" осуществляется главным бухгалтером. В его обязанности входит учет всех фактов хозяйственной деятельности, ведение Главной книги, оборотных ведомостей, расчет налогов, составление бухгалтерской и налоговой отчетности.

Бухгалтерский учет в ООО "Х" ведет главный бухгалтер с применением бухгалтерской программы «1С:Бухгалтерия 7.7».

Главный бухгалтер руководствуется в своей работе Федеральным законом «О бухгалтерском учете» 06.12.2011 г. № 402-ФЗ и несет ответственность за соблюдение единых правовых и методологических принципов ведения бухгалтерского учета.

Организация бухгалтерского учета в ООО "Х" включает основные элементы построения учетного процесса с целью получения достоверной информации о хозяйственной деятельности.

К основным документам, регулирующим учетный процесс на предприятии относятся:

1. Учетная политика ООО "Х" (Приложение 1). В организации учетная политика утверждена приказом № 1 от 10.01.2016 г. на 2016 г.

2. Разработанный главным бухгалтером и утвержденный руководством рабочий план счетов представляет собой систематизированный по разделам перечень счетов, отражающий экономические особенности учета на предприятии (Приложение 1).

3. График документооборота включает наименование документов, сроки их предоставления, фамилии ответственных лиц.

В соответствии с учетной политикой хозяйственные операции в бухгалтерском учете ООО "Х" оформляются типовыми первичными

документами, которые утверждены законодательно, а также формами, разработанными предприятием самостоятельно. Налоговый учет ведется в регистрах, разработанных организацией самостоятельно.

Однако в организации не разработаны и приложением к учетной политике не утверждены формы первичных документов и налоговых регистров.

В части учета основных средств учетной политикой ООО "Х" предусмотрено начисление амортизации линейным методом.

ООО "Х" находится на общей системе налогообложения и уплачивает следующие налоги: налог на прибыль организаций, налог на добавленную стоимость, налог на имущество организаций, транспортный налог, страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование и является налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц.

В ООО "Х" отсутствует учетная политика для целей налогообложения. Некоторые ее положения нашли отражение в учетной политике, применяемой в организации.

Анализ учетной политики ООО "Х" выявил не полное ее соответствие требованиям законодательства, так как в ней отсутствует утвержденный график документооборота, перечень должностных лиц, имеющих право подписи в первичных учетных документах, а также не нашли отражение следующие вопросы:

- признание приобретенных книг, брошюр и других изданий;
- порядок бухгалтерского учета специального оборудования и специальной одежды;
- размер суточных по командировочным расходам;
- способ распределения и списания расходов на продажу.

Подводя итог вышеизложенному можно сказать, что предприятие функционирует недостаточно эффективно, не уделяется должного внимания системе внутривозвратного расчета.

### **3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В ООО "Х"**

### **3.1. Учет финансового результата от продажи продукции, товаров, работ, услуг**

Главной целью деятельности ООО "Х" является получение прибыли. Финансовый результат, прибыль или убыток, отражает изменение собственного капитала за определенный период времени. Именно конечный финансовый результат деятельности предприятия интересует его собственников.

Прибыль от продажи товаров, продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу [21, с.517].

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных

капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

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

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности. Величина поступления определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем.

Размер выручки определяется:

- по цене продукции (товара, работы, услуги), установленной договором;
- по цене продукции (товара, работы, услуги), по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, услуг) при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.

Выручка от обычных видов деятельности признается в учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки (если оно вытекает из конкретного договора или подтверждено иным соответствующим образом);
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в увеличении экономических выгод организации в результате конкретной операции (при получении оплаты либо отсутствии неопределенности в ее получении);
- право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы в связи с этим доходом могут быть определены.

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

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ,

оказания услуг и др. отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции. В организациях, осуществляющих оптовую торговлю по дебету счета 90 «Продажи» отражается покупная стоимость проданных товаров.

В ООО "Х" к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета:

- 90.1 «Выручка», субсчет предназначен для обобщения информации о выручке;

- 90.2 «Себестоимость продаж», субсчет предназначен для обобщения информации о себестоимости продаж;

- 90.3 «Налог на добавленную стоимость», субсчет предназначен для обобщения информации о суммах НДС, подлежащих к получению от покупателя;

- 90.7 «Расходы на продажу», субсчет предназначен для обобщения информации о коммерческих расходах;

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

Структура счета 90 «Продажи», применяемая в ООО "Х" представлена на рис. 9. (Приложение 7,8).

На субсчетах 90.1, 90.2, 90.3, 90.7 учитываются соответственно поступившая выручка от продажи продукции, себестоимость проданной продукции, расходы на продажу продукции, начисленный НДС.

| Дебет                    | Счет 90 «Продажи» |   | Кредит |
|--------------------------|-------------------|---|--------|
| Сальдо на начало периода | -                 | - |        |

| С кредита счетов     | Содержание хозяйственной операции и сумма (руб.)                            |   | В дебет счетов |
|----------------------|---|---|----------------|
| 41                   | Списана фактическая себестоимость отгруженных товаров<br>66775487,29        | Предъявлены к оплате счета за отгруженные товары<br>81798667,34 | 62             |
| 44                   | Списаны расходы на продажу<br>1222392,13                                    | Убыток от продажи товаров<br>1321022,45                         | 99             |
| 51                   | Списаны расходы на услуги банка<br>13915,43                                 |   |                |
| 68                   | Начислен налог на добавленную стоимость по проданным товарам<br>12477762,80 |   |                |
| 99                   | Прибыль от продажи товаров<br>2630132,14                                    |   |                |
| Обороты за период    | 83119689,79   | 83119689,79   |                |
| Сальдо конец периода | -   | -   |                |

Рис.9. Схема строения счета 90 «Продажи» за 2016 год

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

Записи по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3, 90.7 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2, 90.3, 90.7 и кредитового оборота по субсчету 90.1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90.9), закрываются внутренними записями на субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

ООО "X" получает основную часть прибыли от продажи товаров.

Продажей товаров в ООО "X" занимается отдел продаж. Работники этой службы заключают договоры с покупателями, оформляют документы на товар,

ведут оперативный учет движения товаров на складе, контролируют выполнение договорных обязательств, полноту и своевременность поступления средств от покупателей.

Оптовая отгрузка товаров осуществляется в соответствии с договором купли-продажи, заключаемым между продавцом и покупателем.

Отдел продаж ООО "Х" на основании договора поставки выписывает товарную накладную, где указываются покупатель, наименование товаров, их количество, договорная цена, сумма, стоимость упаковки, оплачиваемой сверх цены на товар.

Все первичные документы на товар передаются в бухгалтерию ООО "Х" для выписки расчетных документов. При отгрузке товаров ООО "Х" выписывает товарную накладную, в которой указывается количество товара, его цена, сумма, сумма НДС и общая сумма с учетом НДС. Кроме перечисленных первичных документов на отгружаемый товар ООО "Х" оформляет счет-фактуру, используемую продавцом и покупателем для исчисления налога на добавленную стоимость. В нем указываются ассортимент, количество, продажная цена.

Счет-фактура является обязательным документом для всех налогоплательщиков НДС и оформляется при совершении операций по реализации товаров, облагаемых и необлагаемых НДС.

Счета-фактуры, составленные продавцом, регистрируются в книге продаж. На основании счета-фактуры ООО "Х" начисляет НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товаров счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета.

Рассмотрим порядок определения финансового результата от продажи товаров в ООО "Х".

В соответствии с договором № 2301/14/ТИП от 01.01.15 г. в октябре 2016 года ООО "Х" отгрузило ОАО «Куриное царство» навигационных приборов на сумму 790741,53 руб., НДС – 142333,47 руб. Согласно счета-фактуры и накладной № 108 от 13.10.15 г. общая сумма к оплате составила 933075,00 руб..

На счетах бухгалтерского учета данные операции отражаются следующими записями:

а) отражена выручка от продажи товаров:

Дебет 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками в руб.»

Кредит 90.1 01 «Выручка» - 933075,00 руб.;

б) начислен налог на добавленную стоимость:

Дебет 90.3 «НДС»

Кредит 68.2 «Расчеты по НДС» - 142333,47 руб.

Данная сумма отражена в книге продаж ;

в) списана покупная стоимость товаров

Дебет 90.2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41.1 «Товары на складе» - 675207,00 руб.;

г) поступили деньги от покупателей за проданные товары на расчетный счет:

Дебет 51 «Расчетный счет»

Кредит 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками в руб.» - 933075,00 руб.

д) выявлен и списан финансовый результат (прибыль) от продажи товаров (933075,00 – 142333,47 – 675207,00 = 115534,53 руб.):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» - 115534,53 руб.

На субсчете 90.7 «Расходы на продажу» в ООО "Х" учитываются затраты по сбыту товаров, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу» и относящиеся к проданным товарам.

В ООО "Х" на счета 44 «Расходы на продажу» учитываются затраты на осуществление торговой деятельности, т.е. издержки обращения. Они включают:

- расходы на перевозку товаров,
- расходы на оплату труда с отчислениями на социальные нужды,
- расходы на аренду,

- расходы на рекламу,
- другие расходы.

Расходы на продажу в конце месяца списываются полностью или частично на счет 90 «Продажи».

По окончании месяца сумма издержек обращения, приходящаяся на реализованные товары, списывается со счета 44 «Расходы на продажу» на счет 90 «Продажи».

В соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации» издержки обращения могут в полном объеме списываться на счет 90 «Продажи».

Вариант учета издержек обращения принимается организацией в учетной политике.

В ООО "Х" издержки обращения в конце месяца в полном объеме списываются финансовый результат, однако в учетной политике организации вариант учета издержек обращения не отражен.

Например, в ООО "Х" за декабрь 2016 года отражена выручка от продажи товаров 4205035,01 руб., в том числе НДС 18% – 641446,02 руб. Покупная цена товаров составила 3144706,47 руб. Расходы на продажу – 108789,21 руб., расходы на банковское обслуживание – 1448,00 руб. .

В декабре 2016 года составлены следующие бухгалтерские записи:

а) отражена выручка от продажи товаров:

Дебет 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками в руб.»

Кредит 90.1 «Выручка» - 4205035,01 руб.;

б) начислен налог на добавленную стоимость:

Дебет 90.3 «НДС»

Кредит 68.2 «Расчеты по НДС» - 641446,02 руб.;

в) списана покупная стоимость товаров:

Дебет 90.2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41 «Товары» - 3144706,47 руб.;

г) списаны коммерческие расходы:

Дебет 90.7 «Расходы на продажу»

Кредит 44 «Расходы на продажу» - 108789,21 руб.;

д) списаны расходы на банковское обслуживание:

Дебет 90.7 «Расходы на продажу»

Кредит 51 «Расчетный счет» - 1448,00 руб.;

е) выявлен и списан финансовый результат (прибыль) от продажи товаров (4205035,01 – 641446,02 – 3144706,47 – 108789,21 – 1448,00 = 308645,31 руб.):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» - 308645,31 руб.

Таким образом, в конце каждого месяца синтетический счет 90 «Продажи» закрывается, его конечное сальдо сводится к нулю. Однако субсчета ежемесячному закрытию не подлежат.

Сведения о выручке, себестоимости проданной продукции (работ, услуг), НДС, акцизах и т. д. отражаются на них накопительно с начала года, т.е. до 31 декабря никаких списаний по субсчетам счета 90 «Продажи» не ведется. Только по окончании отчетного года все субсчета закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль (убыток) от продаж»:

- списывается сумма учтенной с начала года выручки от продажи товаров, продукции (работ, услуг):

Дебет счета 90, субсчет 1 «Выручка»

Кредит счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

- списывается себестоимость проданных в течение отчетного года товаров, продукции (работ, услуг):

Дебет счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит счета 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

- списывается сумма НДС, начисленная в течение года с выручки:

Дебет счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит счета 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»;

- списывается сумма коммерческих и управленческих расходов, начисленных за отчетный год:

Дебет счета 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит счета 90, субсчет 7 «Расходы на продажу», субсчет 8 «Управленческие расходы».

В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 «Продажи» конечного сальдо не имеет.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» имеет целью выявить эффективность (рентабельность) реализации отдельных видов или групп продукции (товаров), выполненных работ и оказанных услуг, а также по формам реализации, регионам и другим параметрам.

Например, в ООО "Х" за 2016 год выручка от продажи товаров составила 81798667,34 руб., в том числе НДС – 12477762,80 руб. себестоимость составила 66775487,29 руб., расходы на продажу – 136307,56 руб.

В конце отчетного года, т.е. 31 декабря 2016 года были сделаны следующие записи (Таблица 15):

Таблица 15

Журнал хозяйственных операций по закрытию субсчетов

к счету 90 «Продажи» в ООО "Х" за 2016 г.

| Содержание хозяйственной операции                                 | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. | Приложение   |
|---|-------------|--------------|-------------|--------------|
| Списана сумма начисленной выручки от продажи товаров              | 90.1        | 90.9         | 81798667,34 | Приложение 8 |
| Списана себестоимость всех проданных в течение 2016 года товаров  | 90.9        | 90.2         | 66775487,29 | Приложение 8 |
| Списана сумма НДС, начисленная в течение года с выручки от продаж | 90.9        | 90.3         | 12477762,80 | Приложение 8 |
| Списаны произведенные в течение года расходы на продажу           | 90.9        | 90.7         | 136307,56   | Приложение 8 |
| Списана прибыль от продаж, полученная в течение года              | 90.9        | 99           | 2630132,14  | Приложение 8 |
| Списан убыток от продаж, полученный в течение года                | 99          | 90.9         | 1321022,45  | Приложение 8 |

Эти сложные цели заставляют вести аналитический учет в нескольких разрезах: первое направление – по видам реализуемой продукции, по группам товаров, по конкретным выполненным работам и оказанным услугам; второе направление – по направлениям реализации; третье – по секторам конкретного

рынка; четвертое – по территориальному признаку и т.п. В аналитическом учете отражаются выручка от реализации; налог на добавленную стоимость и акцизы; себестоимость и результат (прибыль или убыток) от реализации.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» в ООО "Х" ведется по каждому виду проданных товаров.

Из всего выше изложенного можно сделать вывод о том, что учет финансового результата от продажи товаров в ООО "Х" ведется с нарушением законодательства Российской Федерации. В частности, нарушена методология учета расходов, связанных с оплатой услуг банка.

### **3.2. Учет финансового результата от прочей деятельности**

Кроме доходов и расходов от обычных видов деятельности в ООО "Х" возникают прочие поступления и расходы, которые именуются в бухгалтерском учете как прочие доходы и расходы.

Состав прочих доходов и расходов организации регламентируется ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

В соответствии с Планом счетов для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода предусмотрен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы», по дебету которого отражаются прочие расходы и прибыль от прочей деятельности, а по кредиту - прочие доходы и убыток от прочей деятельности организации [22, с.255].

Структура счета 91 «Прочие доходы и расходы» представлена на рис. 3.2. (Приложение 9,10).

В ООО "Х" к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты следующие субсчета:

91.1 «Прочие доходы»;

91.2 «Прочие расходы»;

91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Субсчет 91.1 «Прочие доходы» используется для учета поступлений

активов, признаваемых прочими доходами.

Субсчет 91.2 «Прочие расходы» предназначен для учета прочих расходов и расходов, связанных с выбытием активов.

Субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

| Дебет                    | Счет 91 «Прочие доходы и расходы»                |  | Кредит         |
|--------------------------|--|--|----------------|
| Сальдо на начало периода | -  | -  |                |
| С кредита счетов         | Содержание хозяйственной операции и сумма (руб.) |  | В дебет счетов |
| 51                       | Оплачены пени и штрафы<br>802,51                 | Начислены проценты на остаток денежных средств на счете<br>989654,68 | 51             |
| 76                       | Начислены профсоюзные взносы<br>14892,00         |  |                |
| 99                       | Прибыль от прочей деятельности<br>973960,17      |  |                |
| Обороты за период        | 989654,68  | 989654,68  |                |
| Сальдо конец периода     | -  | -  |                |

Рис. 10 Схема строения счета 91 «Прочие доходы и расходы» за 2016 год

По кредиту счета 91.1 «Прочие доходы» могут отражаться:

- арендные платежи:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- поступления от продажи основных средств, материалов и других активов:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- проценты к получению:

Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 58 «Финансовые вложения», 76

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- штрафы, пени и неустойки за нарушение условий договоров, суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности:

Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- безвозмездно полученные активы:

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;

- курсовые разницы:

Дебет счетов 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В частности, в ООО "Х" по кредиту счета 91.1 «Прочие доходы» учитываются поступившие на расчетный счет проценты, начисленные банком на остаток денежных средств на расчетном счете.

За ноябрь 2016 года согласно Соглашению № 859200072016 от 31.01.14 г. (Приложение 10) сумма начисленных процентов составила 3607,44 руб..

В бухгалтерском учете организации эта операция оформляется проводкой:

Дебет 51 «Расчетный счет»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» - 3607,44 руб. (Приложение 15).

По дебету счета 91.2 «Прочие расходы» учитываются:

- расходы, связанные с обслуживанием сданных в аренду активов:

Кредит счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.;

- расходы, связанные с выбытием основных средств и прочих активов:

Кредит счетов 01 «Основные средства», 69 «расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

- начисленные суммы НДС с арендной платы и с продажи основных средств или иных активов, а также других налогов, начисленных за счет финансовых результатов:

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций:

Кредит счета 51 «Расчетный счет»;

- проценты за пользование кредитом:

Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

- отчисления в оценочные резервы:

Кредит счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

- штрафы, пени и неустойки за нарушение договорных обязательств, возмещение причиненных организацией убытков, суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности:

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году:

Кредит счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- курсовые разницы:

Кредит счетов 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

- суммы уценки активов:

Кредит счетов 10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

В ООО "Х" по дебету счета 91.2 «Прочие расходы» учитываются штрафы и пени в корреспонденции со счетом 51 «Расчетный счет».

Например, в июне 2016 года инкассовым поручением была списана с расчетного счета пеня за просрочку платежа по налогу на добавленную стоимость в размере 2,37 руб. В бухгалтерском учете ООО "Х" эта операция отразилась проводкой:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетный счет» - 2,37 руб. (Приложение 10)

На наш взгляд, данная проводка некорректна, так как не отражает по какому именно налогу перечислена пеня.

Операции по начислению и перечислению пени и штрафных санкций в бюджет необходимо оформлять следующими операциями:

- начислена пеня за просрочку платежа:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 68.2 «Расчеты по НДС» - 2,37 руб.

- перечислена пеня:

Дебет 68.2 «Расчеты по НДС»

Кредит 51 «Расчетный счет» - 2,37 руб.

По кредиту счета 91.2 «Прочие расходы» в ООО "Х" учитываются также профсоюзные взносы, уплачиваемые организацией Белгородской территориальной организации профсоюзов работников торговли.

Уплата профсоюзных взносов отражается в учете ООО "Х" следующими хозяйственными операциями:

а) начислены профсоюзные взносы:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 76.5 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 1400,00 руб.

б) перечислены профсоюзные взносы:

Дебет 76.5 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетный счет» - 1400,00 руб. (Приложение 10)

По кредиту субсчета 91.1 «Прочие доходы» накопительно в течение года отражаются прочие доходы, а по дебету субсчета 91.2 «Прочие расходы» - прочие расходы.

Ежемесячно сопоставлением кредитового оборота субсчета 91.1 «Прочие доходы» и дебетового оборота субсчета 91.2 «Прочие расходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц, которое заключительными оборотами списывается с субсчета 91.9 «Сальдо прочих

доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - прибыль;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91. 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - убыток.

Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

За 2016 год организацией ООО "Х" были получены следующие прочие доходы и расходы (Приложения 10):

а) получены проценты, начисленные на остаток денежных средств:

Дебет 51 «Расчетный счет»

Кредит 91.1 «Прочие доходы» - 989654,68 руб.;

б) оплачены штрафы и пени:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетный счет» - 802,51 руб.;

в) перечислены профсоюзные взносы:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 76.5 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 14892,00 руб.

г) списан финансовый результат (прибыль) от прочей деятельности:

(989654,68 – 802,51 – 14892,00 = 973960,17 руб.)

Дебет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - 973960,17 руб.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» (Приложение 10):

Дебет 91.1 «Прочие доходы»

Кредит 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - 989654,68 руб.;

Дебет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 91.2 «Прочие расходы» - 15694,51 руб.

В ООО "Х" аналитический учет прочих доходов и расходов ведется по видам доходов (расходов).

### **3.3. Учет распределения финансового результата и чистой прибыли**

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) представляет собой сумму финансового результата от обычных видов деятельности, а также сальдо прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Финансовый результат деятельности организации формируется накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде его «свернутого» остатка, отражающего прибыль по кредиту счета либо убыток по дебету счета.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери и расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. При сопоставлении в конце отчетного периода дебетового и кредитового оборотов образуется конечный финансовый результат. В том случае, когда дебетовый оборот превышает кредитовый, организацией получен чистый убыток, в противном случае - чистая прибыль [26, с.282].

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

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода [24, с.514].

В течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности:

Дебет 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - на сумму прибыли или

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90, субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» - на сумму убытка;

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:

Дебет 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки» - на сумму прибыли от прочей деятельности или

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» - на сумму убытка от прочей деятельности;

- потери, доходы и расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами в хозяйственной деятельности.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет налога на прибыль» (ПБУ 18/02) на отдельных субсчетах, открываемых к счету 99, начиная с 01.01.2003 г. должен отражаться условный расход (условный доход) по налогу на прибыль. Он определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующему на отчетную дату [16, с.271].

Начисление условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается бухгалтерской записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Общая схема записей по счету 99 «Прибыли и убытки» в случае возникновения прибыли представлена на рис. 11.

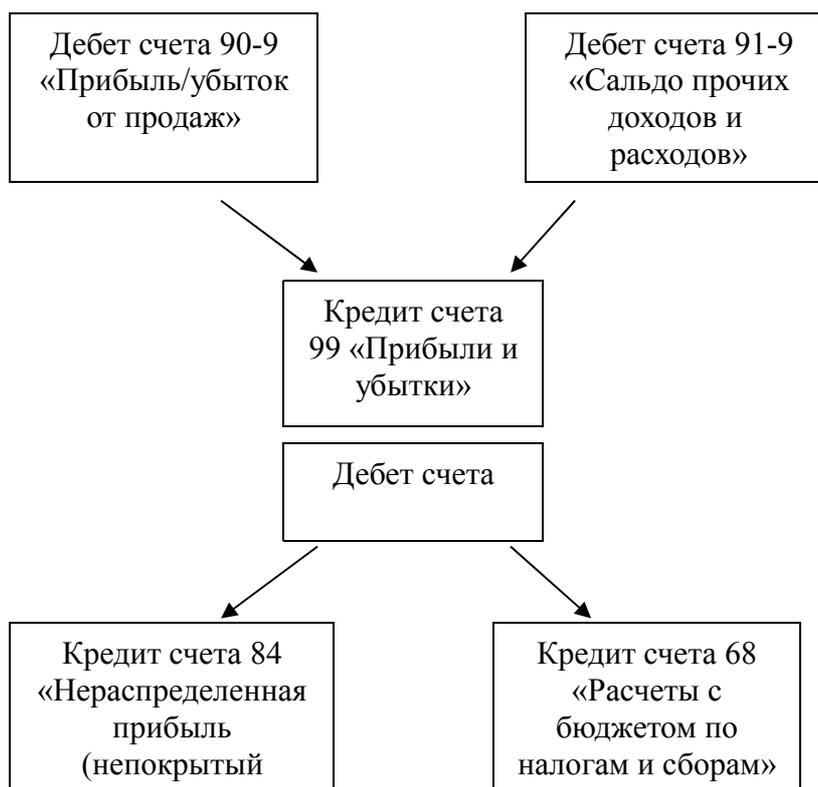


Рис. 11 Схема отражения прибыли на счетах бухгалтерского учета

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается:

- на сумму нераспределенной прибыли:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

- или на сумму непокрытого убытка:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат деятельности ООО "X" за 2016 год сложился в результате получения следующих доходов и осуществления следующих расходов:

|                                    |                   |
|------------------------------------|-------------------|
| - прибыли от основной деятельности | - 2630132,14 руб. |
| - убытка от основной деятельности  | - 1321022,45 руб. |

- прибыли от прочей деятельности - 973960,17 руб.
- начислен условный расход по налогу на прибыль - 624926,40 руб.
- уменьшен условный расход по налогу на прибыль - 168312,43 руб.

На счетах бухгалтерского учета данная ситуация отразилась следующим образом (Приложение 11,12):

а) учтена прибыль от основной деятельности:

Дебет 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж»

Кредит 99.1 «Прибыли и убытки» - 2630132,14 руб.;

б) списан убыток от основной деятельности:

Дебет 99.1 «Прибыли и убытки»

Кредит 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж» - 1321022,45 руб.

в) списана прибыль от прочей деятельности:

Дебет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99.1 «Прибыли и убытки» - 973960,17 руб.;

г) начислен условный расход по налогу на прибыль:

Дебет 99.2.1 «Условный расход по налогу на прибыль»

Кредит 68.4.2 «Расчет налога на прибыль» - 624926,40 руб.;

д) уменьшен условный расход по налогу на прибыль:

Дебет 68.4.2 «Расчет налога на прибыль»

Кредит 99.2.1 «Условный расход по налогу на прибыль» - 168312,43 руб.

е) путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов счета 99 «Прибыли и убытки» получен конечный финансовый результат деятельности организации за 2016 год - прибыль в размере 1826455,89 руб.:

Дебет 99.1 «Прибыли и убытки»

Кредит 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» - 1826455,89 руб.

По окончании отчетного года производится реформация баланса, субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки» закрываются внутренними оборотами по счету (Приложение 20):

Дебет 99.1 «Прибыли и убытки»

Кредит 99.2.1 «Условный расход по налогу на прибыль» - 624926,40 руб.;

Дебет 99.2.2 «Условный доход по налогу на прибыль»

Кредит 99.1 «Прибыли и убытки» - 168312,43 руб.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» организуется таким образом, чтобы обеспечивать формирование необходимых данных для составления отчета о финансовых результатах.

Нераспределенная прибыль – это накопленная сумма чистой прибыли организации, полученная со времени начала деятельности, за вычетом накопленной суммы выплаченных дивидендов [27, с.411].

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Расходование прибыли, оставшейся после уплаты налогов, отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли учитывается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и подразумевает:

- начисление дивидендов учредителям организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 70 «расчеты с персоналом по оплате труда», 75 «Расчеты с учредителями»;

- отчисление средств в резервный фонд организации:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал»;

- покрытие убытков прошлых лет.

В результате деятельности предприятия может быть также получен убыток, который погашается за счет различных источников, что отражается проводками:- на покрытие убытка направлены суммы резервного фонда:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- доведением величины уставного капитала до величины чистых активов

организации (только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации):

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

После отражения указанных операций сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения участников или акционеров организации. В настоящее время в соответствии с Планом счетов текущие расходы не списываются за счет нераспределенной прибыли (они включаются в стоимость активов либо списываются непосредственно или через себестоимость на счета прибылей и убытков), поэтому акционеры имеют возможность точно определить заработанную прибыль.

В ООО "Х" сумма чистой прибыли за 2016 год составила 1826455,89 руб., что было отражено проводкой (Приложение б):

Дебет 99.1 «Прибыли и убытки»

Кредит 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» - 1826455,89 руб.

Распределения прибыли в 2016 году не производилось, поэтому нераспределенная прибыль ООО "Х" на конец 2016 года составила 6412648,09 руб. Значение нераспределенной прибыли существенно для организации. При потреблении прибыль является источником выплаты доходов собственникам и ее наличие способствует привлечению инвестиций в организацию. Нераспределенная прибыль, оставшаяся в распоряжении организации после выплаты доходов, составляет прирост собственного капитала организации за отчетный период, инвестированного в развитие организации.

### **3.4. Раскрытие информации о финансовых результатах в бухгалтерской отчетности организации**

Структура бухгалтерской отчетности определена пунктом 1 статьи 14 Федерального закона от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»,

нормами Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 06.07.1999 г. N 43н и конкретизирована Приказом Минфина Российской Федерации от 02.07.2010 г. N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Информация о финансовых результатах содержится в бухгалтерской отчетности предприятия: в Бухгалтерском балансе — по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», в Отчете о финансовых результатах (Приложение 3).

Отчет о финансовых результатах является составной частью бухгалтерской (финансовой) отчетности и составляется по окончании каждого хозяйственного периода. Он подводит итог результатов работы организации. Эти результаты, в свою очередь, представляют собой основу существования организации и являются важными определяющими факторами ее величины и платежеспособности.

В состав Отчета о финансовых результатах входят следующие строки:

Выручка (строка 2110) - отражается информация о выручке (доходах по обычным видам деятельности), полученной организацией.

Значение строки «Выручка» определяется на основании данных о суммарном кредитовом обороте по субсчету 90-1 «Выручка», уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчету 90-3 «Налог на добавленную стоимость».

Выручка от доходов по обычной деятельности ООО "X" за 2016 год составила 69321 тыс.руб.

По строке 2120 «Себестоимость продаж» в ООО "X" отражается информация о себестоимости проданных товаров. Значение строки определяется на основании данных о суммарном дебетовом обороте по счету 90 субсчету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 41 «Товары».

Себестоимость продаж ООО "X" за 2016 год составила 66775 тыс.руб.

Значение строки 2100 валовая прибыль (убыток) - определяется как разница между показателями строк «Выручка» и «Себестоимость продаж».

Валовая прибыль ООО "Х" = 69321 – 66775 = 2546 тыс.руб.

По строке 2210 «Коммерческие расходы» в ООО "Х" отражаются расходы на продажу, учитываемые на счете 44 «Расходы на продажу».

Значение строки определяется на основании данных о суммарном дебетовом обороте по счету 90 субсчету 90-7 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу».

Коммерческие расходы ООО "Х" за 2016 год составили 1236 тыс.руб.

Значение строки 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» определяется путем вычитания из показателя строки «Валовая прибыль (убыток)» показателей строк «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы».

Прибыль от продаж ООО "Х" за 2016 год составила:

2546 тыс.руб. – 1236 тыс.руб. = 1310 тыс.руб.

В состав прочих включается все доходы и расходы организации, которые не относятся к ее обычному виду деятельности. В этом разделе Отчета о финансовых результатах указываются:

- доходы от участия в других организациях (строка 2310) - показывается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций и являющихся для нее прочими доходами. Значение строки определяется на основании данных о суммарном кредитовом обороте по субсчету 91-1 «Прочие доходы» аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций;

- проценты к получению (строка 2320) - отражается информация о доходах ООО "Х", в виде причитающихся ей процентов. Значение строки определяется на основании данных о кредитовом обороте по субсчету 91-1 «Прочие доходы», аналитический счет учета процентов к получению. ООО "Х" за 2016 год получило доходы в качестве процентов в размере 990 тыс.руб. Однако эта сумма указывается в отчете о финансовых результатах по строке 2340 «Прочие доходы»;

- проценты к уплате (строка 2330) - информация о прочих расходах организации, в виде начисленных к уплате процентов. Значение строки устанавливается на основании данных о суммарном дебетовом обороте по субсчету 91-2 «Прочие расходы», аналитический счет учета процентов, подлежащих уплате организацией;

- прочие доходы (строка 2340). Значение этой строки определяется на основании данных о кредитовом обороте по субсчету 91-1 «Прочие доходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к получению и доходов от участия в уставных капиталах других организаций) за минусом дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» в части НДС.

- прочие расходы (строка 2350). Значение данной строки определяется на основании данных о дебетовом обороте по субсчету 91-2 «Прочие расходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС). В ООО "X" прочие расходы составили 16 тыс.руб.

В строке 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения» отражается бухгалтерская прибыль (убыток) организации. Значение строки определяется путем сложения показателей строк «Прибыль (убыток) от продаж», «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению» и «Прочие доходы» и вычитания из полученной суммы показателей строк «Проценты к уплате» и «Прочие расходы».

В ООО "X" прибыль до налогообложения составила:

$$1310 + 990 - 16 = 2284 \text{ тыс.руб.}$$

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» указывается сумма налога на прибыль, отраженная в налоговой декларации по налогу на прибыль и исчисленная по данным налогового учета.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется

величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету 99 «Прибыль и убытки».

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, отражаемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку).

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

В ООО "Х" текущий налог на прибыль за 2016 год составил 457 тыс.руб.

В подстроке 2421 «в том числе постоянные налоговые обязательства (активы)» приводится информация о сальдо постоянных налоговых обязательств (активов). Значение строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 99 «Прибыли и убытки», (субсчет учета постоянных налоговых обязательств (активов)) и представляет собой сальдо постоянных налоговых активов и постоянных налоговых обязательств, накопленных за отчетный период.

Изменение отложенных налоговых обязательств (строка 2430) -

отражается информация об изменении величины отложенных налоговых обязательств, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Значение строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» за отчетный период (без учета дебетового оборота по счету 77 «Отложенные налоговые обязательства» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»).

Изменение отложенных налоговых активов (строка 2450) - показывается информация об изменении величины отложенных налоговых активов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. Значение строки определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 «Отложенные налоговые активы» за отчетный период (без учета кредитового оборота по счету 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки»).

Так как ООО "Х" относится к субъектам малого предпринимательства, то ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» не применяет.

По строке 2460 «Прочее» приводится информация об иных, не названных выше, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации.

Информация о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) отражается по строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)».

В исследуемой организации чистая прибыль 2016 года составила:

$$2284 - 457 = 1827 \text{ тыс.руб.}$$

Кроме вышеперечисленных строк в Отчете о финансовых результатах имеется Раздел «Справочно», включающий в себя:

- результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода;
- совокупный финансовый результат периода;

- базовая прибыль (убыток) на акцию;
- разводненная прибыль (убыток) на акцию.

Таким образом, отчет о финансовых результатах позволяет определить вид, величину и источники формирования финансового результата на основе перечисления доходов и расходов.

### **3.5. Совершенствование учета финансовых результатов в организации**

По результатам проведенных исследований можно сделать вывод, что учет формирования финансового результата в ООО "X" можно оценить как удовлетворительный и в целом отвечающий требованиям законодательства. Хотя имеется ряд недостатков, устранение которых позволит улучшить состояние учета на данном участке учета.

В ООО "X" нарушена методология учета расходов на услуги банка. Они относятся с кредита счета 51 «Расчетный счет» в дебет счета 90.7 «Расходы на продажу».

Если предприятие открывает расчетный счет в банке и ведет по нему операции, связанные с производственной деятельностью, то плата за открытие этого счета и также плата за ведение расчетно-кассового обслуживания должны включаться в себестоимость товаров, (работ, услуг).

В соответствии с подпунктом 25 пункта 1 статьи 264 Налогового кодекса РФ к прочим расходам налогоплательщика относятся расходы на оплату услуг банков, если такие расходы связаны с производством и (или) реализацией, а в остальных случаях в соответствии с подпунктом 15 пункта 1 статьи 265 НК РФ расходы на услуги банков относятся к внереализационным расходам.

В бухгалтерском учете такие расходы в соответствии с пунктом 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» относятся к прочим. Поэтому их следует списывать непосредственно в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Таким образом, расходы на услуги банка в ООО "X" должны отражаться

проводкой:

Дебет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетный счет».

При этом для целей налогообложения такие расходы должны учитываться как косвенные.

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходы, связанные с оплатой услуг, оказанных банками, признаются прочими расходами и отражаются по строке 2340 Отчета о финансовых результатах «Прочие расходы».

В ходе исследования выявлено несоответствие по строкам Отчета о финансовых результатах, которое вызвано неправильной классификацией прочих доходов.

Так, в отчете о финансовых результатах проценты к получению отражаются по строке 2340 «Прочие доходы», а для их отражения предусмотрена строка 2320 «Проценты к получению».

В целях недопущения в будущем ошибок в ООО "X" рекомендуется открыть следующие субсчета:

- к счету 91.1 «Прочие доходы»:

91.1.1 «Проценты полученные»

91.1.2 «Доходы от прочей реализации»

91.1.3 «Прочие доходы»;

- к счету 91.2 «Прочие расходы»:

91.2.1 «Проценты к уплате»

91.2.2 «Расходы от прочей реализации»

91.2.3 «Расходы на услуги банка»

91.2.4 «Прочие расходы».

Организованный таким образом аналитический учет позволит без ошибок заполнять Отчет о финансовых результатах.

Отчет о финансовых результатах ООО "X" за 2016 год будет иметь следующий вид (Таблица 16):

Таблица 16

## Отчет о финансовых результатах ООО "Х" за 2016 год

| Показатели                 | Код строки | Сумма, руб. |
|----------------------------|------------|-------------|
| Выручка                    | 2110       | 69321       |
| Себестоимость продаж       | 2120       | 66761       |
| Валовая прибыль            | 2100       | 2560        |
| Коммерческие расходы       | 2210       | 1236        |
| Прибыль от продаж          | 2200       | 1324        |
| Проценты к получению       | 2320       | 990         |
| Прочие доходы              | 2340       | -           |
| Прочие расходы             | 2350       | 30          |
| Прибыль до налогообложения | 2300       | 2284        |
| Текущий налог на прибыль   | 2410       | 457         |
| Чистая прибыль (убыток)    | 2400       | 1827        |

Следующим направлением совершенствования бухгалтерского учета в целом и учета финансовых результатов в частности является разработка учетной политики для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

В учетной политике ООО "Х" рекомендуется отразить порядок бухгалтерского учета специального оборудования и специальной одежды, установить размер суточных по командировочным расходам, определить способ распределения и списания расходов на продажу.

Также приложением к учетной политике необходимо утвердить график документооборота, перечень должностных лиц, имеющих право подписи в первичных учетных документах и типовую корреспонденцию счетов по учету хозяйственных операций.

Реализация предложенных мероприятий позволит избежать и своевременно выявлять и устранять ошибки в процессе формирования финансового результата.

Еще одним направлением совершенствования учета финансовых результатов в ООО "Х" является создание резервов предстоящих расходов.

В соответствии с положениями главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ налогоплательщики имеют право

создавать следующие виды резервов:

- резерв по сомнительным долгам;
- резерв на оплату отпусков;
- резерв на ремонт основных средств;
- резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
- резерв под обесценение ценных бумаг.

Решение о создании резервов следует закрепить в учетной политике с указанием порядка создания резервов и методики их расчета.

Создание резервов выгодно в том случае, когда расходы запланированы на конец года, то есть ежемесячно организация может уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму отчислений в создаваемые резервы.

Создавая резервы, налогоплательщик может уменьшить платежи по налогу на прибыль или отсрочить уплату платежей по налогу, то есть с помощью резервов можно оптимизировать налоговую нагрузку организации.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Различные стороны деятельности организаций получают законченную денежную оценку в системе показателей финансовых результатов. Они характеризуют эффект хозяйствования субъекта рыночной экономики.

Учет формирования финансового результата является частью бухгалтерского учета и предназначен для получения необходимой информации для принятия управленческих решений и процессе хозяйственной деятельности.

В дипломной работе была рассмотрена система учета финансовых

результатов деятельности организации в ООО "Х".

Общество с ограниченной ответственностью "НавиБел" образовано 31 июля 2009 года и занимается оптовой торговлей электрическим и электронным производственным оборудованием.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется главным бухгалтером путем компьютерной обработки данных с программы 1С:Предприятие.

Основным источником информации о деятельности ООО "Х" является бухгалтерская отчетность, на основании которой можно судить об основных экономических показателях ООО "Х" по итогам его деятельности за 2014-2016 гг.

В частности, анализ показал, что в 2015 году произошло увеличение выручки от продаж на 38,08%, а себестоимости – на 45,82%, в результате значительно снизилась валовая прибыль – на 43,81%, однако снижение коммерческих расходов на 64,02% положительно повлияло на прибыль от продаж – она увеличилась на 74,28%. Это повлекло за собой рост рентабельности продаж на 26,22%. Чистая прибыль увеличилась в 2,7 раза и составила 1510 тыс.руб.

В 2016 году выручка от продаж уменьшилась на 9,98%, а себестоимость и коммерческие расходы снизились на 9,13% и 15,52% соответственно. В результате прибыль от продаж увеличилась всего на 8%, а чистая прибыль на 20,99%, рентабельность продаж составила 1,89%.

Среднесписочная численность работников в 2015 году выросла на 3 человека, а производительность труда увеличилась на 15,07%, а в 2016 году произошло снижение численности работников на 2 человека и рост производительности труда на 2,4%.

Собственных основных средств организация не имеет. Для осуществления своей деятельности она использует арендованные основные средства.

Материальные затраты организации незначительны, о чем свидетельствует низкое значение материалоемкости и высокий уровень

материалоотдачи.

Отрицательным моментом является превышение среднегодовой суммы кредиторской задолженности над дебиторской задолженностью.

Финансовое состояние организации характеризуется рядом показателей, характеризующих ликвидность баланса, так анализ показал, что в анализируемом периоде все показатели ликвидности находятся в пределах и выше нормативных значений. В то же время ООО "X" имеет сильную зависимость от внешних источников финансирования, о чем свидетельствует низкое значение коэффициента концентрации собственного капитала и высокое значение коэффициентов концентрации заемного капитала и коэффициента финансовой зависимости.

Учет доходов и расходов в ООО "X" ведется в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Информация о доходах и расходах по обычным видам деятельности обобщается на счете 90 «Продажи». Этот счет используется также для формирования накопительных данных к отчету о прибылях и убытках.

В ООО "X" к счету 90 «Продажи» открыты следующие субсчета: 90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.7 «Расходы на продажу», 90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

На счете 90.1 отражается выручка от продажи товаров, на счете 90.2 - покупная стоимость проданных товаров, на счете 90.3 – начисленный НДС, на счете 90.7 – издержки обращения. Сопоставляя дебетовый оборот по субсчетам 90.2, 90.3, 90.7 с кредитовым оборотом по субсчету 90.1 определяется финансовый результат от продаж. Выявленная прибыль или убыток ежемесячно списывается с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Расходы на продажу могут списываться на финансовый результат в полном объеме или частично, в сумме, приходящейся на реализованные товары.

В ООО "X" издержки обращения в конце месяца в полном объеме списываются финансовый результат, однако в учетной политике организации вариант учета издержек обращения не отражен.

Кроме того, в ООО "X" к расходам на продажу относятся расходы на услуги банка, тем самым нарушается методология учета, так как пункт 4 ПБУ 10/99 «Расходы организации» относит эти расходы к прочим, поэтому их следует учитывать на счете 91-2 «Прочие расходы».

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В ООО "X" к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты следующие субсчета: 91.1 «Прочие доходы», 91.2 «Прочие расходы», 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Для учета формирования конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки», по дебету которого отражаются убытки, а по кредиту – прибыли организации.

Учет нераспределенной прибыли ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Чистая прибыль ООО "X" за 2016 год составила 1826455,89 руб., однако ее распределение не производилось. Нераспределенная прибыль организации на конец 2016 года составила 6412648,09 руб.

В бухгалтерской отчетности информация о финансовых результатах содержится в Бухгалтерском балансе — по строке 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и в Отчете о финансовых результатах.

В ходе исследования выявлено несоответствие по строкам Отчета о финансовых результатах, которое вызвано неправильной классификацией прочих доходов и расходов.

В целях недопущения в будущем ошибок в ООО "X" рекомендуется к счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыть следующие субсчета: 91.1.1 «Проценты полученные», 91.1.2 «Доходы от прочей реализации», 91.1.3 «Прочие доходы», 91.2.1 «Проценты к уплате», 91.2.2 «Расходы от прочей реализации», 91.2.3 «Расходы на услуги банка», 91.2.4 «Прочие расходы».

Одним из направлений совершенствования учета финансовых результатов является создание резервов предстоящих расходов, которые позволят оптимизировать налоговую нагрузку организации.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации [Текст] (в ред.от 29.11.14 г. № 382-ФЗ): офиц.текст/ М.: Юрат, -2016. -550 с.- (Кодексы Российской Федерации).
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : фед. закон от 06.12.2011 г. N 402-ФЗ (в ред.от 04.11.14 г. № 344-ФЗ) / Справочная правовая система КонсультантПлюс.
3. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: Приказ Министерства финансов РФ от 02.07.2010 г. N 66н. (в ред.от 04.12.12 г. № 154н) / Справочная правовая система КонсультантПлюс.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. (в ред.от 24.12.10 г. № 186н) / Справочная правовая система КонсультантПлюс.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 6.10.08 г. № 106н (ПБУ 1/2008) (в ред.от 18.12.12 г. № 164н) / Справочная правовая система КонсультантПлюс.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 32н. / Справочная правовая система КонсультантПлюс

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. [Электронный ресурс]: Утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н. / Справочная правовая система КонсультантПлюс.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [Электронный ресурс]: утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.02 № 114н. / Справочная правовая система КонсультантПлюс.

9. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению [Текст]: Утверждены приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94н. / В.Я. Кожин. – М.: Экзамен, 2011. -512 с.

10. Ануфриев В.Е. Учет формирования финансового результата и распределения прибыли организации [Текст] // Бухгалтерский учет, № 10, 2015, Справочная система «КонсультантПлюс».

11. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности [Текст] // Бухгалтерский учет» № 8, 2011, с. 41.

12. Артеменко В.Г. Финансовый анализ [Текст]: учебник / В.Г.Артеменко, М.В. Беллендир. – М.: ДИС, 2011. – 342 с.

13. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет. [Текст]: Учебное пособие / Ю.А.

Бабаев. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2015. - 392 с.

14. Бакаев А.С., Безруких П.С. и др. Бухгалтерский учет. [Текст]: Учебник / Под ред. Безруких П.С..-4-е изд., перераб. и доп.-М.: Бухгалтерский учет, 2011. -514 с.

15. Безруких П. С. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет. 2009. -520 с.

16. Бердникова Г.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]. Учебное пособие / Г.Б. Бердникова. - М.: ИНФРА-М, 2015.

17. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. / И.И. Бочкарева, В.А. Быков и др.; под ред. Я.В. Соколова. -М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2011. – 776 с.

18. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст]: Учеб. пособие / Под ред. проф. В.А. Пипко. – М.: Финансы и статистика, 2011. -544 с.

19. Вещунова Н.Л. Самоучитель по бухгалтерскому и налоговому учету [Текст]: Пособие. – М.: ТК Велби, 2016. -308 с.

20. Грачев А.В. Анализ и управление финансовой устойчивостью предприятия [Текст]: учебное пособие. - М.: Финпресс, 2015. – 188 с.

21. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2014. -754 с.

22. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет. [Текст]: учебник / Е.П. Козлов. - М.: Финансы и статистика, 2015. -465 с.

23. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Учет прочих доходов и расходов [Текст] // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2009, № 3, -с. 63.

24. Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Распределение прибыли организаций [Текст] // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2014, № 4, -с. 51.

25. Ларионов, А.Д., Нечитайло, А.И. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. / А.Д. Ларионов, А.И. Нечитайло. – Проспект, 2014. – 360 с.

26. Любушин Н.П., Лещева В.Б., Дьякова В.Г. Анализ финансово-

экономической деятельности предприятия [Текст]: Учеб. пособие для вузов. / Н.П. Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. -471 с.

27. Макальская, М.Л., Фельдман И.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / М.Л. Макальская, И.А. Фельдман. — М.: Высшее образование, 2016. — 443 с.

28. Маренков Н.Л., Кравцова М.И. Международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и учетной политики российских фирм [Текст] / Л.Н. Маренков, М.И. Кравцова. - М.: Эдитория УРСС, 2015. -584 с.

29. Морозова Ж.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: учебник – Ж.А. Морозова. – М.: Бератор-Пресс, 2016. -204 с.

30. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределение прибыли. [Текст]: Учебное пособие для вузов. –СпБ.: Питер, 2016. -165 с.

31. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: Учебник / В.Ф. Палий. - М.: НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 506 с.

32. Пипко В.А., Бережной В.И., Булавина Л.Н. и др. Бухгалтерский учет (финансовый): учет активов и расчетных операций: учебное пособие [Текст]. – М.: финансы и статистика, 2015. – 416с.

33. Пизенгольц, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 1. Ч. 1. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник/ М. З. Пизенгольц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2014. - 225с.

34. Пошерстник, Н. В. Бухгалтерский учет [Текст]: Учебно-практическое пособие / Н.В. Пошерстник. — СПб.: Питер, 2016. — 416 с.

35. Самохвалова Ю.Н. Отражение в отчетности информации о финансовых результатах деятельности организации [Текст] // Бухгалтерская отчетность организации. 2010. № 1. Справочная система «КонсультантПлюс».

36. Табурчак П.П., Викуленко А.Е., Овчинникова Л.А. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: Учеб. пособие для вузов. – Ростов н/Д: Феникс, 2016.

37. Хахонова Н.Н. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст]: Учебное пособие. – Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2015.

-305 с.

38. Шевелев А.Е., Шевелева Е.В. Бухгалтерский финансовый учет. [Текст]: Учебное пособие / –Ростов н/Д: Феникс, 2011. – 480 с.

39. Шалашова Н. Т., Ярцева Н. М., Краснова Л.П. Бухгалтерский учет [Текст] - М.: Юристъ, 2016 — 354с..

40. Шеремет, А.Д., Суйц, В.П. Аудит [Текст]: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. — 5-е изд., пер. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2016. – 448 с.

41. Финансово-кредитный словарь / Гл. Ред. В.Ф. Гарбузов. Т.2.[Текст] - М.: Финансы и статистика, 2011 - 132с.

42. Хоружий Л.И., Расторгуева Р.Н., Алборов Р.А., Постникова Л.В. Бухгалтерский учет [Текст]- М.: КолосС, 2016 — 122с.

43. Samuel, Hollander Jean-baptiste Say And The Classical Canon In Economics: The British Connection In French Classicism (Routledge Studies in the History of Economics) / Samuel Hollander [Текст]. - Москва: ИЛ, 2015. - 554 с.