

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 ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
заочной формы обучения, группы 06001352
Юрченко Анны Игоревны

Научный руководитель
к.э.н., доцент
Матвийчук Л.Н.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1.УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОЦЕССА ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)	7
1.1. Экономическая сущность понятия «реализации» и «продажи» как объекта бухгалтерского учета.....	7
1.2. Специфика бухгалтерского учета продажи продукции (работ, услуг)	14
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АО «ПЕРВАЯ СБЫТОВАЯ КОМПАНИЯ»	24
2.1. Общая характеристика АО «Первая сбытовая компания»	24
2.2. Анализ финансового состояния общества.....	31
2.3. Характеристика системы бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания».....	41
3. ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОДАЖ В АО «ПЕРВАЯ СБЫТОВАЯ КОМПАНИЯ»	51
3.1. Документальное оформление операций связанных с продажей продукции (работ, услуг).....	51
3.2. Синтетический и аналитический учет продажи продукции (работ, услуг)	57
3.3. Пути совершенствования бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания».....	67
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	71
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	75
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Эффективная деятельность любого предприятия осуществляется именно исходя из результатов работы - прибыли или убытка. Основным источником получения прибыли коммерческого предприятия является продажа продукции, товаров, оказание услуг или выполнение работ. В результате продажи продукции, выполненных работ, оказанных услуг создается возможность из полученной выручки произвести оплату приобретенных имущества, сырья и материалов, рассчитаться с работниками по оплате труда, с бюджетом по налогам и сборам, по платежам во внебюджетные фонды, с банком по кредитам. Продажа продукции, работ и услуг должна обеспечить не только возмещение расходов на производство и сбыт, но и получение прибыли - одного из важнейших источников расширения производства, обновления, модернизации и реконструкции основных средств, увеличения объема выпуска продукции.

Актуальность и значимость рассмотрения учета продажи продукции (товаров, работ, услуг) заключается в том, что результатом деятельности любого производственного предприятия или организации является выпуск готовой продукции, выполнение работ или предоставление услуг. В результате, стоимость готовой продукции, работ, услуг переходит из сферы производства в сферу обращения. Чтобы правильно и своевременно осуществлять учет результатов производственной деятельности предприятие должно выбрать и закрепить в своей учетной политике ряд основополагающих принципов и методов по учету готовой продукции и ее продажи, варианты которых изложены и закреплены в законодательных актах и рекомендациях Министерства Финансов Российской Федерации.

Целью выпускной квалификационной работы является исследования особенностей бухгалтерского учета процесса продажи готовой продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг и разработка мероприятий по совершенствованию данного участка бухгалтерского учета.

Исходя из поставленной цели работы были обозначены следующие задачи:

- исследовать экономическую сущность понятия «продажа» и «реализация»;
- изучить специфику учета продажи продукции (товаров, работ, услуг);
- раскрыть организационно-экономическую характеристику АО «Первая сбытовая компания»;
- дать оценку финансового положения предприятия;
- исследовать порядок организации системы бухгалтерского учета АО «Первая сбытовая компания»;
- изучить первичный учет фактов хозяйственной деятельности, связанных с продажей продукции (работ, услуг);
- исследовать порядок организации и ведения синтетического и аналитического учета продажи продукции (работ, услуг);
- выявить существующие недостатки и ошибки в введении бухгалтерского учета в целом на предприятии и при учете продажи продукции (работ, услуг), в частности;
- разработать предложения по совершенствованию ведения учета в АО «Первая сбытовая компания».

Предметом исследования являются теоретические и методологические аспекты учета продажи продукции (работ, услуг).

Объектом выступает АО «Первая сбытовая компания».

Теоретической и методологической основой проведенного исследования послужили общенаучные приемы анализа и синтеза, дедукции и индукции, системного подхода, а также такие экономические приемы исследования, как наблюдение, группировка, детализация и сравнение, исторический и логический анализ теоретического материала, другие общенаучные и специальные методы и приемы.

При написании выпускной квалификационной работы были использованы практические материалы АО «Первая сбытовая компания», в частности первичные документы по оформлению продажи продукции (работ, услуг), регистры синтетического и аналитического учета, внутренние документы общества, финансовая отчетность.

По структуре выпускная квалификационная работа, включает введение, три главы, заключение, список использованной литературы и приложения.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, поставлена цель и задачи работы, определены предмет и объект исследования.

В первой главе раскрыты учетно-аналитические аспекты продажи продукции (работ, услуг). В том числе раскрыта экономическая сущность понятий «продажа» и «реализация», особенности специфики учета продажи продукции (работ, услуг).

Во второй главе представлена общая характеристика АО «Первая сбытовая компания», раскрыта организационная структура общества, проведен анализ основных результатов деятельности общества в период с 2015г. по 2017г. как объекта исследования. Особое внимание уделено порядку организации бухгалтерского учета в обществе.

В третьей главе на примере практического материала АО «Первая сбытовая компания» раскрыт первичный учет продажи продукции (работ, услуг), организация синтетического и аналитического учета данного участка учета. Предложены пути совершенствования порядка ведения учета в обществе в целом и учета продаж в частности.

В заключении обобщены и сформулированы основные результаты исследования по теме выпускной квалификационной работы.

Работа изложена на 73 страницах компьютерного текста, к работе прилагается 33 документа, список литературы включает 46 источников.

1.УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОЦЕССА ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)

1.1. Экономическая сущность понятия «реализации» и «продажи» как объекта бухгалтерского учета

Целью коммерческого предприятия, является получение прибыль, которая может быть получена в процессе осуществления хозяйственной деятельности. Прибыль (убыток) это конечный финансовый результат деятельности предприятия состоящий из прибыли (убытка) от продажи продукции (товаров, работ, услуг) и прочих доходов уменьшенных на величину расходов.

Продажа продукции (товаров, работ, услуг) это завершающий этап кругооборота хозяйственных средств предприятия. В результате чего готовый продукт деятельности предприятия превращается в денежную форму в возросшем размере, что позволяет осуществить новый оборот хозяйственных средств. Направляя полученные средства на приобретение материально-производственных запасов, перерабатывая их, превращая в готовую продукцию (выполняя работы, оказывая услуги) которая снова реализуется покупателям предприятие получает возможность сохранять непрерывность своей хозяйственной деятельности [27].

Экономической сущности понятия «реализация» и «продажи» уделяется большое внимание многими учеными-экономистами.

Для раскрытия экономической сущности понятия «реализация продукции», прежде всего, необходимо определить, что же представляет собой данный процесс.

Так в Большом экономическом словаре под редакцией А. Н. Азрилияна приводится следующее определение «реализованная продукция - денежное выражение объема продукции, проданной предприятием за определенный период, и оплаченной покупателем» [14, с. 521].

По мнению Пономаренка П.Г. «реализация - процесс продажи готовой продукции, товара или выполненных работ и услуг, передача на возмездной основе материальных ценностей, выполнение работ и оказание услуг с целью извлечения дохода [39, с. 499]

Левкович О.А. уточняет, что операции реализации проходят два этапа: процесс передачи продукции (товара) покупателю и права собственности на нее и процесс оплаты покупателем продукции. Процесс реализации считается завершенным, когда прошли оба этапа [35, с. 63]

Такой же точки зрения придерживается и Клипперт Е.Н., он также считает, что реализация продукции – это завершающая стадия кругооборота средств предприятия. Но дополняет свое определение с юридической точки зрения, оговаривая, что данный процесс осуществляется в соответствии с заключенными договорами контракта или путем свободной реализации через организации торговли, работникам своей организации за наличный расчет, а также в счет оплаты труда по бартеру [34, с. 318].

С юридической точки зрения рассматривает процесс реализации и Ершова И., она считает, что под реализацией понимается передача товаров с переходом права собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, передача результатов выполненных работ, оказание услуг другому лицу [32, с. 64]

В своем учебнике «Экономический анализ», Любушин Н.П. при раскрытии понятия «реализованная продукция», делает акцент на оплату продукции покупателями, с его точки зрения «реализованная продукция – это отгруженная заказчику, принятая им и оплаченная продукция предприятия, денежные средства за которую поступили на расчетный счет поставщика» [36].

В Налоговом Кодексе Российской Федерации, в ст.39 п.1, приводится следующее определение реализации товаров, работ, услуг:

«Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на

возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе» [2].

Специального определения понятия «продажи» бухгалтерское законодательство не содержит. Впервые данное понятие появилось в бухгалтерском учете с введением в действие нового Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций, в раздел VIII «Финансовые результаты», был внесен сч. 90 «Продажи».

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организаций Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;
- работам и услугам промышленного характера;
- работам и услугам непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- товарам;
- услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- услугам связи;

- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации);
- предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это является предметом деятельности организации);
- участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п. [6].

Определение термина «продажи» Инструкцией по применению Плана счетов заключается в установлении перечня хозяйственных операций организаций, квалифицируемых как продажи для целей бухгалтерского учета.

Таким образом, под продажами для целей бухгалтерского учета понимаются являющиеся обычным предметом деятельности организации и направленные на получение доходов хозяйственные операции, предполагающие куплю - продажу (обмен) организацией товаров, выполнение ею работ, оказание организацией услуг, а также предоставление или эксплуатацию прав.

Приведенное определение позволяет выделить два существенных различия между бухгалтерским понятием «продажи» и налоговым – «реализация».

Во-первых, если под продажами понимаются только хозяйственные операции, «связанные с обычными видами деятельности организации», то для квалификации конкретной сделки как реализации товаров, работ или услуг для целей налогового законодательства достаточно самого факта ее совершения, и при этом совершенно не обязательно, чтобы данная сделка была характерной для деятельности организации.

Так, например, для того чтобы сдача в аренду имущества организации отражалась в бухгалтерском учете как продажа, т.е. чтобы суммы арендной платы фиксировались по кредиту счета 90 «Продажи», необходимо, чтобы

аренда являлась одним из направлений деятельности организации. В случае если заключение организацией договора аренды представляет собой единичную сделку, не характерную для ее основной деятельности, доходы в виде получаемой арендной платы будут фиксироваться по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей же налогового законодательства сам факт оказания услуг аренды на возмездной основе (за определенную договором арендную плату) будет квалифицироваться как реализация услуг аренды. (Аренда представляет собой по гражданскому законодательству совершенно самостоятельный вид договоров, согласно нормам Налогового кодекса РФ рассматривается как деятельность по оказанию услуг. Согласно п.5 ст.38 НК РФ услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.)

Во-вторых, в бухгалтерском учете продажи - это хозяйственные операции организации, направленные на получение доходов, т.е. обязательно предполагающие возмездность. Для целей налогообложения возмездность - как характеристика операций, позволяющая признать их реализацией товаров (работ, услуг), - указывается лишь в общем определении данного понятия. Как уже отмечалось, согласно п.1 ст.39 НК РФ в случаях, специально предусмотренных Налоговым кодексом РФ, реализацией могут признаваться также сделки, совершенные на безвозмездной основе [44].

В Гражданском кодексе РФ налоговому понятию реализации товаров и бухгалтерскому - продажи товаров соответствуют сделки, предполагающие факт перехода права собственности на вещное имущество от одной стороны договора к другой. Наиболее характерными примерами таких хозяйственных операций выступают сделки купли - продажи и мены.

Характеризуя указанные термины, российский ученый М.Л. Пятов выделяет два существенных различия «...между бухгалтерским понятием «продажи» и налоговым – «реализация».

1. Если под продажами понимаются только факты хозяйственной жизни, «связанные с обычными видами деятельности организации», то для квалификации конкретной сделки как реализации товаров, работ или услуг для целей налогового законодательства достаточно самого факта ее совершения, и при этом совершенно не обязательно, чтобы данная сделка была характерной для деятельности предприятия...;

2. В бухгалтерском учете продажи – это факты хозяйственной жизни, направленные на получение доходов, т.е. обязательно предполагающие возмездность. Для целей налогообложения возмездность как характеристика факта, позволяющая признать, например реализацию товаров (работ, услуг), указывается лишь в общем определении данного понятия. Согласно п. 1 ст. 39 НК РФ в случаях, специально предусмотренных Налоговым кодексом, реализацией могут признаваться и сделки, совершенные на безвозмездной основе» [40, с. 467 - 468].

Как показали исследования в экономической литературе отсутствует единство мнений в определении сущности рассматриваемых категорий «реализация» и «продажа». При этом можно выделить четыре подхода к их трактовке:

- экономический;
- юридический;
- бухгалтерский;
- смешанный [44].

Сторонниками экономического подхода являются В. Ф. Бабына, Ю.А. Бабаев, В. М. Швецкая и другие. Экономический подход предполагает рассмотрение реализации и продажи как конечной стадии воспроизводственного процесса, характеризующейся превращением готовой продукции в деньги, что позволяет субъекту хозяйствования возобновить цикл производства [18].

Юридический подход определяет указанные категории на базе таких характеристик, как возмездность совершаемых операций и переход права

собственности на передаваемую продукцию, товары, результаты выполненных работ. Такой точки зрения придерживаются А.В. Бугаев, Ю.Ю. Королев, В.П. Астахов [17].

Бухгалтерский подход основывается на трактовке реализации и продажи как совокупности хозяйственных операций, причем перечень указанных операций у разных авторов варьирует от связанных со сбытом и продажей готовой продукции, товаров, работ и услуг до совокупной величины оборотов по операциям продажи или аналогичным хозяйственным операциям и определения финансовых результатов (А. Н. Азрилиян, Б. А. Райзберг, М.А. Вахрушина, О. А. Левкович, П. Г. Пономаренко) [24].

Авторов, которые придерживаются смешанного подхода к определению анализируемых категорий, также можно разделить на две группы. В определениях одних существуют признаки юридического и бухгалтерского подходов (С.Л. Коротаев, Н.В. Семенова, И.А. Сергеева), другие же объединяют экономический и бухгалтерский подходы (Н.М. Малюга, В.В. Евдокимов).

Одна группа авторов разделяют понятия «продажа» и «реализация», присваивая первому юридический признак перехода права собственности, а второму – бухгалтерский (отражение в учете выручки). Другая группа авторов признают реализацию заключительным этапом кругооборота средств и определяют перечень отражаемых в данном случае хозяйственных операций, в частности, возникновение доходов и выявление расходов, связанных с их получением.

Однако общим для всех авторов является отсутствие исчерпывающего определения экономической сущности реализации как объекта бухгалтерского учета, включающего в себя все определяющие признаки, поскольку существующие трактовки либо расплывчаты (это касается авторов, придерживающихся экономического подхода), либо однобоки (что характерно для юридической трактовки), либо представляют собой

перечисление хозяйственных операций, составляющих указанный процесс, а не его вербальное определение.

Кроме того, многие экономисты отождествляют продажу и реализацию, давая указанным категориям одинаковые определения.

На основании проведенного исследования можно сделать вывод о том, что и продажа, и реализация характеризуют возмездное отчуждение активов организации на возмездной основе на основе договоров.

1.2. Специфика бухгалтерского учета продажи продукции (работ, услуг)

С точки зрения экономического содержания хозяйственные операции по продаже продукции отражают объем продаж предприятия, что является одним из основных показателей деятельности предприятия, на основе которого можно судить о динамике его развития. Вместе с тем, выручка предприятия также важна и с точки зрения внутреннего учета связанных показателей, расходов, формирующих себестоимость, а также формирования финансового результата и оценки рентабельности хозяйственной деятельности предприятия. Помимо этого, продажа продукции в стоимостном выражении характеризует конечный результат основной экономической деятельности предприятия, что позволяет судить о степени выполнения им обязательств перед контрагентами и потребителями [16].

В современных условиях объем реализации продукции, отражаемой через размер выручки, является одним из важнейших показателей эффективности экономической деятельности предприятия. По данным бухгалтерского учета продажи продукции определяется рациональность, эффективность, стабильность и перспективы развития хозяйственной деятельности предприятия. Вместе с тем, процесс реализации продукции представляет собой завершение цикла оборота хозяйственных средств предприятия. Это позволяет предприятию продолжить свою хозяйственную

деятельность, используя для этого вырученные от реализации продукции денежные средства, направив их в оборот, выполнив свои коммерческие и налоговые обязательства, а также выплатив заработную плату персоналу и возместив различные производственные, коммерческие и управленческие затраты. Кроме того, можно объективно утверждать, что эффективная организация бухгалтерского учета реализации продукции представляет особую важность для руководства предприятия в контексте принятия взвешенных и обоснованных управленческих решений. Экономическая сущность хозяйственных операций по продаже продукции – выручка от продаж – это основной финансовый ресурс, используемый для осуществления основной экономической деятельности предприятия. Знание величины этого ресурса позволяет принимать обоснованные управленческие решения о погашении задолженности, заключении договоров, основываясь на изучении спроса, а также прогнозировать величину прибыли с учетом результатов анализа расходов организации [19].

В современных условиях каждый субъект хозяйствования выступает как обособленный товаропроизводитель, который действует на условиях юридической и экономической самостоятельности, полного хозяйственного расчета, самофинансирования и самокупаемости. Каждый хозяйствующий субъект должен определить отрасль и сферу деятельности, целевой рынок, сформировать товарный ассортимент, который он будет производить и продавать потребителям, с учетом заданной цены и фиксировать выручку от реализации, чтобы впоследствии выявить прибыль или убыток принесла хозяйственная деятельность. Продажа продукции, работ или услуг в современных условиях для каждого субъекта хозяйствования является фундаментальной основой его экономической деятельности. При этом основной целью коммерческих предприятий является получение максимально возможного дохода от продажи продукции, выполнения работ или оказания услуг в результате осуществления своей деятельности.

Все вышесказанное подтверждает, что учет продажи товаров (работ, услуг) в системе организации бухгалтерского учета на предприятиях занимает особое место. Поэтому перед учетом процесса продаж стоят достаточно важные задачи.

Так можно выделить следующие задачи, предъявляемые к бухгалтерскому учету и контролю продажи продукции, товаров (работ, услуг):

- своевременное документальное оформление первичных учетных документов в процессе продажи;
- правильное заполнение счетов-фактур, книги продаж в целях усиления контроля за определением сумм налога на добавленную стоимость;
- объективное отражение хозяйственных операций по продаже продукции, товаров, работ, услуг в регистрах бухгалтерского учета;
- обеспечение контроля за соблюдением договоров по продаже продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг по их видам, количеству, каналам (направлениям);
- контроль за своевременностью поступления выручки;
- контроль за применением договорных цен;
- выявление финансовых результатов от продажи продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг на сторону (другим организациям) [23].

Кроме того, одной из важнейших задач в учете процесса продажи продукции, товаров (работ, услуг) является правильно выбранный способ оценки готовой продукции (товаров, работ, услуг) подходящий для конкретного предприятия. Порядок отражения в бухгалтерском учете операций по продаже товаров зависит от способа их оценки.

В бухгалтерском учете применяются следующие виды оценки готовой продукции: производственная себестоимость, которая включает все производственные затраты на выработку готовой продукции; полная себестоимость, которая состоит из производственной себестоимости с

добавлением коммерческих расходов (расходов, связанных с реализацией, рекламой и др., не возмещаемых покупателями); по договорным ценам предприятия; по розничным ценам – ценам на товары, реализуемые через розничную торговую сеть. Они состоят из договорной цены и торговой добавки, которая идет на покрытие издержек обращения и образование дохода торговых организаций [37].

Согласно Инструкции по применению плана счетов учет готовой продукции осуществляется на счетах 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция» одним из способов:

- по фактической производственной себестоимости (без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- по учетным ценам (нормативная и плановая себестоимость) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Выбранный способ учета готовой продукции закрепляется в учетной политике предприятия. При первом способе затраты списываются в соответствии с фактически понесенными расходами на производство продукции по итогам месяца. В соответствии с этим делается запись:

Дт сч. 43 «Готовая продукция»

Кт сч. 20 «Основное производство» (23, 29) – оприходована готовая продукция на складе по фактической себестоимости.

После того, как предприятие реализовало продукцию, ее стоимость должна быть списана со счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Продажи».

Синтетический счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции. Аналитический учет по счету 43 «Готовая продукция» ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

При втором варианте учета, выпущенная из производства готовая продукция, отражается на сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по фактической производственной себестоимости:

Дт сч. 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Кт сч. 20 «Основное производство» (23, 29).

По кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число отчетного периода определяют отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции, сданных работ и оказанных услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Экономия, т.е. превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической, сторнируется по кредиту счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и дебету счета 90 «Продажи». Перерасход, т.е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью.

Ежемесячно счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет. Аналитический учет по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» организуется, как правило, по видам выпускаемой продукции или по структурным подразделениям организации [38].

При формировании учетной политики организации следует указать избранный способ оценки товаров, а также способ признания учтенных расходов в себестоимости проданных за отчетный период товаров в качестве расходов по обычным видам деятельности (полностью или с учетом корректировок на сумму транспортных расходов, относящихся к стоимости остатка нереализованных на конец отчетного периода товаров).

В рабочем плане счетов должны быть указаны счета бухгалтерского учета, которые используются для учета реализуемых товарно-материальных ценностей, а также готовой продукции, товаров, работ и услуг.

Важным моментом в учете продаж, является признание выручки в бухгалтерском учете.

В соответствии с разделом IV «Признание доходов», в п. 12. ПБУ 9/99 «Доходы организации», выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

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

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены [9].

Согласно ПБУ 9/99 «доходами организации 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)» [9]. Не признаются доходами поступившие от других юридических и физических лиц суммы: НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента; предоплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; залога, если договором предусмотрена передача заложенного

имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставляемого заемщику.

В зависимости от своего характера, условия получения и направления деятельности организации доходы организации подразделяются на: доходы от обычных видов деятельности; прочие поступления.

Доходы от обычных видов деятельности – это выручка от продажи продукции, товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

К прочим доходам коммерческих организаций относят доходы от участия в уставных капиталах других предприятий, полученные проценты, поступления арендных платежей, активы, полученные безвозмездно, положительные курсовые разницы, полученные штрафы и т.п.

Выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, относимых к обычным видам деятельности, принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и/или величине дебиторской задолженности. Такой подход отражает базовое основание для учета реализации продукции. Величина поступления денежных средств и/или дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем. Если цена не предусмотрена в договоре, то исходной является цена, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции. Организация самостоятельно принимает решение об отнесении хозяйственных операций к обычным или прочим видам деятельности. При этом должно соблюдаться условие, согласно которому основную часть прибыли организации получают от продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг, относимых к обычным видам деятельности [20].

Хозяйственная операция может считаться продажей продукции, если она соответствует следующим критериям: организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора, сумма

выручки может быть определена. Это означает, что в документах должны содержаться все необходимые показатели для определения цены либо по договору, либо по ГК РФ, имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация уже получила оплату либо отсутствует неопределенность в отношении ее получения, право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана). Из этого следует, что при перемещении продукции, товаров, сырья и т.д. между различными подразделениями одной организации выручка или доход возникнуть не могут, расходы, связанные с какой-то конкретной операцией, могут быть определены. Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из условий, в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка [29].

Хозяйственные операции по реализации продукции подлежат учету в том отчетном периоде, когда произошел переход права собственности к покупателю. По этой причине вполне вероятно возникновение некоторой разницы между доходами от продажи и наличными деньгами, которые были получены в результате реализации продукции за конкретный отчетный период. Значение бухгалтерского учета реализации продукции продиктовано фундаментальным значением данных хозяйственных операций в основной экономической деятельности предприятия, поскольку для каждого предприятия реализация продукции является итогом его внутрихозяйственных процессов. Следовательно, реализация продукции, сопровождаемая фактическим переходом стоимости этой продукции из сферы производства в сферу обращения, означает фактическую стоимостную оценку результатов производственной деятельности предприятия. Поскольку предприятия должны стремиться обеспечивать потребителей качественной продукцией, необходимо, чтобы возможные и поддерживаемые темпы роста

объемов производимой и реализуемой продукции не снижали ее качества [26].

Для целей бухгалтерского учета применяется ряд измерительных показателей, на основе которых отражаются операции по реализации продукции:

- натуральные показатели – отражают количество, объем, вес и другие характеристики реализованной готовой продукции в соответствии с ее физическими свойствами, например, килограммы, единицы, метры и т.д.;
- условно-натуральные показатели – отражают реализацию готовой продукции в виде обобщающих показателей по однородной продукции, например, условные единицы, кубометры и т.п.;
- стоимостные показатели – используются в качестве общих показателей продукции для ведения аналитического и синтетического учета [29].

Для учетной деятельности наибольшее значение имеют стоимостные показатели, которые включают в себя стоимость выпущенной продукции, выручку от продаж и стоимость товарной продукции за отчетный период. Кроме того, для бухгалтерского учета реализации продукции важна разработка ее номенклатуры, т.е. полного продукта, которую выпускает предприятие, что является важным и необходимым условием для соблюдения норм и планового выпуска продукции в ассортиментном разрезе и выполнения графика согласно заключенным договорам на поставку продукции.

В бухгалтерском учете учет доходов и расходов, полученных от обычных видов деятельности, ведется на активно-пассивном счете 90 «Продажи». Синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет, в балансе не отражается. Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др.

Учет прочих доходов и расходов ведется на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы» [42].

Продажа продукции осуществляется согласно заключенным с покупателями договорам или посредством розничной торговли. Отгрузка продукции со склада производится на основании договоров с покупателями и оформляется товарными накладными или товарно-транспортными накладными. Также в бухгалтерии в зависимости от условий договора выписывают счет-фактуру, счет на оплату.

Таким образом, проведенные исследования показали, что процесс продажи является достаточно важным учетным разделом бухгалтерского учета. В процессе учета необходимо правильно формировать производственную стоимость готовой продукции (работ, услуг), закрепив в учетной политике выбранный метод оценки и учета. Вторым важным моментом является момент признания выручки в бухгалтерском учете, его также надо закрепить в учетной политике, указав критерий отнесения доходов и расходов к обычным видам деятельности и к прочим доходам и расходам.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АО «ПЕРВАЯ СБЫТОВАЯ КОМПАНИЯ»

2.1. Общая характеристика АО «Первая сбытовая компания»

АО «Первая сбытовая компания» - независимая энергосбытовая компания, предоставляющая промышленным и сельхозпредприятиям возможность приобретения электроэнергии непосредственно с торговой площадки ОРЭМ.

Осуществление своей деятельности компания начала с 30 декабря 2003 года. Начиная с мая 2004 года, она стала участником сектора свободной торговли оптового рынка электроэнергии (ОРЭ).

Согласно данным учредительных документов ООО «Первая сбытовая компания», 12 августа 2009 года изменило форму собственности с общества с ограниченной ответственностью на открытое акционерное общество.

В связи с принятием Закона № 99-ФЗ, которым внесены изменения в главу 4 Гражданского кодекса РФ, юридические лица должны вносить изменения в свое наименование и из открытых акционерных обществ (ОАО) стать акционерными обществами (АО) либо публичными акционерными обществами (ПАО). Общим собранием ОАО «Первая сбытовая компания» было принято решение об изменении формы собственности и 3 июля 2015 года открытое акционерное общество «Первая сбытовая компания» изменило форму собственности и было зарегистрировано как акционерное общество.

АО «Первая сбытовая компания» находится по адресу: 308000, Россия, г. Белгород, ул. Князя Трубецкого, д. 37.

В соответствии с Уставом основными целями АО «Первая сбытовая компания» является:

- получение Обществом прибыли;
- обеспечение надежного и качественного энергоснабжения потребителей.

Для получения прибыли Общество вправе осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законодательством Российской Федерации, в том числе:

- торговля электроэнергией (продажа электроэнергии пользователю, контроль над подачей электроэнергии и пропускной способностью);
- оказание услуг в сфере энергосбережения, энергоэффективности, а также оказание энергосервисных услуг;
- оказание консалтинговых и иных услуг, связанных с реализацией электрической энергии юридическим и физическим лицам;
- организация и осуществление оперативного контроля установленных режимов потребления электроэнергии и мощности;
- организация, эксплуатация и ремонт расчетных приборов и систем учета электроэнергии;
- обслуживание средств коммерческого учета;
- обеспечение эксплуатации энергетического оборудования в соответствии с действующими нормативными требованиями, проведение своевременного и качественного ремонта энергетического оборудования, технического перевооружения и реконструкции энергетических объектов;
- обеспечение единого технологического процесса производства передачи и распределения электрической энергии, регулирование энергопотребления в нормальном режиме и при возникновении аварийных ситуаций;
- организация договорной работы и подключение (отключение) абонентов к (от) сети;
- оказание услуг по техническому обслуживанию систем энергоснабжения зданий и сооружений включая действующие энергоустановки;
- осуществление претензионно - исковой деятельности;
- совершенствование энергосбытовой технологии и другие виды деятельности (Приложение1).

В 2005-2006 гг. компания стала победителем ежегодной премии АО «АТС» в номинации «Наиболее эффективная торговая стратегия среди компаний - потребителей электроэнергии». Но главным достижением Общества является постоянно повышающееся качество услуг. Здесь работает команда профессионалов, знающих своё дело.

Главная и отличительная особенность энергосбытовой компании в работе с потребителями - прозрачная процедура формирования конечной цены на электроэнергию и мощность. Клиенты оплачивают только энергосбытовую надбавку, величина которой устанавливается по соглашению сторон. Стоимость электроэнергии (мощности), поставляемой АО «Первая сбытовая компания», полностью транслирует цену ОРЭМ с учетом покупки/продажи на рынке на сутки вперед (РСВ) и конкурентном отборе мощности (КОМ).

Основным условием для выхода потребителя на ОРЭМ является наличие у него автоматизированной информационно-измерительной системы коммерческого учета электроэнергии (АИИС КУЭ), представляющей собой комплекс технических, программных и организационных решений, позволяющих потребителю вести четкий учет потребления электроэнергии. Учитывая это, АО «Первая сбытовая компания» осуществляет монтаж и регистрацию таких систем в ОАО «Администратор торговой системы».

АО «Первая сбытовая компания» позволяет предприятиям внедрить энергосберегающие технологии и оборудование, снизив энергоемкость производства и усовершенствовать систему учета электроэнергии. При этом гарантируется высокое качество оказываемых услуг, полная прозрачность процедуры формирования конечной цены на электроэнергию и мощность и наиболее выгодные условия сотрудничества [46].

АО «Первая сбытовая компания» оказывает комплекс услуг по созданию и модернизации автоматизированных информационно-измерительных систем коммерческого учета электроэнергии (АИИС КУЭ):

- предпроектное обследование объектов;

- разработка технической документации;
- разработка и внесение в Госреестр методики измерений;
- экспертиза документации в НП «Совет рынка»;
- закупка и поставка необходимого оборудования для создания АИИС КУЭ;
- выполнение всех монтажных и пусконаладочных работ;
- запуск АИИС КУЭ в опытную эксплуатацию;
- сдача АИИС КУЭ в промышленную эксплуатацию;
- гарантийное и постгарантийное обслуживание;
- установление соответствия АИИС КУЭ техническим требованиям оптового рынка электроэнергии, получение акта соответствия.

Руководство текущей деятельностью Общества осуществляется единоличным исполнительным органом – Генеральным директором. Генеральный директор подотчетен Общему собранию акционеров и Совету директоров Общества.

К компетенции Генерального директора относятся все вопросы руководства текущей деятельностью Общества, за исключением вопросов, отнесенных к компетенции Общего собрания акционеров и Совета директоров.

В частности Генеральный директор:

- обеспечивает получение Обществом прибыли;
- обеспечивает осуществление Обществом уставной деятельности в соответствии с целями деятельности, своевременно получает специальные разрешения (лицензии) необходимые на осуществление отдельных видов деятельности;
- организует ведение бухгалтерского учета и отчетности в Обществе;
- издает приказы, утверждает инструкции и иные внутренние документы;
- утверждает организационную структуру Общества, штатное

расписание и должностные оклады работников компании;

- решает иные вопросы текущей деятельности Общества.

В подчинении генерального директора находится заместитель директора по экономике и финансам, начальник отдела АИИС КУЭ, директор по развитию, помощник генерального директора по персоналу и общим вопросам, советник генерального директора по корпоративным вопросам, юрисконсульт.

Организационная структура АО «Первая сбытовая компания», представлена в Приложении 2.

Анализ основных результатов деятельности АО «Первая сбытовая компания», представлен в таблице 1. Источниками информации для проведения анализа послужили данные бухгалтерского баланса за 2015 – 2017 годы, отчета о финансовых результатах, Пояснения к бухгалтерскому балансу, сведения о среднесписочной численности работников за 2015 – 2017 годы (Приложение 7 - 17). Расчет коэффициентов производился с использованием методов экономического анализа [28, 31].

Таблица 1

Анализ экономических показателей деятельности АО «Первая сбытовая компания» за 2015 – 2017 гг.

Наименования показателей	Годы			Отклонение			
	2015г.	2016г.	2017г.	Абсолютное (+,-)		Относительное	
				2015г от 2014г	2016г от 2015г	2015г от 2014г %	2016г. от 2015г, %
Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг.(тыс.руб)	2369799	2139788	2065296	-230011	-74492	90%	97%
Себестоимость продаж, тыс. руб.	2341412	2121093	2044915	-220319	-76178	91%	96%
Прибыль (убыток) от продаж тыс.руб.	5229	1596	3114	-3633	1518	31%	195%

Продолжение таблицы 1

Чистая прибыль (убыток) отчётного периода, тыс. руб.	10678	6469	10688	-4209	4219	61%	165%
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	1238	501	327	-737	-174	40%	65%
Среднегодовая сумма дебиторской задолженности, тыс.руб.	51864	80770	98406	28906	17636	156%	122%
Среднегодовая сумма кредиторской задолженности, тыс. руб.	105140	112607	119179	7467	6572	107%	106%
Среднесписочная численность работников, чел.	14	13	12	-1	-1	93%	92%
Материальные затраты, тыс. руб.	1422	627	830	-795	203	44%	132%
Производительность труда, руб.	169271,36	164599,08	172108,00	-4672,28	7508,92	97%	105%
Материалоотдача, руб.	1666,5	3412,7	2488,3	1746,2	-924,4	205%	73%
Материалоёмкость, руб.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-	-
Фондоотдача, руб.	1914,2	4271,0	6315,9	2356,8	2044,9	223%	148%
Фондоёмкость, руб.	0,00	0,00	0,00	0,0	0,0	-	-
Уровень рентабельности, %	0,5%	0,3%	0,5%	- 0,2%	0%	60%	167%
Рентабельность продаж, %	0,2%	0,1%	0,2%	- 0,1%	0,2%	50%	200%

Анализ экономических показателей АО «Первая сбытовая компания» позволяет дать положительную оценку деятельности общества в течении всего исследуемого периода.

Осуществление основного вида деятельности позволяет обществу получать по итогам работы прибыль как на начало анализируемого периода так и на конец. Прибыль от продажи по итогам 2017 года составила 3 114 тыс. руб., что почти в два раза превышает показатель предыдущего года, но в

то же время на 40% ниже прибыли полученной от продажи продукции (работ, услуг) в 2015г.

За счет превышения прочих доходов над прочими расходами в 2017г. чистая прибыль АО «Первая сбытовая компания» увеличилась по сравнению с 2016г. на 65% и составила 10 688 тыс.руб., что сопоставимо с чистой прибылью 2015 года.

Анализ дебиторской и кредиторской задолженности свидетельствуют о превышении темпов роста дебиторской задолженности над кредиторской в течении всего исследуемого периода. В то же время в абсолютных величинах кредиторская задолженность превышает дебиторскую, с одной стороны это можно рассматривать как положительную тенденцию, так как собственные средства извлеченные из оборота меньше заемных средств. Но с другой стороны зависимость от привлеченных источников снижает финансовую устойчивость общества [43].

Сокращение среднесписочной численности, позволило АО «Первая сбытовая компания», увеличить производительность труда в 2017г. на 5%.

Несмотря на тенденцию снижения среднегодовой стоимости основных средств в течении 2015 – 2017 гг., что свидетельствует о замедлении процесса обновления основных средств, эффективность их использования растет, в частности коэффициент фондоотдачи в 2017г. увеличился по сравнению с предыдущим годом на 48,0%.

То же самое можно отметить и в отношении эффективности использования материальных затрат, несмотря на снижения коэффициента материалоотдачи в 2017г. по сравнению с 2016г., его значение превышает показатель 2015г.

Коэффициенты фондоемкости и материалоемкости достаточно низкие, более десятитысячной доли, поэтому не приведены в таблице, так как погрешность при анализе применялась в пределах десятых долей процента.

Продукция АО «Первая сбытовая компания», рентабельна, показатель рентабельности продаж находится в пределах от 0,1% до 0,2%. Уровень

рентабельности в 2015г. и в 2017г. составлял 0,5%, в 2016г., уровень рентабельности снижался до 0,3%.

Таким образом, изучение организационной структуры АО «Первая сбытовая компания» и ее экономических результатов показали, что общество осуществляет свою деятельность в соответствии с Уставом. Возглавляет общество генеральный директор. В обществе разработаны и утверждены все необходимые для осуществления деятельности системные документы.

Оценивая результаты работы общества в исследуемом периоде можно отметить, что в целом их можно признать удовлетворительными, несмотря на трудности, возникшие в 2016г., когда основные показатели снизились, в 2017г. общество смогло восстановить свои позиции и достичь результатов 2015г. На протяжении 2015 – 2017 гг. результатами деятельности была как прибыль от продаж, так и чистая прибыль. Продукция общества рентабельна и пользуется спросом.

2.2. Анализ финансового состояния общества

Финансовое состояние предприятие характеризуется совокупностью показателей, отражающих процесс формирования и использования его финансовых ресурсов. Назначением финансового анализа является оценка финансовых результатов и финансового состояния предприятия.

Анализ финансового состояния позволяет оценить его финансовую устойчивость, ликвидность платежеспособность, выявить изменения показателей финансового состояния, дать оценку количественным и качественным изменениям финансового состояния предприятия [15].

Информационной базой финансового анализа являются данные бухгалтерской отчетности, в первую очередь - Бухгалтерский баланс и Отчет о финансовых результатах.

Финансовая устойчивость предприятия характеризуется относительными и абсолютными коэффициентами.

Анализ начинается с проверки обеспеченности запасов и затрат источниками формирования. Соотношение стоимости материальных оборотных средств и величин собственных и заемных источников их формирования определяет финансовую устойчивость предприятия.

Различают типы финансовой устойчивости:

- абсолютная устойчивость - излишек источников формирования запасов и затрат; встречается крайне редко.
- нормальная - запасы и затраты обеспечиваются суммой собственных средств
- неустойчивое состояние - запасы и затраты обеспечиваются за счет собственных и заемных средств
- кризисное состояние - запасы и затраты не обеспечиваются источниками формирования, предприятие находится на грани банкротства [21, 25].

На основании данных бухгалтерского баланса АО «Первая сбытовая компания», в таблице 2, проведен анализ обеспеченности запасов и затрат источниками их формирования (Приложение 7, 13).

По всем трем вариантам расчета на последний день анализируемого периода (31.12.2017) наблюдается покрытие собственными оборотными средствами имеющихся у организации запасов, поэтому финансовое положение по данному признаку можно характеризовать как абсолютно устойчивое. При этом, следует отметить, что все три показателя покрытия собственными оборотными средствами запасов за анализируемый период значительно улучшили свои значения.

Таблица 2

Анализ финансовой устойчивости по величине излишка (недостатка) собственных оборотных средств АО «Первая сбытовая компания»

Показатель собственных оборотных средств (СОС)	Значение показателя			Излишек (недостаток)		
	на 31.12.2015	на 31.12.2016	на 31.12.2017	на 31.12.2015	на 31.12.2016	на 31.12.2017
Запасы	223	248	227	-	-	-
СОС ₁ (рассчитан без учета долгосрочных и краткосрочных пассивов)	- 846	- 135	6 011	-1 069	-383	+5 784
СОС ₂ (рассчитан с учетом долгосрочных пассивов)	- 835	- 112	6 026	-1 059	-359	+5 799
СОС ₃ (рассчитанные с учетом как долгосрочных пассивов, так и краткосрочной задолженности по кредитам и займам)	- 835	- 112	6 026	-1 059	-359	+5 799

Относительные показатели финансовой устойчивости характеризуют степень зависимости предприятия от внешних инвесторов и кредиторов. Владельцы предприятия заинтересованы в оптимизации собственного капитала и в минимизации заемных средств в общем объеме финансовых источников. Кредиторы оценивают финансовую устойчивость заемщика по величине собственного капитала и вероятности предотвращения банкротства [45].

Финансовая устойчивость оценивается с помощью системы финансовых коэффициентов [30]. В таблице 3 проведен анализ относительных показателей финансовой устойчивости АО «Первая сбытовая компания» за 2015 – 2017 годы. Расчет коэффициентов производился на основании информации содержащейся в бухгалтерском балансе общества за 2015 – 2017 гг. (Приложение 7, 13).

Таблица 3

Основные показатели финансовой устойчивости АО «Первая сбытовая компания» за 2015 – 2017 годы

Показатель	Значение показателя			Изменение показателя	Нормативное значение
	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	(гр.4-гр.2)	
1	2	3	4	5	6
Собственный капитал	533	1029	7013	6480	-
Внеоборотные активы	1379	1164	1002	-377	-
Собственный оборотный капитал	-846	-135	6011	6857	-
Заемный капитал	109911	116085	122918	13007	-
в т.ч. долгосрочный заемный капитал	10	24	15	5	-
краткосрочный заемный капитал	109901	116061	122903	13002	-
Оборотные активы	109065	115950	128929	19864	-
Запасы	223	248	227	4	-
Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	47793	15107	32385	-15408	-
Валюта баланса	110444	117114	129931	109065	-
1. Коэффициент автономии	0,00	0,01	0,05	0,05	не менее 0,5 (оптимальное 0,6-0,7).
2. Коэффициент финансового левериджа	206,21	112,81	17,53	-188,68	1 и менее (оптимальное 0,43-0,67).
3. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами	-0,01	0,00	0,05	0,06	не менее 0,1.

Продолжение таблицы 3

4. Индекс постоянного актива	2,59	1,13	0,14	-2,44	
5. Коэффициент покрытия инвестиций	0,00	0,01	0,05	0,05	0,75 и более.
6. Коэффициент маневренности собственного капитала	-1,59	-0,13	0,86	2,44	0,05 и более.
7. Коэффициент мобильности имущества	0,99	0,99	0,99	0,00	Характеризует отраслевую специфику организации.
8. Коэффициент мобильности оборотных средств	0,44	0,13	0,25	-0,19	-
9. Коэффициент обеспеченности запасов	-3,79	-0,54	26,48	30,27	-
10. Коэффициент краткосрочной задолженности	1,00	1,00	1,00	0,00	-

Коэффициент автономии организации на 31.12.2017 составил 0,05. Полученное значение говорит о недостаточной доле собственного капитала в общем капитале организации. Тем не менее, наблюдается незначительная тенденция роста, так за рассматриваемый период (31.12.14–31.12.17) коэффициент автономии увеличился на 0,05п.

Значение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на 31.12.2017 составило 0,05п. За три года произошло значительное увеличение коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами – на 0,06п. Однако коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами в течение всего рассматриваемого периода не укладывался в нормативное значение. Общество испытывает недостаток собственных средств для финансирования оборотных активов.

Значение коэффициента покрытия инвестиций по состоянию на 31.12.2017 значительно ниже нормативного значения (доля собственного

капитала и долгосрочных обязательств в общей сумме капитала организации составляет 5,0%). В течение анализируемого периода можно наблюдать рост коэффициента покрытия инвестиций.

Рост коэффициента маневренности в 2017 г. показывает эффективность структуры активов предприятия и возможную гибкость в использовании собственных оборотных средств.

На 31 декабря 2017 г. коэффициент обеспеченности материальных запасов равнялся 26,48. В 2017г., по сравнению с предыдущими периодами значение коэффициента значительно увеличилось. Что свидетельствует о достаточности собственных оборотных средств для формирования запасов, что в свою очередь характеризует кредитоспособность и финансовую устойчивость АО «Первая сбытовая компания».

По коэффициенту краткосрочной задолженности видно, что величина краткосрочной кредиторской задолженности организации значительно превосходит величину долгосрочной задолженности. При этом за три последних года доля долгосрочной задолженности фактически не изменилась.

Кроме приведенных выше коэффициентов, финансовую устойчивость предприятия отражает ликвидность его активов в сравнении с обязательствами по срокам погашения: коэффициент текущей ликвидности, коэффициент быстрой ликвидности и коэффициент абсолютной ликвидности [22].

В таблице 4 проведен расчет коэффициентов ликвидности АО «Первая сбытовая компания» за 2015 – 2017 годы.

На протяжении всего исследуемого периода, большинство коэффициентов ликвидности соответствует рекомендуемым значениям. Исключением является коэффициент текущей ликвидности значение которого, в течение 2015 – 2017гг. составляет от 1,0 до 1,05 (в 2017г.) при норме 2.

Расчет коэффициентов ликвидности АО «Первая сбытовая компания»
за 2015 – 2017 годы

Показатель ликвидности	Значение показателя			Изменение показателя (гр.4 - гр.2)	Рекомендованное значение
	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017		
1	2	3	4	5	6
Денежные средства	47793	15107	32386	-15407	-
Финансовые вложения	0	0	0		-
Дебиторская задолженность	60979	100561	96251	-51328	-
Оборотные средства	109065	115950	128929	19864	-
Краткосрочные обязательства	109464	115749	122608	13144	-
1. Коэффициент текущей (общей) ликвидности	1,00	1,00	1,05	0,05	2 и более.
2. Коэффициент быстрой (промежуточной) ликвидности	1,00	1,00	1,05	0,05	1 и более.
3. Коэффициент абсолютной ликвидности	0,44	0,13	0,26	-0,18	0,2 и более.

Для коэффициента быстрой ликвидности нормативным значением является 1 и более. В АО «Первая сбытовая компания» данный коэффициент в 2015 – 2017гг. соответствует норме. Это свидетельствует о достаточности ликвидных активов (т. е. наличности и других активов, которые можно легко обратить в денежные средства) для погашения краткосрочной кредиторской задолженности. Практически в течение всего анализируемого периода коэффициент быстрой ликвидности сохранял нормативное значение.

Третий из коэффициентов, характеризующий способность организации погасить всю или часть краткосрочной задолженности за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений, имеет значение,

соответствующее допустимому в частности на конец 2017г., его значение составило - 0,26. В тоже время за три последних года коэффициент абсолютной ликвидности снизился на – 0,18п.

В заключении необходимо проверить бухгалтерский баланс на соответствие условиям ликвидности

Ликвидность баланса - определяется как степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежную форму соответствует сроку погашения обязательств. Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени их ликвидности и расположенных в порядке убывания ликвидности, с обязательствами по пассиву, сгруппированными по срокам их погашения и расположенными в порядке возрастания сроков. Активы предприятия разделяются на группы:

A1 - наиболее ликвидные активы - денежные средства и краткосрочные финансовые вложения;

A2 - быстрореализуемые активы - дебиторская задолженность со сроком погашения до 12 месяцев и прочие оборотные активы;

A3 - медленно реализуемые активы – запасы, расходы будущих периодов, т.е. сырье, материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары отгруженные, прочие запасы и затраты;

A4 - труднореализуемые активы - основные средства и иные внеоборотные активы (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, долгосрочные финансовые вложения).

Пассивы группируются:

П1 - наиболее срочные обязательства - кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам, по оплате труда, по социальному страхованию и обеспечению, перед бюджетом, авансы полученные, прочие краткосрочные пассивы;

П2 - краткосрочные пассивы - краткосрочные кредиты и заемные средства;

П3 - долгосрочные пассивы - долгосрочные кредиты и займы;

П4 - постоянные пассивы - капитал и резервы (уставный, добавочный, резервный капитал, целевые финансирования, нераспределенная прибыль, доходы будущих периодов, резервы предстоящих расходов и платежей [13].

Баланс считается ликвидным если: $A1 \geq П1$, $A2 \geq П2$, $A3 \geq П3$, $A4 \leq П4$

Четвертое неравенство носит балансирующий характер и его выполнение свидетельствует о наличии у предприятия собственных оборотных средств. Сравнение $A1$ и $A2$ с $П1$ и $П2$ показывает текущую ликвидность, т.е. платежеспособность в ближайшей перспективе, а $A3$ о $П3$ - перспективную ликвидность, т.е. прогноз платежеспособности. Результаты анализа ликвидности баланса сводятся в таблицу.

В таблице 5 представлены активы АО «Первая сбытовая компания», сгруппированные по степени ликвидности и пассивы, сгруппированные по степени срочности погашения и постоянные пассивы, т.е. собственные источники компании. Анализ проводился на основании данных бухгалтерского баланса за 2017 год (Приложение 13).

Таблица 5

Анализ соотношения активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения АО «Первая сбытовая компания» за 2017г.

Активы по степени ликвидности	На конец 2017г тыс. руб.	Норм. соотношение	Пассивы по сроку погашения	На конец 2017г тыс. руб.	Излишек/недостаток платеж. средств тыс. руб., (гр.2 - гр.6)
1	2	4	5	6	8
А1. Высоколиквидные активы	32 385	\geq	П1. Наиболее срочные обязательства	122 608	-90 223
А2. Быстрореализуемые активы	96 251	\geq	П2. Среднесрочные обязательства	295	+95 956
А3. Медленно реализуемые активы	293	\geq	П3. Долгосрочные обязательства	15	+278
А4. Труднореализуемые активы	1 002	\leq	П4. Постоянные пассивы	7 013	-6 011

Из четырех соотношений, характеризующих соотношение активов по степени ликвидности и обязательств по сроку погашения, выполняются все, кроме одного. У АО «Первая сбытовая компания» недостаточно денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (высоколиквидных активов) для погашения наиболее срочных обязательств (разница составляет 90 223 тыс. руб.). В соответствии с принципами оптимальной структуры активов по степени ликвидности, краткосрочной дебиторской задолженности должно быть достаточно для покрытия среднесрочных обязательств (П2). В данном случае краткосрочная дебиторская задолженность полностью покрывает среднесрочные обязательства компании.

Проведенный анализ финансового состояния АО «Первая сбытовая компания» показал, что в течении 2015 – 2016 года, общество испытывало определенные финансовые трудности. Так анализ абсолютных показателей финансовой отчетности свидетельствует, что общество в этом периоде находилось в кризисном состоянии так как испытывало недостаток всех видов источников для формирования запасов. Однако на конец 2017г. за счет роста собственных оборотных средств финансовое состояние АО «Первая сбытовая компания» является абсолютно устойчивым.

Однако, на протяжении всего исследуемого периода общество испытывает зависимость от внешних кредиторов. Большинство относительных коэффициентов финансовой устойчивости не соответствует рекомендуемым значениям. Удельный вес собственных источников в валюте баланса на конец 2017г., составляет всего лишь 5,0% (коэффициент автономии – 0,05). Заемные средства на конец 2017 г. превышают собственные более чем в 17 раз. В то же время, следует отметить тенденцию к улучшению значения данных показателей по сравнению с предыдущими периодами.

Вместе с тем общество характеризуется достаточностью собственных оборотных средств для формирования запасов, что в свою очередь характеризует кредитоспособность и финансовую устойчивость. Значение

коэффициентов ликвидности подтверждает сделанные выводы, большинство из них соответствуют нормативным значениям.

Таким образом, на конец 2017г. АО «Первая сбытовая компания», характеризуется абсолютно устойчивым финансовым состоянием, является кредитоспособным и платежеспособным. Однако значение коэффициента автономии свидетельствует о сильной зависимости общества от заемных источников, необходимо разработать соответствующие управленческие решения связанные с восстановлением финансовой независимости, в первую очередь за счет роста собственных источников.

2.3. Характеристика системы бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания»

В соответствии с Уставом Общества, ответственность за организацию бухгалтерского учета несет генеральный директор. Он же отвечает за структуру бухгалтерской службы и ее состав.

Ведение бухгалтерского учета в Обществе осуществляется финансовым отделом, который непосредственно подчиняется заместителю директора по экономике и финансам АО «Первая сбытовая компания» (Приложение 2).

В состав финансового отдела, входит главный бухгалтер и экономист 2-й категории.

В Обществе большое внимание уделяется качеству отбора кандидатов при приеме на работу в Общество, предъявляются высокие требования, в т.ч. к уровню образования.

Главный бухгалтер компании должен иметь высшее финансовое или экономическое образование и опыт работы более пяти лет в отрасли электроэнергетики.

На должность экономиста 2-й категории назначается лицо, имеющее высшее профессиональное образование и стаж работы не менее 3-х лет.

Главный бухгалтер и экономист 2-й категории назначается и освобождается от должности приказом генерального директора. Подчиняется экономист 2-й категории непосредственно главному бухгалтеру. В случае отсутствия экономиста 2-й категории (отпуск, болезнь, командировки и пр.), главный бухгалтер назначает ответственного за выполнение его должностных обязанностей.

Аттестация экономиста 2-й категории и проверка его знаний проводится раз в три года.

В АО «Первая сбытовая компания» разработаны и утверждены должностные инструкции главного бухгалтера и экономиста 2-й категории. Работники финансового отдела осуществляют свою деятельность в соответствии с данными инструкциями и Положением о финансовом отделе (Приложение 3).

Главным бухгалтером АО «Первая сбытовая компания» разработана и приказом генерального директора №22 от 31.12.2016г. утверждена учетная политика, которая применяется при организации бухгалтерского и налогового учета (Приложение 4, 5).

Положение об учетной политике содержит два раздела. В первом разделе «Организационно – технические аспекты учетной политики» представлены принципы организации бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания», перечислены формы первичных документов и правила осуществления документооборота, представлен рабочий план счетов, порядок проведения инвентаризации.

Во втором разделе «Методические аспекты учетной политики» раскрыты способы отражения в учете активов, обязательств и порядок отражения хозяйственных операций [8].

В частности в п.2.6 «Способы учета доходов, текущих затрат и расходов» раскрыты общие подходы к учету доходов и расходов, представлен перечень доходов и расходов по обычным видам деятельности, прочие доходы и расходы, доходы и расходы будущих периодов, способы

учета финансовых вложений, а также порядок расчетов по налогу на прибыль и другие аспекты.

Согласно, учетной политики АО «Первая сбытовая компания» подразделяет доходы на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются поступления, связанные с оказанием услуг.

Доходами от обычных видов деятельности Общества признаются:

- доходы от оптовой торговли электрической энергией.

К прочим доходам относятся все доходы, не связанные с реализацией работ и услуг по обычным видам деятельности. Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Доходы Общества в соответствии с принципом начисления признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления денежных средств, связанных с этими фактами.

Доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, а также предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи, признаются доходами будущих периодов.

Общество подразделяет расходы на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с профильными видами деятельности. Расходы по обычным видам деятельности формируются из затрат, связанных с производством (себестоимость услуг) и коммерческих расходов, которые относятся к доходам от реализации прочих работ и услуг «промышленного» характера.

Расходы по обычным видам формируются на счете 20 «Основное производство». Сальдо счета 20, на конец отчетного периода относится в полном объеме в дебет счета 41 «Электроэнергия». Затем списание со счета 41 производится в полном объеме в дебет счета 90.2.1 «Себестоимость продаж электрической энергии».

К прочим расходам относятся все расходы, не связанные с реализацией работ и услуг по обычным видам деятельности.

Расходы признаются Обществом в двух случаях:

- когда имеется уверенность в том, что осуществление затрат является причиной извлечения соответствующего дохода. Затраты могут быть признаны расходом непосредственно (в случае реализации услуг, работ, признания управленческих или коммерческих расходов) или через выбытие активов, для создания которых Общество ранее осуществляло эти затраты (основные средства, материально-производственные запасы, собственная продукция и т. д.). Тогда в учете признаются расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы (выбытие прочих активов, отличных от продукции);

- когда осуществление затрат не может быть непосредственно соотнесено с каким-то доходом или становится очевидным, что предполагаемый по соответствующим затратам доход получен не будет. Тогда в учете признаются прочие расходы (например, оплата процентов по кредитам, расходы по консервации основных средств и т.д.) - убытки. Расходы также признаются в случае возникновения обязательства без факта поступления имущества.

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

Счет 44 «Коммерческие расходы» используется для учета коммерческих расходов, обеспечивающих функционирование Общества. Информация об общехозяйственных расходах формируется в разрезе статей и элементов затрат. Сальдо счета 44 на конец отчетного периода относится в полном объеме в дебет счета 90.2.2 «Себестоимость прочей реализации».

В учетной политике АО «Первая сбытовая компания» отражено, что выручка признается в бухгалтерском учете по методу «отгрузки» при соблюдении условий признания выручки в соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 «Доходы организации, по работам (услугам) долгосрочного характера выручка признается исходя из условий договора либо по мере выполнения отдельных этапов работ (услуг), либо по мере полного завершения выполнения работ (оказания услуг).

В качестве прочих доходов Общество признает доходы по самостоятельным хозяйственным операциям, не являющимся предметом ее деятельности, но осуществленным с целью получения данных доходов, а именно:

- доходы, связанные с продажей активов Общества, отличных от денежных средств, продукции, товаров:
 - доходы от реализации основных средств;
 - доходы от реализации нематериальных активов;
 - доходы от реализации материалов и запасов;
 - доходы от реализации прочих активов;
 - доходы, получаемые по отдельным самостоятельным договорам:
 - доходы от сдачи имущества в аренду;
 - доходы от владения ценными бумагами;
 - доходы от участия в уставных капиталах других организаций; прибыль, полученная в результате совместной деятельности;
 - проценты за пользование денежными средствами Общества;
- прочие доходы.

В качестве *прочих* Общество признает доходы, не связанные с процессами производства и обращения, как правило, они не оформляются отдельными самостоятельными договорами и при этом нельзя выявить действия, специально направленные на их извлечение. К таким доходам относятся доходы от поступления штрафов и пени, возмещения понесенных Обществом убытков, безвозмездного получения имущества, списания не востребовавшейся кредиторской

задолженности, формирования курсовых разниц и т. п. Такие доходы являются не периодическими, а разовыми.

Признание дохода от продажи продукции и иного имущества осуществляется Обществом в момент перехода права собственности на данное имущество к покупателю. Момент перехода права собственности определяется в соответствии с условиями заключенных договоров. Как правило, переход права собственности от продавца к покупателю осуществляется в момент отгрузки продукции, если иное не установлено договором.

В качестве прочих расходов Общество признает:

- расходы, связанные с извлечением прочих доходов:

расходы по доходному выбытию имущества (мена, продажа, передача в качестве вклада в уставный капитал);

- расходы по выполнению возмездных договоров, не относящихся к категории сделок по обычным видам деятельности;

- данные расходы могут быть как разовыми (остаточная стоимость выбывающего амортизируемого имущества, стоимость материалов и т. п.), так и периодическими (уплата прямых налогов - на имущество, и др.);

- расходы, являющиеся результатом целенаправленных действий (операций), обусловленных производственной или хозяйственной необходимостью, но не сопровождающиеся соответствующими доходами, как периодические (расходы по консервации основных средств, уплата процентов по кредитам и займам), так и разовые (связанные с участием в уставных капиталах других организаций, по аннулированию производственных заказов, по формированию оценочных резервов и т.п.).

• расходы, являющиеся побочным результатом хозяйственных операций, по которым не было действий, предпринятых специально для их осуществления (курсовые разницы);

• расходы, выявленные в случае, когда предпринятые действия привели не к ожидаемому или даже к противоположному ожидаемому результату - убытку (уплаченные штрафы, пени, неустойки, списанная безнадежная

дебиторская задолженность);

- благотворительные и социальные расходы [10].

Кроме того, прочие доходы и расходы признаются Обществом по результатам проводимых инвентаризаций:

- в процессе принятия к учету излишков имущества соответствующая сумма зачисляется на счет доходов в оценке по рыночной стоимости излишнего имущества;

- в процессе списания недостачи имущества сверх норм естественной убыли при условии, что виновные лица не установлены или судом отказано во взыскании с них убытка, соответствующая сумма зачисляется на счет расходов в оценке по фактической стоимости недостающего имущества.

Стоимость излишнего имущества определяется как стоимость последнего по времени приобретения аналогичного имущества с учетом фактического износа объектов, выявленных в качестве излишков. В случае отсутствия фактов приобретения аналогичного имущества и невозможности обоснованного определения их стоимости текущая стоимость излишнего имущества определяется на основании отчета независимого эксперта (оценщика).

Нормы естественной убыли для целей бухгалтерского учета утверждаются распоряжением Руководителя Общества или уполномоченных им лиц в пределах показателей, установленных нормативными документами Федеральных органов исполнительной власти.

К прочим доходам относятся поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т. п.):

- страховое возмещение;
- покрытие убытков от чрезвычайных событий (пожаров, аварий, и др.);
- ликвидационная стоимость непригодного имущества;
- прочие чрезвычайные доходы.

В составе прочих расходов Общество отражает расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности

(стихийного бедствия, землетрясения, наводнения, пожара, аварии, национализации имущества и т. п.), например: выплаты за ущерб, нанесенный окружающей среде, списание остаточной стоимости утраченных или не пригодных для восстановления объектов основных средств, стоимости утраченных или испорченных материалов и товаров и т. п.

В п. 2.10 «Учет расчетов по налогу на прибыль» раскрыт порядок расчета и учета налога на прибыль.

Формирование в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль устанавливаются в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Текущим налогом на прибыль признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Величина текущего налога на прибыль определяется на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете в соответствии с п. 20 и 21 ПБУ 18/02.

Разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшегося в результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством РФ о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц [33].

Отражение налога на прибыль в бухгалтерском учете общества ведется с использованием счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 68.04. «Налог на прибыль» с использованием подсчетов 68.04.1. «Расчеты с бюджетом» и 68.04.2. «Расчет налога на прибыль».

В бухгалтерском учете операции связанные с отражением налога на прибыль отражаются проводками:

1. Отражается условный расход (доход) по налогу на прибыль, равный прибыли до налогообложения по данным бухгалтерского учета, умноженной на ставку налога на прибыль:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68.04.2. «Расчет налога на прибыль»

2. Отражается уменьшение (или начисление) ОНО:

Дебет 77 «Отложенные налоговые обязательства»

Кредит 68.04.2. «Расчет налога на прибыль» - уменьшено ОНО;

Или

Дебет 68.04.2. «Расчет налога на прибыль»

Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства - начислено ОНО».

3. Начисляется налог на прибыль с постоянной разницы:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68.04.2. «Расчет налога на прибыль».

4. Начислен налог на прибыль:

Дебет 68.04.2. «Расчет налога на прибыль»

Кредит 68.04.1. «Расчеты с бюджетом»

Общество представляет заинтересованным пользователям бухгалтерскую отчетность, отражающую состояние его активов и обязательств, доходов и расходов, в составе и порядке, предусмотренном Законом о бухгалтерском учете.

Промежуточная бухгалтерская отчетность Общества составляется в течение 30 дней по окончании квартала, годовая – в течение 90 дней по окончании года [5, 7].

Годовая бухгалтерская отчетность АО «Первая сбытовая компания» включает:

- Бухгалтерский баланс;
- Отчет о финансовых результатах;
- Отчет об изменениях капитала;
- Отчет о движении денежных средств;

- Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

- Аудиторское заключение (Приложение 7 - 14).

Достоверность данных, содержащихся в годовой отчетности, в соответствии с Уставом, должна быть подтверждена аудитором.

Аудиторскую проверку годовой бухгалтерской отчетности АО «Первая сбытовая компания» осуществляет ООО «Конс - Аудит». Аудит включает проведение аудиторских процедур, направленных на получение аудиторских доказательств, подтверждающих числовые показатели в годовой бухгалтерской отчетности и раскрытие в ней информации.

По итогам аудиторской проверки годовой бухгалтерской отчетности АО «Первая сбытовая компания» за 2016 год, аудитор вынес положительное аудиторское заключение. По мнению аудитора бухгалтерская отчетность за 2016г. достоверно отражает во всех существенных отношениях финансовое положение АО «Первая сбытовая компания», финансовые результаты его деятельности и движение денежных средств в соответствии с российскими правилами составления бухгалтерской отчетности (Приложение 12).

Годовая бухгалтерская отчетность утверждается решением годового Общего собрания акционеров Общества. После утверждения годовой бухгалтерской отчетности она размещается на официальном сайте компании и является доступной для всех заинтересованных пользователей.

Таким образом, изучение порядка организации бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания» показало, что бухгалтерский учет осуществляется финансовым отделом, состоящим с главного бухгалтера и экономиста 2-й категории, которые выполняют свои обязанности в соответствии с утвержденными инструкциями. В Обществе утверждена учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, разработан и утвержден рабочий план счетов.

3. ПОРЯДОК ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОДАЖ В АО «ПЕРВАЯ СБЫТОВАЯ КОМПАНИЯ»

3.1. Документальное оформление операций связанных с продажей продукции (работ, услуг)

В соответствии со ст. 9 п.1, Федерального закона «О бухгалтерском учете» (№ 402 - ФЗ) «каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом» [3]. Этой же статьей запрещается принятие к учету документов, которыми были оформлены операции, не осуществляющиеся на предприятии.

В п.2, ст. 9 «Первичные учетные документы», перечислены обязательные реквизиты, которые должны быть заполнены в первичных документах при принятии их к учету. Такими реквизитами являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за ее оформление, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за оформление свершившегося события;
- 7) подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц [3].

Как правило первичный учет ведется с использованием типовых форм документов, утвержденных постановлениями Правительства РФ, Госкомстата России и другими ведомствами. В то же время, п.4, ст.9, Федерального закона «О бухгалтерском учете», разрешается руководителю, по представлению главного бухгалтера при необходимости, утверждать

формы первичных документов для оформления совершаемых фактов хозяйственной деятельности. При этом, во-первых, разработанные и утвержденные на предприятии документы должны содержать все перечисленные в п.2, ст.9 ФЗ №402-ФЗ, обязательные реквизиты, во-вторых, прилагаться к Учетной политике предприятия.

В АО «Первая сбытовая компания», применяются как типовые формы документов, так и разработанные и утвержденные, непосредственно на предприятии. В качестве типовых форм документов, которыми оформляются операции связанные с продажей продукции (работ, услуг), являются:

- товарная накладная, унифицированная форма № ТОРГ – 12, утвержденная постановлением Госкомстата России от 25.12.96 № 132 (Приложение 29);

- счет-фактура, форма которого приводится в Приложении №1 к Постановлению Правительства РФ от 26.12.2011г. (в редакции от 19 августа 2017г.) (Приложение 25, 27).

Так как объектом продажи в АО «Первая сбытовая компания», являются не только товарно-материальные ценности, но и электроэнергия, то ее продажа оформляется Актом приема-передачи, форма которого разработана и утверждена на предприятии (Приложение 26).

Товарную накладную составляет уполномоченное лицо. Этот документ необходим как для продавца, так и для покупателя: для продавца, как подтверждение списания продукции, а для покупателя – доказательство поступления товаров. Торговая накладная составляется в двух экземплярах и должна содержать пять подписей. От продавца данный документ подписывается: директором, главным бухгалтером и ответственным за отгрузку и отправку товара.

От покупателя требуется две подписи:

- подпись в строчке «Груз получил грузополучатель» - подписывается официальное доверенное лицо покупателя.

- подпись в строчке «Груз принял» подписывается материально-доверенное лицо, которое фактически принимает товар. В этом пункте также записываются сведения о доверенности за транспортировку груза.

Условно товарную накладную можно разделить на три части:

- реквизиты сторон;
- расчетная часть;
- итоговая часть.

В первой части заполняются обязательны реквизиты продавца и покупателя (наименование покупателя и продавца, их юридический адрес и банковские реквизиты, основание отгрузки товара).

Расчётная часть в виде таблицы, в которой, указывают номер и дату составления накладной. В строках заполняется наименование, сорт, номенклатурный номер, вид упаковки, число товаров (в одной упаковке или общее число тары), единицы измерения (их название и код ОКЕИ), масса и цена груза, сумма с учетом НДС и без него.

В строчке «Итого» подсчитывают общие значения каждой колонки на отдельных страницах, если накладная составлена на нескольких страницах. В строчке «Всего по накладной» отражается общая сумма на которую отгружен товар, по всем страницам накладной.

В итоговой части указывают: сколько листов у товарной накладной и общее количество отгруженных товаров, в том числе общее количество мест, массу груза, кто допустил отгрузку (его должность, подпись и ФИО), кто совершил поставку (подпись, ФИО и должность), если отгрузка осуществлялась по доверенности, то дату и номер выдачи доверенности, кто принял груз, какой грузополучатель получил его, дату накладной.

В завершение ставиться печать организации-продавца.

В АО «Первая сбытовая компания», товарные накладные выписываются в отделе по работе с потребителями.

Пример 1. Согласно товарной накладной №1 от 22.09.2017г. АО «Первая сбытовая компания», осуществила отгрузку ООО «Агрохолдинг Ивнянский» блока питания 12В/1000мА iRZ (Приложение 29).

В первой части товарной накладной отражены реквизиты АО «Первая сбытовая компания», как продавца товара и ООО «Агрохолдинг Ивнянский» как покупателя.

В расчетной части указано наименования товара - блок питания 12В/1000мА iRZ, его номенклатурный номер 1245, единицы измерения (штуки), количество – 1 шт., цена за единицу – 408,25 руб., ставка НДС – 18%, сумма НДС – 73,49 руб. и общая сумма с учетом НДС – 481,74 руб.

Накладная составлена на одном листе, о чем сделана соответствующая запись.

Товарная накладная со стороны продавца подписана заместителем генерального директора по экономике и финансам, главным бухгалтером и директором по развитию.

Со стороны покупателя инженером-энергетиком, который получал груз по доверенности №АХИ 207 – 011101 от 21.09.2017г. Так как уполномоченное лицо со стороны покупателя получил груз и принял его, то в накладной он поставил подпись в обеих строчках (Приложение 28, 29).

Если товаром является потребляемая электроэнергия, то в АО «Первая сбытовая компания» составляется Акт приема-передачи товара. Форма которого разработана и утверждена непосредственно в компании. Акт, согласно законодательству, содержит все обязательные реквизиты.

Пример 2. Факт получения электроэнергии ТСН «Родничок - 2» от АО «Первая сбытовая компания» оформлен Актом приема-передачи товара. Так согласно Акту приема-передачи товара №164 от 31 июля 2017 г. ТСН «Родничок», была потреблена электроэнергия в количестве 2 500,00 кВт.ч. на сумму 5 550,85 руб., НДС – 999,15 руб. на общую сумму – 6550,00 руб.

В Акте указано, что претензий по количеству и качеству товара покупатель не имеет.

Акт подписан уполномоченными лицами со стороны продавца и покупателя и поставлены печать участников товарообменной операции (Приложение 26).

Следует отметить, что и товарная накладная и акт составляются на основании договоров, которые подписываются между покупателем и продавцом.

В АО «Первая сбытовая компания», применяются различные виды договоров, в зависимости от осуществляемых операций: договор энергоснабжения, договор на оказание услуг, договор купли-продажи и другие виды договоров разрешенные Гражданским Кодексом РФ (Приложения 24, 32) [1].

Пример 3. Поставка электроэнергии ТСН «Родничок - 2», АО «Первая сбытовая компания», осуществляется на основании Договора энергоснабжения № 16/15 заключенного 03 июня 2015г. Согласно, данного договора АО «Первая сбытовая компания» осуществляет продажу электрической энергии ТСН «Родничок». В договоре прописаны права и обязанности продавца и покупателя, ответственность сторон. Отличительной особенностью такого договора является отражение в договоре таких пунктов как «Учет электроэнергии и контроль электропотребления», «Расчеты за электроэнергию», данный пункт содержит формулу расчета стоимости за электроэнергию. Договор содержит ряд приложений таких как:

Приложение № 1 «Плановые объемы электроэнергии»;

Приложение № 2 «Акт разграничения балансовой принадлежности и ответственности сторон за эксплуатацию электроустановок»;

Приложение № 3а «Перечень точек поставки электрической энергии и мощности»;

Приложение № 3б «Ведомость расчетных электросчетчиков для целей коммерческого учета по точкам поставки».

В договоре отражаются реквизиты сторон, подписи генерального директора АО «Первая сбытовая компания» и председателя ТСН «Родничок - 2», печати сторон (Приложение 24).

В рамках подписанных договоров АО «Первая сбытовая компания», в сроки указанные в договорах предъявляет покупателям счета – фактур.

Счет - фактура – это документ строго установленного образца, который выписывается продавцом покупателю после отпуска товара, выполнения работ или оказания услуг в двух экземплярах и служит основанием для принятия к вычету или возмещению налога на добавленную стоимость. В соответствии со ст.169 НК РФ налогоплательщик обязан составлять счета-факторы и вести на их основе журналы учета полученных и выставленных счетов – фактур, книги покупок и продаж.

При получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщик составляет счет – фактуру и регистрирует ее в книге продаж.

Счет-фактура предъявляется потребителю не позже 5 дней после отгрузки товарно-материальных ценностей или окончания расчетного периода.

Выставленные счета - фактур должны содержать следующую обязательную информацию:

- наименований и реквизитов обоих контрагентов сделки;
- перечень выданной продукции или оказанных услуг;
- наличие цены на каждое наименование;
- общая стоимость;
- ставка и сумма налогообложения
- подписи уполномоченных лиц.

Пример 4. АО «Первая сбытовая компания», в рамках действующего договора о предоставлении электроэнергии выставила ТСН «Родничок - 2» 31 июля 2017г. счет-фактуру № 755, за потребленную в июле электроэнергию.

Выставленный счет-фактура содержит реквизиты АО «Первая сбытовая компания», как продавца электроэнергии и ТСН «Родничок - 2», как потребителя, то есть покупателя. В табличной части документа указано, что счет выставлен за потребленную в июле электроэнергию в количестве 2 500,00 кВт.ч., цена за единицу составляет 2,22034 руб., стоимость без НДС – 5 550,85 руб., с учетом НДС -18% (999,15 руб.), сумма счета составила – 6550,00 руб. (Приложение 25).

Таким образом, изучение первичного учета процесса продаж в АО «Первая сбытовая компания», показало, что продажа как товарно-материальных ценностей, так и услуг в компании осуществляется на основании договоров. Так как компания продает специфический вид продукции – электроэнергию, то в договорах энергоснабжения прописываются особые пункты, содержащие условия учета электроэнергии, контроль за электропотреблением, формулу расчетов за электроэнергию.

Продукция отгружается покупателям на основании товарных накладных типовой формы ТОРГ – 12, факт потребления потребителями электроэнергии оформляется актом приема-передачи товара, форма которого разработана и утверждена на предприятии, передача нежилого помещения в аренду – оформляется актом.

В течении пяти дней после отгрузки продукции (работ, услуг) покупателям предъявляется счет-фактура.

Первичный учет в АО «Первая сбытовая компания» осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

3.2. Синтетический и аналитический учет продажи продукции (работ, услуг)

Для учета всех доходов и расходов связанных с продажей продукции (товаров, работ, услуг), Планом счетов финансово-хозяйственной деятельности организации предусмотрен ряд счетов. В первую очередь, счет

90 «Продажи». Счет активно-пассивный, предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации (с процессом реализации готовой продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг), а также для определения финансового результата по ним.

По дебету счета 90 «Продажи», отражаются расходы связанные с продажей продукции (работ, услуг), в частности:

- списание себестоимости отгруженной продукции, товаров – Кт сч. 43 «Готовая продукция», 41 «Товары»;
- списание себестоимости оказанных услуг, выполненных работ – Кт сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство»;
- сумма НДС по проданной продукции (работам, услугам) – Кт сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- расходы на продажу продукции (работ, услуг) – Кт сч. 44 «Расходы на продажу»;
- управленческие расходы, если это предусмотрено учетной политикой предприятия – Кт сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и т.п.

По кредиту счета 90 «Продажи», отражаются доходы связанные с продажей продукции (работ, услуг), в частности:

- выручка от продажи продукции (работ, услуг) поступившая на расчетный счет, валютный счет или в кассу – Дт сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», сч. 50 «Касса»
- сумма счетов предъявленных покупателям за отгруженную продукцию, оказанные услуги, выполненные работы – Дт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Сопоставляя обороты по дебету и кредиту сч. 90 «Продажи», определяется результат от продажи.

Превышение оборотов по кредиту сч. 90 «Продажи», над оборотами по дебету показывает прибыль, которая отражается проводкой:

Дт сч. 90 «Продажи»

Кт сч. 99 «Прибыли и убытки».

Превышение оборотов по дебету сч. 90 «Продажи», над оборотами по кредиту показывает убыток, который отражается проводкой:

Дт сч. 99 «Прибыли и убытки»

Кт сч. 90 «Продажи»

Для учета готовой продукции, товаров применяются сч. 43 «Готовая продукция» и сч. 41 «Товары». Данные счета активные, инвентарные. По дебету счета 43 отражается производственная стоимость готовой продукции, по дебету сч. 41 – покупная (продажная) стоимость товаров. По кредиту отражается списание указанной стоимости при продаже готовой продукции, товаров [12].

В бухгалтерском учете выпуск и реализация готовой продукции могут отражаться с применением (или без применения) счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции (сданных работах, оказанных услугах) за отчетный период.

Бухгалтерский учет готовой продукции с применением данного счета ведут по нормативной себестоимости. В этом случае фактически выпущенную и сданную на склад в течение месяца готовую продукцию оценивают по нормативной (плановой) себестоимости и отражают по кредиту счета 40 в корреспонденции со счетом 43. Реализованную продукцию учитывают по нормативной (плановой) стоимости по дебету счета 90 и кредиту счета 43 [41].

Для обобщения информации об уже отгруженной с предприятия продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». Счет 45 «Товары отгруженные» применяется в случае, если право собственности на отгруженную продукцию, отличается от общепринятого.

Учет расходов связанных с продажей учитывается на активном сч. 44 «Расходы на продажу».

В АО «Первая сбытовая компания» к сч. 44 открыт субсчет 44.02 «Коммерческие расходы». Информация об общехозяйственных расходах формируется в разрезе статей и элементов затрат. Сальдо счета 44 на конец отчетного периода относится в полном объеме в дебет счета 90.2.2 «Себестоимость прочей реализации».

Для учета фактов хозяйственной деятельности связанных с продажей продукции (работ, услуг) рабочим планом счетов АО «Первая сбытовая компания» предусмотрены следующие счета и субсчета (Приложение б):

Таблица 6

Счета учета процесса продаж в АО «Первая сбытовая компания»

Шифр счета, субсчета	Наименование счета
41	Электроэнергия
41.1	Товары
41.01	Товары на складах
44	Расходы на продажу
44.02	Коммерческие расходы
44.02.01	Коммерческие расходы в организациях, осуществляющих торговую деятельность (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
62.01	Расчеты с покупателями и заказчиками
68	Расчеты по налогам и сборам
68.02	Налог на добавленную стоимость
90	Продажи
90.01	Выручка
90.01.1	Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)
90.02	Себестоимость продаж
90.02.1	Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)
90.03	Налог на добавленную стоимость
90.07	Расходы на продажу
90.07.1	Расходы на продажу (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)
90.08	Управленческие расходы
90.08.1	Управленческие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)
90.09	Прибыль / убыток от продаж
99	Прибыли и убытки
99.01	Прибыли и убытки (за исключением налога на прибыль)
99.01.1	Прибыли и убытки (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)

Рассмотрим на примерах порядок отражения в учете операций связанных с продажей продукции (работ, услуг) в АО «Сбытовая компания».

Электроэнергия, как уже было сказано ранее, является специфическим видом продукции и в АО «Первая сбытовая компания» учитывается на сч. 41 «Товары».

Пример 5. В соответствии с договором энергоснабжения № 16/15, заключенного с ТСН «Родничок - 2», АО «Первая сбытовая компания», выставила потребителю электроэнергии 31 июля 2017г. счет-фактуру № 755, за потребленную в июле электроэнергию. Сумма счета составляет 6 500,00 руб., в том числе НДС – 999,15 руб. (Приложение 24, 25, 26).

На счетах бухгалтерского учета операция по продаже электроэнергии отражена следующим образом:

1. На сумму счетов предъявленных ТСН «Родничок - 2»
Дт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кт сч. 90.01.1 Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД) - 6 500,00 руб.
2. На сумму НДС по проданной электроэнергии
Дт сч. 90.03 «Налог на добавленную стоимость»
Кт сч. 68.02 «Налог на добавленную стоимость» - 999,15 руб.
3. На сумму производственной стоимости отпущенной электроэнергии
Дт сч. 90.02.1 «Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»
Кт сч. 41 «Электроэнергия» - 4 987,35 руб.

Продажа электроприборов в АО «Первая сбытовая компания» учитывается на субсчете 41.01 «Товары на складах». Следует отметить, что алгоритм отражения продажи товаров на счетах бухгалтерского учета не отличается от порядка отражения продажи электроэнергии. Различие заключается лишь в том, что электроэнергия в компании учитывается на сч. 41 «Электроэнергия», а электроприборы на сч. 41.01 «Товары на складах».

Пример 6. Согласно товарной накладной №1 от 22.09.2017г. АО «Первая сбытовая компания», осуществила отгрузку ООО «Агрохолдинг Ивнянский» блока питания 12В/1000мА iRZ (Приложение 28). Покупателю

выставлен счет-фактура № 861 на сумму 481,74 руб., в том числе сумма НДС – 73,49 руб. (Приложение 27).

В бухгалтерском учете были сделаны записи:

1. Отражена сумма счета предъявленного ООО «Агрохолдинг Ивнянский»

Дт сч. 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт сч. 90.01.1 Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД) - 481,74руб.

2. На сумму НДС

Дт сч. 90.03 «Налог на добавленную стоимость»

Кт сч. 68.02 «Налог на добавленную стоимость» - 73,49 руб.

3. Списана покупная стоимость блока питания 12В/1000мА iRZ

Дт сч. 90.02.1 «Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»

Кт сч. 41.01 «Товары на складах» - 380,00 руб.

АО «Первая сбытовая компания» осуществляет продажу и прочих товарно-материальных ценностей, получает доходы от сдачи нежилых помещений в аренду и прочие доходы. Указанные доходы не относятся к основным видам деятельности компании, а классифицируются как прочие доходы и расходы.

Для учета прочих доходов и расходов рабочим планом АО «Первая сбытовая компания», предназначен активно-пассивный счет 91 «Прочие доходы и расходы», к которому открываются субсчета:

91.01 «Прочие доходы»;

91.02 «Прочие расходы»;

91.02.1 «Прочие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»;

91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Рассмотрим на примере отражение в учете операций связанных со сдачей имущества в аренду.

Пример 7. АО «Первая сбытовая компания», согласно договору аренды недвижимого имущества №32-п-10/2017 от 03.10.2017г., передала по акту № 36 от 31 октября 2017г. ООО «Геометрия» нежилое помещение и выставила счет - фактуры № 53 на сумму – 6 040,14 руб., в том числе НДС 18% - 921,38 руб. (Приложение 30, 31).

В бухгалтерском учете АО «Первая сбытовая компания» были сделаны записи:

1. На сумму счета выставленного ООО «Геометрия»

Дт сч. 76.09 «Прочие расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт сч. 91.02.1 «Прочие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» - 6 041,14 руб.

2. На сумму НДС

Дт сч. 91.02.1 «Прочие расходы (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»

Кт сч. 68.02 «Налог на добавленную стоимость» - 921,38 руб.

Бухгалтерский учет в АО «Первая сбытовая компания» ведется автоматизированным способом, с применением бухгалтерской программы «1С: Бухгалтерия 8.2».

Для ведения регистров бухгалтерского учета используются стандартные отчеты, формируемые в программе автоматически на основании данных учета:

- Оборотно-сальдовая ведомость;
- Шахматная ведомость;
- Оборотно-сальдовая ведомость по счету;
- Обороты счета; Анализ счета;
- Карточка счета;
- Справки-расчеты;
- Анализ субконто;
- Обороты между субконто;
- Карточка субконто;

- Сводные проводки;
- Отчет по проводкам;
- Главная книга.

В Приложениях 18 - 23 приведены в качестве примера основные регистры синтетического и аналитического учета в которых отражаются факты хозяйственной деятельности связанные с продажей и прочими доходами и расходами АО «Первая сбытовая компания» (Приложение 18 - 23). Основным регистром синтетического учета продаж является Анализ сч. 90 «Продажи». В данном учетном регистре содержится обобщенная информация о доходах и расходах компании связанными с продажей продукции (работ, услуг) за отчетный период (Приложение 18).

В карточке по сч. 90 «Продажи» информация представлена в развернутом виде, в хронологическом порядке, по датам и по каждому договору и счету - фактур выставленных покупателям, а также информация о себестоимости продаж, коммерческим расходам и прочим доходам и расходам от обычных видов деятельности (Приложение 21).

В таблице 7 представлены типовые бухгалтерские проводки, связанные с продажей продукции (работ, услуг) в АО «Первая сбытовая компания» за 2017 год. Таблица составлена на основании данных Анализа сч. 90 «Продажи» (Приложение 18).

Таблица 7

Типовые бухгалтерские проводки по продаже продукции (работ, услуг) в АО «Первая сбытовая компания» за 2017 г.				
№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма
1.	Отражена себестоимость проданной электроэнергии	90.02.1	41	2 044 915 284,66
2.	Списаны коммерческие расходы	90.07	44.02.1	17 266 986,45
3.	Отражена сумма счетов предъявленных покупателям (выручка от продажи)	62.01	90.01.1	2 437 049 246,78
4.	Отражена сумма НДС по продажам	90.03	68.02	371 753 274,99
5.	Отражается прибыль от продажи	90.09	99.01.1	3 113 700,68

На основании данных регистров синтетического учета, в частности Анализа сч. 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», формируется отчет о финансовых результатах.

В таблице 8, представлен порядок формирования информации о продаже продукции (работ, услуг), в отчете о финансовых результатах на основании данных бухгалтерского учета, в АО «Первая сбытовая компания» за 2017 год. Таблица составлена на основании данных Анализа сч. 90 «Продажи» АО «Первая сбытовая компания» за 2017 год (Приложение 14, 18).

Таблица 8

Формирование показателей отчета о финансовых результатах АО
«Первая сбытовая компания» за 2017 г.

Содержание операции	По данным бухгалтерского учета			Данные отчета о финансовых результатах	
	Дебет	Кредит	Сумма	Код и наименование строки	Сумма
Отражена сумма счетов предъявленных покупателям (выручка от продажи без НДС)	62.01	90.01.1	2 065 295 972	стр. 2110 Выручка	2 065 295 972
Отражена себестоимость проданной электроэнергии	90.02.1	41	2 044 915 284,66	стр. 2120 Себестоимость продаж	2 044 915 285
-	-	-	-	стр.2100 Валовая прибыль (с.2110-2120)	20 380 687
Списаны коммерческие расходы	90.07	44.02.1	17 266 986,45	стр. 2210 Коммерческие расходы	17 266 986
-	-	-	-	стр. 2200 Прибыль от продаж (с.2100 - 2210)	3 113 701

Также, следует отметить, что с целью не допущения возникновения просроченной дебиторской задолженности покупателей в АО «Первая

сбытовая компания» регулярно проводится взаимосверка расчетов с покупателями и заказчиками [4, 11].

Пример 8. В январе 2018 г., была проведена инвентаризация расчетов между АО «Первая сбытовая компания» и ТСН «Дружба - 3». По результатам инвентаризации был составлен Акт сверки взаимных расчетов за период с 01.01.2018г. по 31.01.2018г. Согласно Акту выявлена задолженность ТСН «Дружба - 3» перед АО «Первая сбытовая компания» в сумме 30 332,38 руб. Акт подписан уполномоченными лицами со стороны продавца и покупателя (Приложение 33).

Таким образом, исследования синтетического и аналитического учета свидетельствует, что для учета операций связанных с продажей продукции (работ, услуг) в АО «Первая сбытовая компания» применяются счета – 90 «Продажи», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу». К данным счетам открываются соответствующие субсчета. Наибольший удельный вес в объемах продаж приходится на продажу электроэнергии, учет которой ведется на сч. 41 «Электроэнергия». Также компания осуществляет продажу прочих товарно-материальных ценностей, получает доходы от сдачи в аренду нежилых помещений. Данные виды доходов и связанных с ними расходов учитываются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы». Основными учетными регистрами учета процесса продаж являются Анализ сч. 90 «Продажи», карточка по сч.90, оборотно-сальдовая ведомость по сч. 90, отчет по проводкам. Информация о продажах отражается в отчете о финансовых результатах, строки которого формируются на основании данных содержащихся в регистрах синтетического учета, таких как Анализ сч. 90 «Продажи», Анализ сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

С целью контроля за своевременностью поступления платежей от покупателей и недопущения просроченной дебиторской задолженности в АО «Первая сбытовая компания» регулярно проводится сверка взаимных расчетов. Результат инвентаризации расчетов оформляется Актом взаимных расчетов, который подписывают представители покупателя и продавца.

3.3. Пути совершенствования бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания»

Изучение системы бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания» свидетельствует о соответствии порядка ведения учета законодательству Российской Федерации.

В соответствии с законодательством общество подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Аудиторская проверка осуществляется аудиторской фирмой ООО «Конс - Аудит». Анализ аудиторских заключений за исследуемый период показал, что все они носят положительный характер и подтверждают что бухгалтерская отчетность носит достоверный характер.

В обществе разработана и утверждена учетная политика, в которой раскрыты организационные и методические аспекты ведения бухгалтерского и налогового учета.

В то же время следует отметить, что в тексте учетной политики не прописан лимит стоимости основных средств для целей налогообложения, способы начисления амортизации для целей налогообложения, что является существенным упущением.

Необходимо внести дополнения в учетную политику для целей налогообложения АО «Первая сбытовая компания» в части основных средств:

- во-первых, указать лимит отнесения активов к основным средствам в размере 100 тыс. руб.;
- во-вторых, отразить способы начисления амортизации основных средств;
- в-третьих, рассмотреть вопрос применения ускоренной амортизации к активной части основных средств.

Ускоренная амортизация позволяет списывать стоимость основных средств намного быстрее, нежели предусмотрено установленными нормами. Целью ее использования является стимулирование притока инвестиций. Это

обусловлено тем, что вложение капитала влечет за собой получение предприятием права на отсрочку уплаты сборов и налогов.

В случае использования ускоренной амортизации налоговые обязательства будут уменьшены, так как прибыль компании не будет включать в себя сумму амортизационных отчислений, это позволит, направить денежные средства на обновление основных фондов. Что является особенно актуальным, учитывая то, что среднегодовая стоимость основных средств уменьшилась в 2017г. по сравнению с предыдущими периодами.

Для улучшения и повышения эффективности учета продажи готовой продукции в АО «Первая сбытовая компания» необходимо:

- своевременно отражать все хозяйственные операции по продаже электроэнергии;
- своевременно производить истребование недостающих документов при расчетах с поставщиками и подрядчиками через использование актов сверок расчетов;
- контролировать состояние расчетов по отсроченной (просроченной) задолженности через проведение инвентаризации расчетов;
- следить за соотношением дебиторской и кредиторской задолженностью. Значительное преобладание дебиторской задолженности создает угрозу финансовой устойчивости предприятия и делает необходимым привлечение дополнительных средств, превышение кредиторской задолженности над дебиторской может привести к неплатежеспособности предприятия;
- необходимо усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по продаже электроэнергии;
- проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по продаже электроэнергии;
- ввести график документооборота по продаже электроэнергии.

Кроме перечисленных рекомендаций, можно порекомендовать АО «Первая сбытовая компания» применять электронные счета-фактуры.

Электронные счета-фактуры могут применяться наравне с бумажными, но для того, чтобы начать с ними работать, нужно выполнить ряд требований.

Возможность применения электронных счетов-фактур закреплена в п. 1 ст. 169 НК. Формат электронных счетов-фактур утвержден приказом ФНС № ММВ-7-15/155@, а порядок их выставления - приказом Минфина № 174н.

Чтобы перейти на применение электронных счетов-фактур, необходимо:

1. Согласовать с контрагентами возможность обмена электронными счетами-фактурами, предварительно проверив наличие у сторон технических возможностей (п. 1.4 приказа № 174н).

2. Получить квалифицированную электронно-цифровую подпись (письма Минфина РФ № 03-03-06/2/53176, ФНС РФ № СД-4-3/8904) в удостоверяющем центре, выполняющем функции в соответствии с законом «Об электронной подписи» № 63-ФЗ.

3. Заключить договор с одним из операторов электронного документооборота (п. 1.3 приказа Минфина № 174н, приказ ФНС России № ММВ-7-6/253@) — их перечень размещен на сайте ФНС.

Получить или отправить электронные счета-фактуры (ЭСФ) можно только в том случае, если все 3 стороны (покупатель, продавец, оператор ЭДО) одновременно могут в этом участвовать, технические средства в порядке и есть доступ к интернету. Порядок работы с ЭСФ утвержден приказом Минфина № 174н.

При этом продавцу нужно сформировать, подписать и отправить ЭСФ, затем дождаться от покупателя извещения о его получении. Покупателю требуется после получения ЭСФ не только оформить это извещение, но и подтвердить оператору получение ЭСФ, оператор обеспечивает доставку

ЭСФ, организует проверку соответствия установленным форматам и фиксирует даты его отправки и получения.

ЭСФ оформляется только в одном экземпляре, и подписать его может только одно уполномоченное лицо (п. 6 ст. 169 НК).

В результате автоматической обработки ЭСФ сокращается время проверки и обнаружения в них ошибок, плюс отпадает необходимость распечатки и доставки контрагенту бумажного счета-фактуры. Кроме того, при запросе контролерами счетов-фактур для проверки ЭСФ можно передать по ТКС — копировать их и заверять при этом, как в случае с бумажными документами, не требуется (письмо ФНС России № СА-4-7/15871). Все это можно отнести к преимуществам ЭСФ.

Подготовить счет-фактуру можно онлайн, с помощью бесплатных сервисов или специализированных программ в Интернете. Актуальные сервисы для онлайн составления счета-фактуры: «Сервис-Онлайн», «Все для бухгалтера», «БухСфот.Онлайн».

Электронный счет-фактура позволяет сэкономить время и средства, так как мгновенно доставляется контрагенту по каналам связи и не требует бумажной распечатки. При этом формируется только один экземпляр этого документа за подписью только одного уполномоченного лица.

Таким образом, применение предложенных рекомендаций при ведении учета продажи продукции не только облегчит труд бухгалтеров, но и будет способствовать повышению эффективности ведения бухгалтерского учета не только на данном участке учета, но и по всем сегментам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В выпускной квалификационной работе были исследованы актуальные проблемы учетно - аналитического обеспечения процесса продажи продукции (работ, услуг) хозяйствующих субъектов. Не достаточная разработанность ряда теоретических и организационно-методических положений предмета исследования и высокая практическая значимость эффективного решения прикладных задач, связанных с продажей продукции (работ, услуг), предопределили цель, задачи, структуру и содержание работы.

Прежде всего, в работе было выполнено исследование теоретических положений сущности процесса продаж, в рамках которого была уточнена сравнительная характеристика понятий «реализация» и «продажи», изучены особенности бухгалтерского учета продажи продукции (работ, услуг).

В частности, под продажами для целей бухгалтерского учета понимаются сделки, являющиеся обычным видом деятельности предприятия, направленные на получение доходов и предполагающие продажу продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг. Учет таких операций на счетах бухгалтерского учета ведется на сч. 90 «Продажи». Если речь идет о сделке не характерной для обычных видов деятельности предприятия, то учет данных операций ведется на сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей же налогового законодательства сам факт реализации товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказание услуг уже является реализацией независимо относится ли данная сделка к обычным видам деятельности предприятия или к прочим доходам.

Практическая часть работы была выполнена по материалам АО «Первая сбытовая компания». АО «Первая сбытовая компания» - независимая энергосбытовая компания, предоставляющая промышленным и сельхозпредприятиям возможность приобретения электроэнергии непосредственно с торговой площадки ОРЭМ.

Изучение организационной структуры АО «Первая сбытовая компания» и ее экономических результатов показали, что общество осуществляет свою деятельность в соответствии с Уставом. Возглавляет общество генеральный директор. В обществе разработаны и утверждены все необходимые для осуществления деятельности системные документы.

Оценивая результаты работы общества в исследуемом периоде можно отметить, что в целом их можно признать удовлетворительными, несмотря на трудности, возникшие в 2016г., когда основные показатели снизились, в 2017г. общество смогло восстановить свои позиции и достичь результатов 2016г. На протяжении 2015 – 2017 гг. результатами деятельности была как прибыль от продаж, так и чистая прибыль. На конец 2017 г. размер прибыли от продажи увеличился по сравнению с 2016г. почти в два раза и составил 3114 тыс. руб., чистая прибыль за данный период увеличилась на 65% и равняется 10 688 тыс. руб. Продукция общества рентабельна (рентабельность продаж – 0,2%) и пользуется спросом.

Анализ финансового состояния показал, что на конец 2017г. АО «Первая сбытовая компания», характеризуется абсолютно устойчивым финансовым состоянием, является кредитоспособным и платежеспособным. В то же время следует отметить достаточно низкое значение коэффициента автономии 0,05 (на конец 2017г.), что свидетельствует о сильной зависимости общества от заемных источников, необходимо разработать соответствующие управленческие решения связанные с восстановлением финансовой независимости, в первую очередь за счет роста собственных источников.

Бухгалтерский учет в обществе, осуществляется финансовым отделом, состоящим с главного бухгалтера и экономиста 2-й категории. В Обществе утверждена учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета, разработан и утвержден рабочий план счетов и другие системные документы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета.

Изучение первичного учета процесса продаж в АО «Первая сбытовая компания», показало, что продажа как товарно-материальных ценностей, так и услуг в компании осуществляется на основании договоров. Так как компания продает специфический вид продукции – электроэнергию, то в договорах энергоснабжения прописываются особые пункты, содержащие условия учета электроэнергии, контроль за электропотреблением, формулу расчетов за электроэнергию.

Продукция отгружается покупателям на основании товарных накладных типовой формы ТОРГ – 12, факт потребления потребителями электроэнергии оформляется актом приема-передачи товара, форма которого разработана и утверждена на предприятии, передача нежилого помещения в аренду – оформляется актом. В течении пяти дней после отгрузки продукции (работ, услуг) покупателям предъявляется счет-фактура.

Исследования синтетического и аналитического учета свидетельствует, что для учета операций связанных с продажей продукции (работ, услуг) в АО «Первая сбытовая компания» применяются счета – 90 «Продажи», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу». К данным счетам открываются соответствующие субсчета. Наибольший удельный вес в объемах продаж приходится на продажу электроэнергии, учет которой ведется на сч. 41 «Электроэнергия». Также компания осуществляет продажу прочих товарно-материальных ценностей, получает доходы от сдачи в аренду нежилых помещений. Данные виды доходов и связанных с ними расходов учитываются на сч. 91 «Прочие доходы и расходы». Основными учетными регистрами учета процесса продаж являются Анализ сч. 90 «Продажи», карточка по сч. 90, оборотно-сальдовая ведомость по сч. 90, отчет по проводкам. Информация о продажах отражается в отчете о финансовых результатах, строки которого формируются на основании данных содержащихся в регистрах синтетического учета, таких как Анализ сч. 90 «Продажи», Анализ сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

С целью контроля за своевременностью поступления платежей от покупателей и недопущения просроченной дебиторской задолженности в АО «Первая сбытовая компания» регулярно проводится сверка взаимных расчетов. Результат инвентаризации расчетов оформляется Актом взаимных расчетов, который подписывают представители покупателя и продавца.

Изучение системы бухгалтерского учета в АО «Первая сбытовая компания» свидетельствует что в целом порядок ведения учета соответствует законодательству Российской Федерации.

В то же время были разработаны рекомендации по совершенствованию порядка ведения бухгалтерского учета в обществе. В частности, рекомендуется внести дополнения в учетную политику для целей налогообложения АО «Первая сбытовая компания» в части основных средств (указать лимит отнесения активов к основным средствам, отразить способы начисления амортизации основных средств, рассмотреть вопрос применения ускоренной амортизации к активной части основных средств), следить за соотношением дебиторской и кредиторской задолженностью, усилить внутренний контроль за поступающими первичными документами по продаже электроэнергии, проводить своевременный учет неправильно оформленных документов по продаже электроэнергии, ввести график документооборота по продаже электроэнергии и другие.

Особое внимание уделено предложению применения обществом электронных счетов-фактуры. Электронный счет-фактура позволяет сэкономить время и средства, так как мгновенно доставляется контрагенту по каналам связи и не требует бумажной распечатки.

Применение предложенных рекомендаций при ведении учета продажи продукции (работ, услуг) не только облегчит труд бухгалтеров, но и будет способствовать повышению эффективности ведения бухгалтерского учета не только на данном участке учета, но и по всем сегментам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 22 декабря 1995 г.) (ред. от 5.12 2017 г.) Режим доступа - <http://www.consultant.ru>.
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая – Ресурс доступа: <http://www.nalkodeks.ru>
3. О бухгалтерском учете Фед.зак. от 06.12.11г. № 402-ФЗ - Ресурс доступа: <http://www.rg.ru/2011/12/09/buhuchet-dok.html>
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34н - Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/>
5. О формах бухгалтерской отчетности организаций утв. Приказом Минфина РФ от 02 июля 2010 г. № 66н (в ред. Приказа Минфина РФ от 05.10.2011 N 124н) – Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. № 94Н – Ресурс доступа: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/legislation/positions/>
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/08 утв. Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 № 106н с изменениями от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
9. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>

10. Положение по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99 утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств утв. приказом Минфина РФ от 13.06.95г. № 49 - Ресурс доступа: <http://www.consultant.ru/>
12. Агеева, О. А. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. для бакалавров / О. А. Агеева, Л. С. Шахматова ; Гос. ун-т управления. - М. : Юрайт, 2014. – 589 с.
13. Абрютина М. С. Анализ финансово - хозяйственной деятельности предприятий: Учеб. пособие для вузов. – М.: Дело и Сервис, 2013. – 265 с.
14. Азрилиян, А. Н. Большой экономический словарь / А. Н. Азрилиян.— 6-е изд., доп.— М.: Институт новой экономики, 2015.— 1376 с.
15. Артеменко В. Г., Беллендир М. В. Финансовый анализ: Учебное пособие. – М.: ДИС, 2013. – 128 с.
16. Алисенов, А.С. Бухгалтерский финансовый учет.учебник и практикум для академического бакалавриата / А.С. Алисенов. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 457 с.
17. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет / В.П. Астахов. – М.: Юрайт, 2015. – 992 с.
18. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / Ю. А. Бабаев, А. М. Петров, Л. Г. Макарова ; Под ред. Ю.А. Бабаева. - МО, 4-е изд. перераб. и доп. -М. : Вузовский учебник , ИНФРА - М, 2014. - 576 с.
19. Бахолдина, И.В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И.В. Бахолдина, Н.И. Голышева. - М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2013. - 320 с.
20. Бахтурина, Ю.И. Бухгалтерский финансовый учет: Учебник / Ю.И. Бахтурина, Т.В. Дедова, Н.Л. Денисов; Под ред. Н.Г. Сапожникова . - М.: ИНФРА-М, 2013. - 505 с.
21. Банк В. Р., Банк С. В., Тараскина А. В. Финансовый анализ : Учеб. пособие. - М.: Проспект, 2012. – 212 с.

22. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. – М.: ИНФРА-М, 2014. - 215 с.
23. Богаченко В. М. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - Ростов н/Д: Феникс, 2014. – 350 с.
24. Вахрушина М. А. Бухгалтерский учет: Учебник. - М.: Финстатинформ, 2015.- 359 с.
25. Вахрушина М.А. Анализ финансовой отчетности: Учебник / Под ред. М. А. Вахрушиной. - М.: Вузовский учебник, 2014. - 367 с.
26. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет: Учебник / Н.Л. Вещунова. - М.: Проспект, 2015. - 848 с.
27. Гетьман В. Г., Терехова В. А. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Дашков и К0, 2012. – 495 с.
28. Гиляровский Л.Т. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровской. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 280 с.
29. Гусева Т. М., Шеина Т. Н. Бухгалтерский учет: Учеб. практическое пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, изд-во Проспект, 2015. – 504 с.
30. Ефимова О.В. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие. / Под ред. О. В. Ефимовой, М. В. Мельник.– М.: ОМЕГА-Л, 2014. – 408 с.
31. Ефимова, О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений : учебник / О.В. Ефимова. — 3-е изд., испр. и доп. — М. : Омега-Л, 2014. — 351 с.
32. Ершова, И. В. Предпринимательское право / И. В. Ершова.— 4-е изд. перераб. и доп.— М.: Юриспруденция, 2014.— 560 с.
33. Касьянова, Г.Ю. Учет - 2016: бухгалтерский и налоговый / Г.Ю. Касьянова. - М.: АБАК, 2016. - 960 с.
34. Клипперт, Е. Н. Бухгалтерский учет: учебно-методическое пособие / Е. Н. Клипперт, А. С. Чечеткин.— Минск: Регистр, 2014. - 448 с.
35. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. - 10-е изд., перераб. и доп.— Минск: Амалфея, 2016.— 612 с.

36. Любушин, Н.П. Экономический анализ.: Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит» / Н.П. Любушин. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 575 с.
37. Миславская, Н.А. Бухгалтерский учет: Учебник для бакалавров / Н.А. Миславская, С.Н. Поленова. - М.: ИТК Дашков и К, 2016. - 592 с.
38. Мирошниченко Т.А. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность (продвинутый уровень): учебник / Т.А. Мирошниченко, И.М. Бортникова, О.А. Зубарева. — п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2015. – 257с.
39. Пономаренко П.Г. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учебное пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко.— 3-е изд., испр.— Минск: Выш. шк., 2014.— 558 с.
40. Пятов М.Л. Базовые принципы бухгалтерского учета/ М.Л. Пятов. – М.:1С – Паблишинг, 2014. – 228 с.
41. Рогоуленко Т.М. и др. Бухгалтерский учет и анализ. / Т.М. Рогоуленко Учебник. –М.: Кнорус, 2017. – 510 с.
42. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет.// Н.Г. Сапожникова – М.:КНОРУС, 2016. – 456 с.
43. Савицкая, Г.В. Экономический анализ : учеб. пособие / Г.В. Савицкая. - [10-е изд., испр.]. - Мн.: Новое знание, 2015. - 640 с.
44. Стаселович В. А. Экономическое содержание понятия «реализация» как процесса бухгалтерского учета выручки, Молодой учёный, Научный журнал, Сентябрь № 17 (97) / 2015 - с. 463 - 468
45. Табурчак П.П. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие для вузов / Под ред. П. П. Табурчака, В. М. Тумина и М. С. Сапрыкина. – Ростов н/Д: Феникс, 2016. – 418 с.
46. АО «Первая сбытовая компания». Официальный сайт. Ресурс доступа: <http://www.pskenergo.ru/contacts/>

ПРИЛОЖЕНИЯ