

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

**ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ  
РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Выпускная квалификационная работа  
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика  
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»  
очной формы обучения, группы 06001404  
Махлис Валентины Александровны

Научный руководитель  
к.э.н., доцент  
Кучерявенко С.А.

БЕЛГОРОД 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ .....	6
1.1. Экономическая сущность прибыли и особенности ее формирования ...	6
1.2. Теоретические основы бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации .....	17
1.3. Организационно-экономическая характеристика ООО «Мираторг-Белгород» .....	26
2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО "МИРАТОРГ-БЕЛГОРОД» .....	44
2.1. Учет доходов и расходов от основного вида деятельности ООО «Мираторг-Белгород» .....	44
2.2. Учет прочих доходов и расходов ООО «Мираторг-Белгород» .....	52
2.3. Формирование финансового результата деятельности ООО «Мираторг-Белгород» .....	61
3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «МИРАТОРГ-БЕЛГОРОД» В КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОСТИ .....	67
3.1. Мероприятия по использованию методов бухгалтерского учета в рамках внедрения бережливого производства .....	67
3.2. Резервы повышения финансовых результатов деятельности и рекомендации по информационному обеспечению контроля на бережливом предприятии ООО «Мираторг-Белгород» .....	79
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	94
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ .....	100
ПРИЛОЖЕНИЯ .....	105

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность выбранной темы заключается в том, что рыночная экономика в Российской Федерации набирает всё большую силу. Вместе с ней набирает силу и конкуренция как основной механизм регулирования хозяйственного процесса. Одной из главных задач деятельности организации является получение прибыли. Учет финансовых результатов и использования прибыли позволяет организации контролировать текущую деятельность и планировать дальнейшую работу. В современных условиях выживаемость предприятия в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства на основе экономического использования всех видов ресурсов, снижения затрат, выявления имеющихся резервов повышения производства услуги (работ, услуг) и увеличения прибыли. Прибыль служит критерием эффективности деятельности предприятия и основным внутренним источником формирования его финансовых результатов.

Исследование финансовых результатов с целью альтернативного использования ресурсов, поиска факторов, влияющих на их размер, имеет приоритетное значение, поскольку от глубины познания и правильности использования полученного результата зависит и эффективность функционирования бизнеса. Это связано с тем, что предприятия приобрели самостоятельность и несут полную ответственность за результаты своей производственно-хозяйственной деятельности перед совладельцами, акционерами, работниками, банками и кредиторами.

В условиях рыночной экономики большое значение имеют вопросы бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации. Основным достоинством бухгалтерского учета можно и нужно считать то, что только благодаря его данным можно определить показатели прибыльности и рентабельности работы предприятия и тем самым оценить эффективность решений, принимаемых его руководством.

Целью данной дипломной работы является определение мероприятий по совершенствованию организации бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности в ООО «Мираторг-Белгород».

Задачами выпускной работы являются:

- изучить методологические основы учета финансовых результатов предприятия;
- рассмотреть организационно-экономическую характеристику ООО «Мираторг-Белгород»;
- исследовать порядок ведения бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Мираторг-Белгород».

Объектом исследования является хозяйственная деятельность ООО «Мираторг-Белгород».

Предметом анализа являются финансовые результаты деятельности организации.

Главными источниками информационного обеспечения анализа финансовых результатов служит бухгалтерская финансовая отчетность за 2015-2017 гг.

Работа изложена на 96 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трех глав, заключения, включает 15 таблиц, 16 рисунков, библиография насчитывает 56 наименований, к работе приложено 20 документов.

В первой главе излагается методологический аспект проблемы бухгалтерского учета финансовых результатов.

Вторая глава дипломной работы непосредственно связана с изучением организации и ведения бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности ООО «Мираторг-Белгород».

Третья глава включает в себя рекомендации по совершенствованию организации бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности ООО «Мираторг-Белгород».

В заключение включены результаты анализа, выводы, предложения и рекомендации, которые были сделаны по итогам написания предыдущих глав и параграфов дипломной работы.

# 1. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

## 1.1. Экономическая сущность прибыли и особенности ее формирования

Основой рыночного механизма являются экономические показатели, необходимые для планирования и объективной оценки производственно-хозяйственной деятельности предприятия, образования и использования специальных фондов, соизмерения затрат и результатов на отдельных стадиях воспроизводственного процесса. В условиях перехода к рыночной экономике главную роль в системе экономических показателей играет прибыль.

Прибыль представляет собой конечный финансовый результат, характеризующий производственно-хозяйственную деятельность всего предприятия, то есть составляет основу экономического развития предприятия. Рост прибыли создает финансовую основу для самофинансирования деятельности предприятия, осуществляя расширенное воспроизводство [37, с. 423]. За счет нее выполняется часть обязательств перед бюджетом, банками и другими предприятиями. Таким образом, прибыль становится важнейшей для оценки производственной и финансовой деятельности предприятия. Она характеризует сметы его деловой активности и финансовое благополучие.

За счет отчислений от прибыли в бюджет формируется основная часть финансовых ресурсов государства, региональных и местных органов власти, и от их увеличения в значительной мере зависят темпы экономического развития страны, отдельных регионов, приумножения общественного богатства, в конечном счете, повышения жизненного уровня населения. «Прибыль представляет собой разность между суммой доходов и убытков, полученных от разных хозяйственных операций» [42, с. 536]. Поэтому, она характеризует конечный финансовый результат деятельности предприятий.

Основную часть прибыли предприятия получают от реализации выпускаемой продукции, сумма прибыли находится под воздействием многочисленных факторов: изменения объема, ассортимента, качества, структуры произведенной и реализованной продукции, себестоимости отдельных изделий, уровня цен, эффективности использования производственных ресурсов. На практике для предприятия, функционирующего на рынке, необходимо знать не только, что оно получит прибыль, но и когда оно ее получит. Для этого проводится специальный анализ соотношений между объемом производства, затратами и доходом. Анализ «затраты — объем — прибыль» — это инструмент управленческого планирования и контроля, в основе которого лежит взаимосвязь постоянных и переменных затрат, объема производства, выручки (дохода), и прибыли [48, с. 93]. Данный анализ позволяет отыскать наиболее выгодное соотношение: между переменными затратами, постоянными затратами, ценой и объемом производства продукции и часто используется для краткосрочного планирования, а также оценки альтернативных решений. Схема графического определения финансового результата представлена на рис. 1:

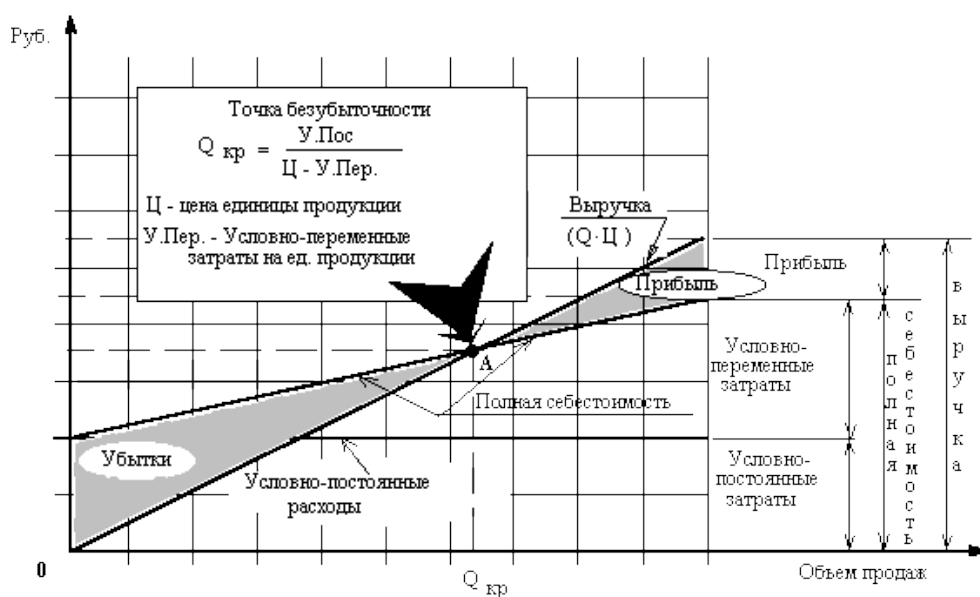


Рис. 1. Схема графического определения финансового результата

Порог рентабельности каждого отдельного вида товара (услуг) лежит в основе формирования ассортиментной политики и при принятии решения

нужно учитывать следующее: как только объем проданных единиц продукции достигнет минимального значения, достаточного для покрытия полной себестоимости, предприятие получает прибыль, которая начинает расти быстрее, чем этот объем. Такой же эффект имеет место в случае сокращения объемов хозяйственной деятельности, то есть темпы снижения прибыли и увеличения убытков опережают темпы уменьшения объемов продаж.

Кроме того, оказывают влияние и соблюдение договорных обязательств, состояние расчетов между поставщиками и покупателями. Из прибыли производятся отчисления в бюджет, уплачиваются проценты по кредитам банка. При прогнозировании прибыли желательно выявлять инфляционную составляющую ее прироста. Для этого можно предложить несложную методику, основанную на структурных показателях выручки от продаж. Расчет влияния инфляционных факторов производится путем умножения удельного веса данного фактора в выручке на прирост соответствующего индекса инфляции. Инфляционная прибыль будет определена как разность между влиянием инфляции на выручку и влиянием инфляции на составные элементы затрат.

Главное предназначение прибыли в современных условиях хозяйствования – отражение эффективности производственно-сбытовой деятельности предприятия. Это обусловлено тем, что в величине прибыли должно находить отражение соответствие индивидуальных затрат предприятия, связанных с производством и реализацией своей продукции и выступающих в форме себестоимости, общественно необходимых затрат, косвенным выражением которых должна явиться цена изделия. Увеличение прибыли в условиях стабильности оптовых цен свидетельствуют о снижении индивидуальных затрат предприятия на производство и реализацию продукции. Величина, получаемая вычитанием из доходов, или выручки, себестоимости реализованной продукции, прочих расходов и убытков, и представляет собой прибыль предприятия, представленную на рисунке 2.



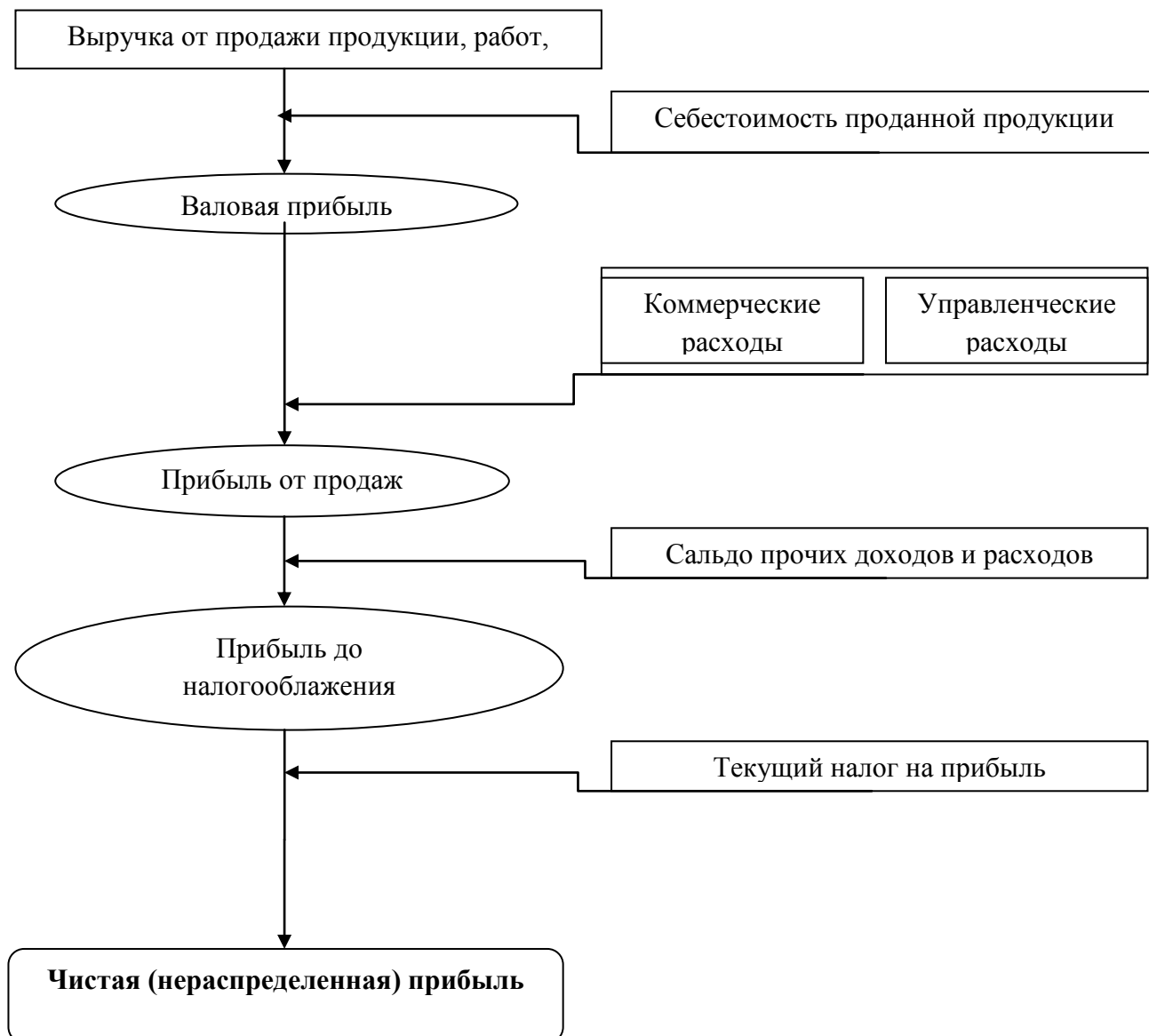


Рис. 2. Формирование прибыли предприятия

В современных условиях повышается значение прибыли как объекта распределения, созданного в сфере материального производства чистого дохода между предприятиями и государством, различными отраслями народного хозяйства и предприятиями одной отрасли, между сферой материального производства и непроизводственной сферой, между предприятиями и его работниками. Работа предприятия, в условиях перехода к рыночной экономике, связана с повышением стимулирующей роли прибыли. Использование прибыли в качестве основного оценочного показателя способствует росту объема производства и реализации продукции,

повышению его качества, улучшению использования имеющихся производственных ресурсов.

Усиление роли прибыли обусловлено также действующей системой ее распределения. В соответствии с ней повышается заинтересованность предприятий в увеличении не только общей суммы прибыли, но и особенно той ее части, которая остается в распоряжении предприятия и используется в качестве главного источника средств, направляемых на производственное и социальное развитие, а также на материальное поощрение работников.

Прибыль играет решающую роль в стимулировании дальнейшего повышения эффективности производства, усиления материальной заинтересованности работников в достижении высоких результатов деятельности своего предприятия. Дальнейшее усиление распределительной и стимулирующей роли прибыли связано с совершенствованием механизма ее распределения [51, с. 56]. Прибыль не может рассматриваться в качестве единственного и универсального показателя эффективности производства.

Дополнительная прибыль может быть получена при увеличении объема производственных фондов и снижения эффективности их использования. Изменение экономических показателей за любой временной период происходит под влиянием множества разнообразных факторов. Многообразие факторов, влияющих на прибыль, требует их классификации, которая в то же время имеет важное значение для определения основных направлений поиска резервов повышения эффективности хозяйствования. Факторы, влияющие на прибыль, могут классифицироваться по разным признакам, рассмотренным на рис. 3.

В процессе осуществления производственной деятельности предприятия, связанной с производством, реализацией продукции и получением прибыли, эти факторы находятся в тесной взаимосвязи и зависимости. Первичные факторы производства воздействуют на прибыль через систему обобщающих факторных показателей более высокого порядка.



Рис. 3. Классификация факторов, влияющих на прибыль

Эти показатели отражают, с одной стороны, объём и эффективность использования их потребленной части, участвующей в формировании себестоимости.

Таким образом, можно сделать вывод, что одни и те же элементы процесса производства, именно средства труда, предметы труда и труд, рассматриваются, с одной стороны, как основные первичные факторы увеличения объема промышленной продукции, а с другой – как основные первичные факторы, определяющие издержки производства.

Общий финансовый результат хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете определяется на счете прибылей и убытков путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков за отчетный период [14, с. 731]. Хозяйственные операции на счете прибылей и убытков отражаются по накопительному принципу, нарастающим итогом с начала отчетного периода.

На счете прибылей и убытков финансовые результаты деятельности предприятия отражаются в двух формах:

1. Как результаты от реализации продукции, работ, услуг, материалов и иного имущества, с предварительным выявлением их на отдельных счетах реализации;
2. Как результаты, не связанные непосредственно с процессом реализации, так называемые внереализационные доходы и потери. Внереализационные доходы и потери прямо отражаются по кредиту и дебету счета прибылей и убытков без предварительной записи на каких-либо других счетах.

Типовая схема формирования счета 99 «Прибыли и убытки» финансового результата деятельности организации представлена на рис. 4.

Другим принципом определения финансовых результатов является использование метода начисления. По этой причине, прибыль, показанная в отчете о финансовых результатах, не отражает реального притока денежных средств в результате его хозяйственной деятельности (Приложение 10).

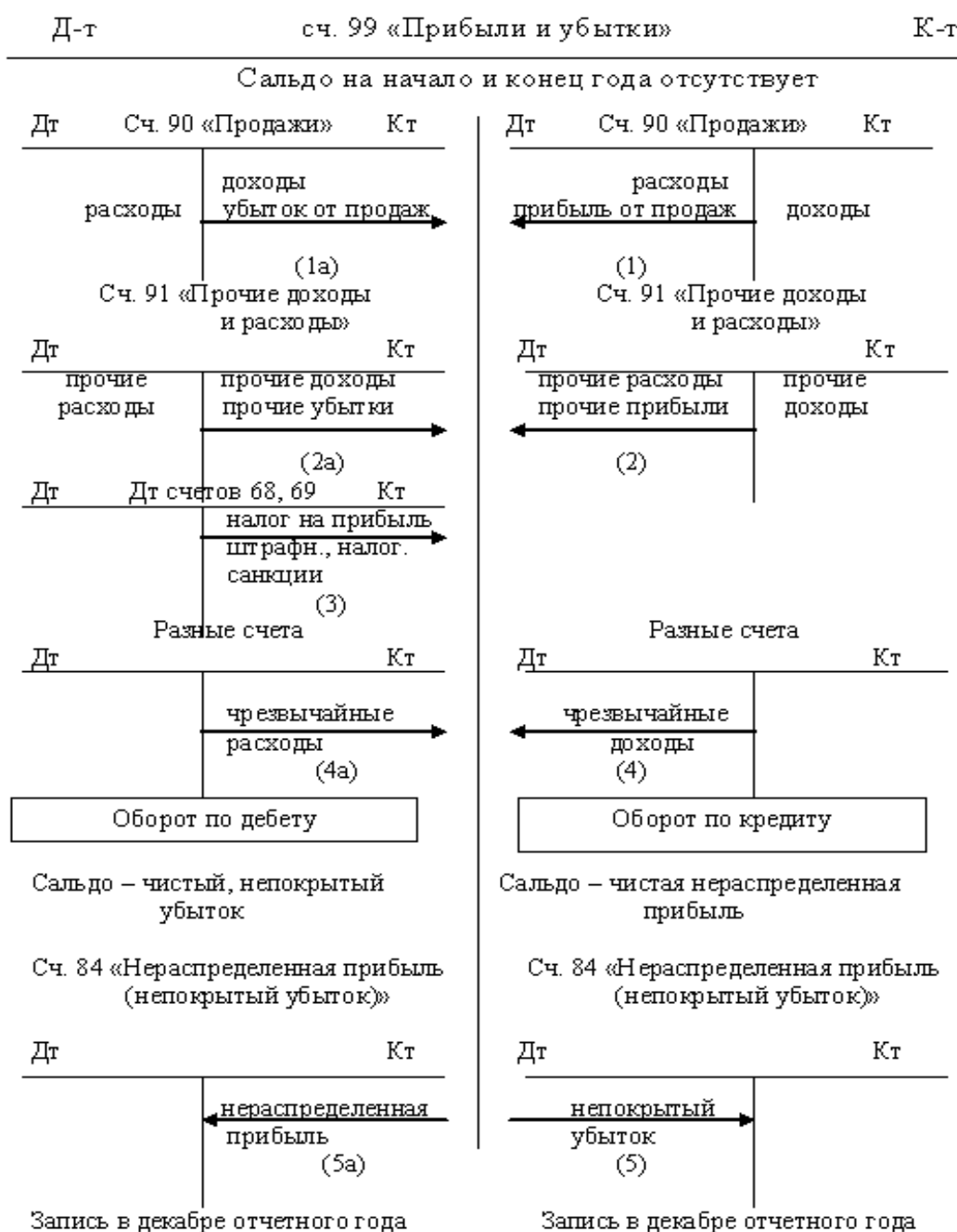


Рис. 4. Схема формирования финансового результата

Для восстановления реальной картины о величине финансового результата деятельности предприятия как приросте стоимости его капитала, образовавшегося в процессе его хозяйственной деятельности за отчетный период, необходимы дополнительные корректирующие расчеты [15, с. 204].

Рассмотрим основные показатели прибыли от производственной деятельности организации и формулы их нахождения на рис. 5.:

Суммы, внесенные в бюджет в виде санкций в соответствии с законодательством Российской Федерации, в состав расходов от внереализационных операций не включаются, а относятся на уменьшение чистой прибыли, прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.

<b>Налогооблагаемая прибыль</b>	балансовая прибыль - отчисления в резервный и др. фонды - рентные платежи в бюджет - доходы по ценным бумагам и от долевого участия в деятельности др. предприятий - доходы от казино, видеосалонов - прибыль от страховой деятельности - прибыль от отдельных банковских операций и сделок - курсовые разницы - прибыль от производства и реализации производственной сельскохозяйственной продукции
<b>Чистая прибыль</b>	балансовая прибыль - сумма налогов на прибыль - рентные платежи - налог на экспорт и импорт
<b>Балансовая прибыль</b>	прибыль от реализации продукции + финансовая деятельность + доходы от прочих внереализационных операций - расходы по эти операциям
<b>Прибыль от реализации продукции</b>	выручка от реализации продукции в действующих ценах без НДС, специального налога, акцизов, экспортных тарифов - затраты на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции
<b>Прибыль от финансовой деятельности и Прибыль от прочих внереализационных операций</b>	Сумма полученных и уплаченных: - штрафы - пени - неустойки - др. экономических санкции ± проценты, полученные по суммам средств, числящихся на счетах предприятия ± курсовые разницы по валютным счетам и по операциям в ин. валюте ± прибыли и убытки прошлых лет, выявленных в отчетном году - убытки от стихийных бедствий - потери от списания долгов и дебиторской задолженности + поступления долгов, ранее списанных как безнадежные

Рис. 5. Основные показатели прибыли организации

Основные направления распределения прибыли представлены на рис. 6.

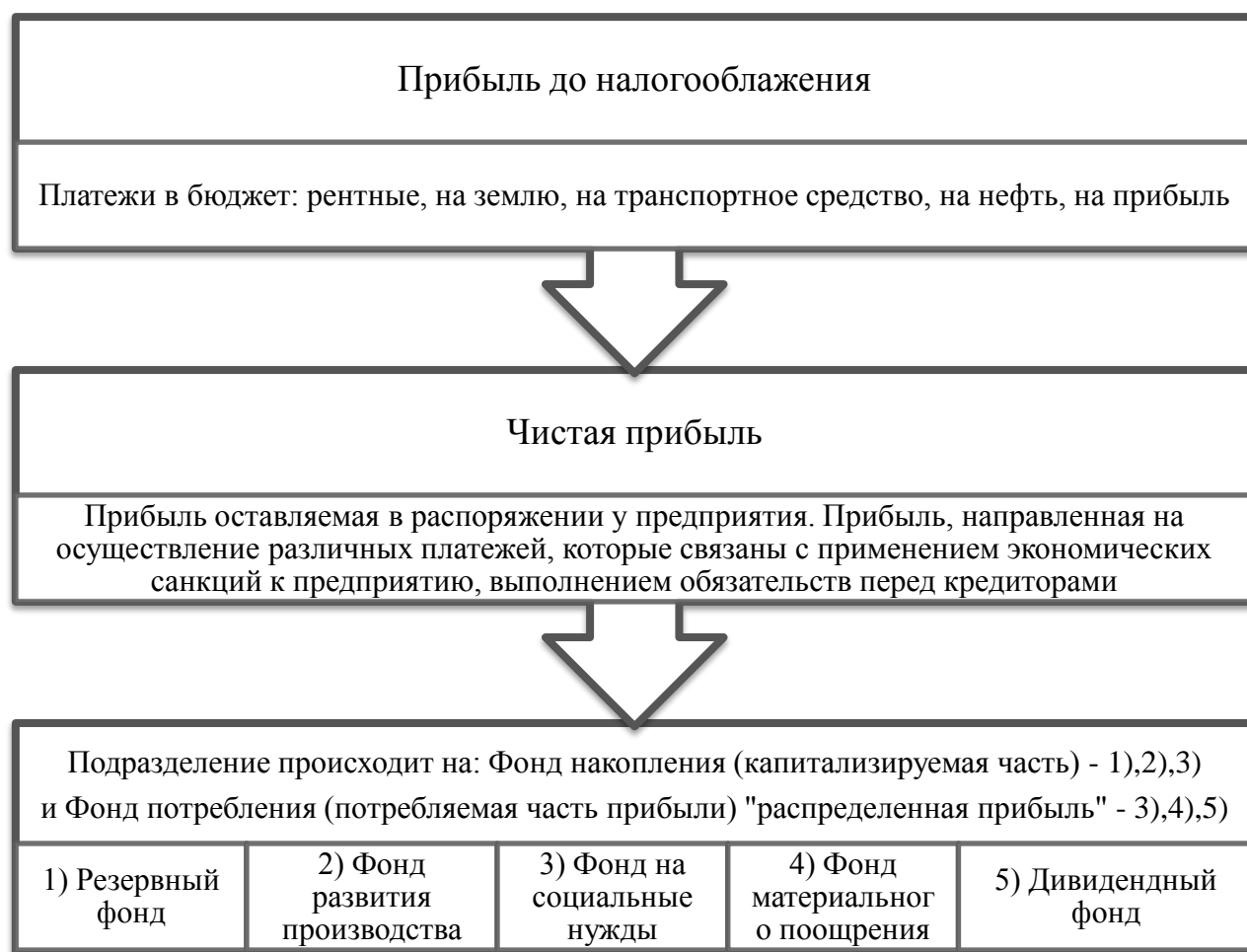


Рис. 6. Основные направления распределения прибыли

Неотъемлемым признаком рыночной экономики является появление консолидированной прибыли. Консолидированная прибыль - это прибыль, сводная по бухгалтерской отчетности о деятельности и финансовых результатах материнских и дочерних предприятий. Консолидированная бухгалтерская отчетность представляет собой объединение отчетности двух и более хозяйствующих субъектов, находящихся в определенных юридических и финансово-хозяйственных взаимоотношениях. Необходимость консолидации определяется экономической целесообразностью [18, с. 76].

Предпринимателям выгодно вместо одной крупной фирмы создавать несколько более мелких предприятий, юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных, в этом случае может быть получена экономия на налоговых платежах. Кроме того, в связи с дроблением и ограничением юридической ответственности по обязательствам снижается степень риска в

ведении бизнеса, достигается большая мобильность в освоении новых форм вложения капитала и рынков сбыта.

Метод определения выручки от реализации продукции устанавливается предприятием на длительный срок исходя из условий хозяйствования и заключения договоров. В отраслях сферы товарного обращения вместо категории «выручка от реализации продукции» используется категория «товарооборот». Сущность товарооборота составляют экономические отношения, связанные с обменом денежных доходов на товары в порядке купли-продажи. В зарубежной практике вместо термина «выручка» зачастую используют термин «валовой доход». Однако это очень широкая трактовка данного термина. Валовой доход как экономическая категория выражает собой вновь созданную стоимость, или чистую продукцию хозяйствующего субъекта. В практике планирования и учета в торговле под валовым доходом понимается сумма торговых надбавок (скидок).

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Полная характеристика состава всех затрат, входящих в себестоимость, приводится в положении о составе затрат по производству и реализации продукции, включаемых в себестоимость продукции, и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденном постановлением Правительства РФ от 05.08.92 г. № 552 (ред. от 31.05.2000, с изменениями от 07.02.2002).

Затраты, входящие в себестоимость по экономическому содержанию группируются по элементам представленным на рис. 7.



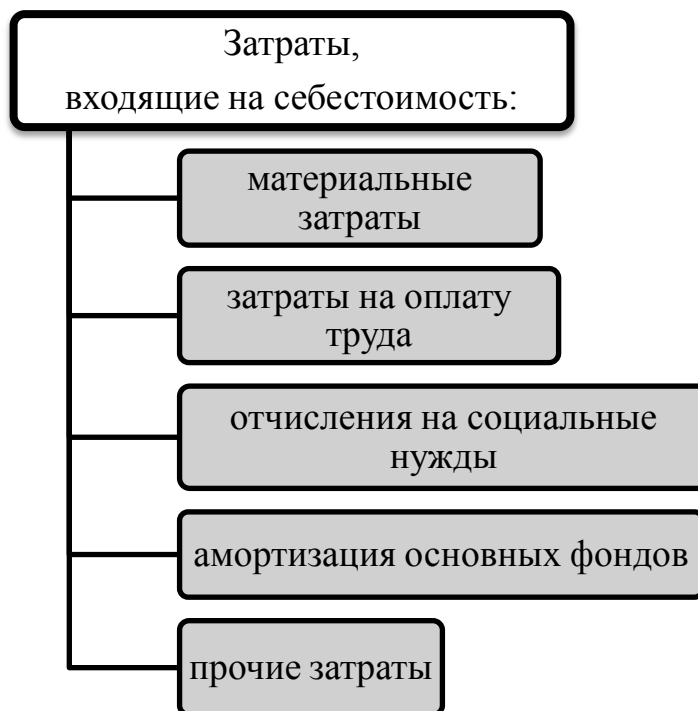


Рис. 7. Группировка затрат, входящих в себестоимость, по элементам

Хозяйствующие субъекты, получившие убыток, имеющие превышение фактических расходов на оплату труда работников, занятых в основной деятельности, в составе себестоимости продукции (работ, услуг) по сравнению с нормируемой величиной уплачивают в бюджет налог с суммы превышения этих расходов.

Таким образом, прибыль как экономическая категория отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства в процессе хозяйственной и коммерческой деятельности.

## **1.2. Теоретические основы бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности организации**

Учет финансовых результатов является ключевым в системе бухгалтерского учета. Значимость обособлена тем обстоятельством, что по данным учета финансовых результатов формируется информация о прибыли предприятия. Прибыль является одним из наиболее важных показателей, характеризующих хозяйственную деятельность организации.

В последнее время происходит эволюционирование российского бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами учета и отчетности, также постепенно развивается система налогообложения. В научных экономических изданиях важное место занимают вопросы о формировании и отражении доходов и расходов в бухгалтерском учете [20, с. 139]. От полноты и достоверности данных о доходах, расходах и финансовых результатах деятельности хозяйствующего субъекта в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности, зависит качество представляемых в бухгалтерской отчетности сведений.

На данный момент действует широкий перечень нормативных актов, оказывающих влияние на состав финансовых результатов и их учёт. Важность влияния документа на организацию учета финансовых результатов определяется его уровнем. Законодательство Российской Федерации бухгалтерского учета в целом состоит из федеральных законов, указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, ПБУ, утверждаемых Министерством Финансов. Ключевым элементом системы нормативного регулирования бухгалтерского учета является Положение по Бухгалтерскому Учету (ПБУ). «ПБУ — это стандарты бухгалтерского учёта России, регламентирующие порядок бухгалтерского учёта тех или иных активов, обязательств или событий хозяйственной деятельности» [1]. Соблюдение требований и методологических рекомендаций, изложенных в ПБУ, при составлении бухгалтерской отчётности и ведении регистров бухгалтерского учёта является обязательным в Российской Федерации.

Понятия «доход» и «расход», базируются на содержимом международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Для целей бухгалтерского учета, определения в первый раз были сформулированы в положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 № 32н) и «Расходы организации» ПБУ 10/99 (в

ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 N 33н) в 1999 году. Впрочем, введенные в действие Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» и «Расходы организации» не разрешили многих проблем методики формирования финансовых результатов предприятий.

Через данные положения определяется финансовый результат, а также способы и аспекты учета финансовых результатов, являющиеся предметом других Положений. Также развитие «принципов, правил и способов ведения учета финансовых результатов», закрепленных вышеуказанными документами, нашло свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных Приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000 (в ред. от 08.11.2010 г.).

Кроме этих указанных нормативных документов прямое отношение к бухгалтерскому учету финансовых результатов имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.05.15 № 114н). С помощью правил, установленных этим актом, формируется локальная, но весьма важная информация о расчетах по налогу на прибыль, интегрированная в подсистему учета финансовых результатов.

Следовательно, в нормативных документах находят отражение принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета. При этом практически во всех Положениях, регламентирующих принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств имеется пункт или их ряд, определяющий взаимосвязь рассматриваемого объекта с организацией учета финансовых результатов. Все положения бухгалтерского учета по их назначению, можно подразделить на три сравнительные группы, они представлены на рис. 8.

<p style="text-align: center;"><b>Нормативно- правовая база</b></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учет договоров строительного подряда ПБУ 2/08 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 № 116н)</li> <li>2. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте ПБУ 3/2006 (в ред. Приказа МФ РФ от 24.12.10 №154н)</li> <li>3. Учет материально - производственных запасов ПБУ 5/01 (в ред. Приказа МФ РФ от 16.05.16 № 44н)</li> <li>4. Учет основных средств ПБУ 6/01 (в ред. Приказа МФ РФ от 16.05.16 № 26н)</li> <li>5. Учет государственной помощи ПБУ 13/2000 (в ред. Приказа МФ РФ от 18.09.06 № 92н )</li> <li>6. Учет нематериальных активов ПБУ 14/07 (в ред. Приказа МФ РФ от 16.05.16 №153н)</li> <li>7. Учет расходов по займам и кредитам ПБУ 15/08 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 № 107н)</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>I</b> активы и обязательства организации</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>8. Информация по прекращаемой деятельности ПБУ 16/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.15 №66н)</li> <li>9. Учет расходов на научно - исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 16.05.16 № 115н)</li> <li>10. Учет финансовых вложений ПБУ 19/02 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 №126н)</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>II</b> принципы раскрытия информации</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (в ред. Приказа МФ РФ от 29.03.2017 №34н)</li> <li>2. События после отчетной даты ПБУ 7/98 (в ред. Приказа МФ РФ №56н от 06.04.15)</li> <li>3. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы ПБУ 8/2010 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 № 167н)</li> </ol>
<p style="text-align: center;"><b>III</b> финансовые результаты деятельности организации</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Учетная политика организации ПБУ 1/08 (в ред. Приказа МФ РФ от 28.04.2017 № 106н)</li> <li>2. Бухгалтерская отчетность организации ПБУ 4/99 (в ред. Приказа МФ РФ от 08.11.10 №43н). Документ применяется в части, не противоречащей Ф3 N 402-ФЗ (т.е. продолжают действовать п.6 и п.37, раздел VIII Положения)</li> <li>3. Информация по сегментам ПБУ 12/10 (утверждено Приказом МФ РФ от 08.11.10 № 143н)</li> </ol>

Рис. 8. Классификация нормативно-правовой базы

Кроме того, основные правила и принципы представления в бухгалтерской отчетности показателей финансовых результатов, регламентируемых вышеуказанными Положениями, отражены в таком документе «отчет о финансовых результатах» (информация Минфина № ПЗ-10/2012 о вступлении в силу с 01.01.2013г Ф3 от 06.12.2011г № 402-ФЗ «О

бухгалтерском учете») и «Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию» (Приказ № 29 Н от 21.03.2000г).

Итак, формирование состава финансовых результатов может осуществляться по самым различным направлениям. Необходима выработка стержневых правил формирования финансовых результатов и на их базе создание соответствующих учетных моделей.

Необходимо отметить, что над всеми вышеперечисленными положениями непрерывно ведется работа по их совершенствованию [8].

Таким образом, динамика разработки новых Положений по бухгалтерскому учету, а также изменения в действующих Положениях максимально высока, что иногда приводит к потере понимания взаимосвязей между разными показателями финансовых результатов и нуждой их формирования. Также не являются решенными некоторые вопросы, затрагивающие, прежде всего, принципы взаимодействия нормативного регулирования бухгалтерского, налогового законодательства, что в наше время является актуальной проблемой [24, с. 386]. Существующие и обострившиеся противоречия в системах бухгалтерского и налогового учета финансовых результатов призывают к тщательному анализу и исследованию, а для этого необходимо понимать различия бухгалтерского и налогового учета.

В экономической литературе рассматривались наиболее различные аспекты финансовых результатов, а также предлагались их разнообразные классификации. Многие классификации обогащают теорию и наполняют практику. Разработки направлены на повышение информированности различных пользователей экономической информации.

Основным в понимании определения «финансовый результат» должна быть цель, которую реализует данная категория [43, с. 159]. Такой целью является возможность исчисления финансового результата. Классификация

финансовых результатов, базирующаяся на основных правилах нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового законодательства по налогообложению прибыли, а также определения входящих в состав понятий представлены в таблице 1.

Таким образом, формирование конечного финансового результата в бухгалтерском учете осуществляется в разрезе однородных групп операций, а его представление в отчетности — в разрезе элементов его структуры.

Рассмотрение структуры элементов финансового результата показывает, что хотя в основе формирования его элементов и лежат нормы основных нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета, алгоритмизация таких данных порождает принципиально новые показатели. При этом часть из них не находит отражения в системном бухгалтерском учете.

Важнейшее значение для пользователей бухгалтерской информации имеет отчетный период формирования показателей финансовых результатов.

Так, в соответствии с Планом счетов и инструкцией по его применению информация о финансовых результатах прошлых лет аккумулируется на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Данные о финансовом результате отчетного периода формируются на счете «Прибыли и убытки».

Конечно, полнота информации о финансовых результатах различных отчетных периодов, поставляемая с помощью указанных элементов информационной системы бухгалтерского учета, совершенно различная.

Таблица 1.

**Классификация финансовых результатов, базирующаяся на основных правилах нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового законодательства по налогообложению прибыли**

Классификационный признак	Вид финансовых результатов	Понятийный перечень
1	2	3
<b>Нормативное регулирование бухгалтерского учета в соответствии с ПБУ</b>		
По однородности хозяйственных операций, формирующих конечный финансовый результат	Прибыль/убыток от обычных видов деятельности Прибыль/убыток от прочей деятельности Прибыль/убыток от чрезвычайных обстоятельств хозяйствования Налог на прибыль и другие аналогичные платежи Чистая прибыль (нераспределенная прибыль, непокрытый убыток)	Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности продукции - это разница между доходами (за минусом НДС, акцизов и т.д.) и расходов от этого вида деятельности. Прибыль (убыток) от прочих операций, которые не являются предметом основной деятельности предприятия, но связаны с ведением финансово-хозяйственной деятельности - это разница между прочими операционными доходами над операционными расходами. Прибыль (убыток) от операций, возникающих как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйствования - это разница между доходами над такими же расходами. Разница превышения доходов над расходами определяется как прибыль, и наоборот. Операционные и внереализационные доходы и расходы формируют финансовые результаты от прочей деятельности.
По составу элементов, формирующих конечный финансовый результат	Валовая прибыль Прибыль/убыток от продаж Прибыль/убыток до налогообложения Прибыль/убыток хозяйствования Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток)	Валовая прибыль - разница между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее. Прибыль (убыток) от продаж - это разность между доходами от обычной деятельности и всеми расходами, связанными с этой деятельностью. Прибыль/убыток до налогообложения представляет собой финансовый результат, сформированный только по обычным и прочим операциям организации. Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток) - конечный финансовый результат деятельности организации за определенный период.
По периоду формирования показателей финансовых результатов	Нераспределенная прибыль прошлых лет Прибыль/убыток отчетного периода Доходы будущих отчетных периодов	
По характеру распределения прибыли	Капитализированная прибыль Прибыль, изъятая из оборота	Направления учета формирования информации о распределении прибыли: выплата за счет прибыли доходов собственникам организации и капитализация прибыли.

Продолжение табл. 1.

1	2	3
По способам раскрытия дополнительной информации	Прибыль/убыток как результат события после отчетной даты Условная прибыль/условный убыток Прибыль/убыток информационного сегмента Прибыль/убыток на акцию	
По составу элементов, формирующих взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов	Условный доход (расход) Постоянное налоговое обязательство Отложенный налоговый актив Отложенное налоговое обязательство Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)	Алгебраическое выражение позволяет получить сумму текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) в подсистеме учета финансовых результатов.
<b>Налоговое законодательство по налогообложению прибыли в соответствии с НК РФ</b>		
По однородности хозяйственных операций, формирующих налогооблагаемую прибыль	Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав Прибыль (убыток) от внереализационных операций	Прибыль (убыток) от внереализационных операций, т. е. от операций, не связанных с процессами производства и обращения - это разница между внереализационными доходами над внереализационными расходами. Разница превышения доходов над расходами определяется как прибыль, и наоборот.
По характеру налогообложения прибыли	Налогооблагаемая прибыль Льготированная прибыль	Действующий порядок налогообложения прибыли допускает возможность применения льгот в отношении налогообложения прибыли, выявляемой по определенному перечню операций.
По отношению к отчетному периоду формирования налогооблагаемой базы	Фактическая прибыль для расчета фактического налога на прибыль Авансовая прибыль для расчета авансовых платежей по налогу на прибыль	



Показатели финансовых результатов прошлых Отчетных периодов могут быть уменьшены на суммы выплат доходов собственникам организации, подвергнуты инфляции. Поэтому обращение к данным счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не обеспечивает пользователя всей необходимой информацией. Для получения полных данных о таких финансовых результатах требуется их выборка из информационных массивов прошлого и соответствующая корректировка. В свою очередь, показатели доходов будущих периодов представляются на счете «Доходы будущих периодов». Действующий порядок формирования отдельных видов доходов будущих периодов допускает возможность возникновения соответствующих расходов. Поэтому всю сумму доходов будущих периодов нельзя идентифицировать с прибылью будущих лет. Информация о размере капитализированной прибыли отражается на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а действующие правила формирования показателя определяют остаток по счету нарастающим итогом с начала деятельности организации.

Так же как и в нормативном регулировании бухгалтерского учета в действующем налоговом законодательстве выделяются определенные группы операций, формирующих налогооблагаемую прибыль [24]. Соответственно, сопоставление доходов и расходов по однородным группам операций формирует элементы налогооблагаемой прибыли, в качестве которых выступают прибыль (убыток) от реализации и прибыль (убыток) от внереализационных операций.

Таким образом, вся совокупность классификационных признаков, выделенных в результате проведенного анализа нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового законодательства, связанных с различными сторонами сущности прибыли, представлена выше в виде таблицы 1. Введу увеличения технических и методологических ошибок при ведении бухгалтерского учета финансовых результатов, продолжают разработки специфических значений бухгалтерского налога на прибыль, позволяющих

системным путем установить взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов.

Классификация финансовых результатов направлена на построение на ее основе информационных массивов, удовлетворяющих запросы различных пользователей, с целью определить разнообразные результатные показатели финансово-хозяйственной деятельности организации, как в текущем периоде, так и в долгосрочной перспективе.

### **1.3. Организационно-экономическая характеристика ООО «Мираторг-Белгород»**

Общество с ограниченной ответственностью «Мираторг - Белгород» создано в соответствии с Гражданским Кодексом Российской Федерации и Федеральным законом "Об обществах с ограниченной ответственностью". Общество с ограниченной ответственностью является преемником: Общества с ограниченной ответственностью "Свинокомплекс Казацкий"; Закрытого акционерного общества "Свинокомплекс Большанский"; Общества с ограниченной ответственностью "Свинокомплекс Прохоровский"; Общества с ограниченной ответственностью "Свинокомплекс Ивановский"; Общества с ограниченной ответственностью "Свинокомплекс Берёзовский". Общество является юридическим лицом и строит свою деятельность на основании настоящего Устава и действующего законодательства Российской Федерации. Местонахождение Общества: Российская Федерация, 309070, Белгородская область, Яковлевский район, г. Строитель, ул. 2-я Заводская, 17 [56].

ООО «Мираторг-Белгород» учреждено на неопределенный срок. Общество имеет печать. Общество вправе иметь штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства индивидуализации.

Основной целью деятельности Общества является извлечение прибыли.

Общество имеет гражданские права и несет гражданские обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных законом. Предметом деятельности Общества являются: животноводство; производство мяса и продуктов; производство готовых кормов (смешанных и несмешанных) для животных, содержащихся на фермах; производство кормового микробиологического белка, премиксов, кормовых витаминов, антибиотиков, аминокислот и ферментов; оптовая торговля зерном, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных; хранение и складирование; хранение и складирование зерна; хранение и складирование прочих грузов; испытания и анализ состава и чистоты материалов и веществ; контроль качества пищевых продуктов; аренда прочих сухопутных транспортных средств и оборудования, сельскохозяйственных машин и оборудования; строительных и офисных машин и оборудования; осуществление других видов деятельности, не запрещенных и не противоречащих действующему законодательству Российской Федерации.

Общество может создавать филиалы и открывать представительства на территории Российской Федерации и за рубежом. Руководители филиалов и представительств назначаются Генеральным директором Общества и действуют на основании выданных Обществом доверенностей.

Органами управления Обществом являются: Общее собрание участников (Высший орган); Генеральный директор Общества (осуществляет руководство текущей деятельностью Общества).

Организация, формы и способы ведения бухгалтерского учета устанавливаются организацией самостоятельно. В соответствии со статьями 7,8 Федерального закона от 06.12.2011 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и пунктами 4, 5 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», ПБУ 1/2008 (утв. Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г №106н), а также в соответствии с иными положениями и нормами, содержащимися в законодательстве Российской Федерации о бухгалтерском

учете, отчетности генеральным директором ООО «Мираторг-Белгород» утверждена учетная политика на 2017 год (приказ №319) от 30 декабря 2016 года (Приложение 2) [6].

Бухгалтерский учет ООО «Мираторг-Белгород» осуществляет ведущий специалист по отчетности. Бухгалтерский учет доходов и расходов ведется методом начисления. Бухгалтерский учет автоматизированным способом осуществляется с использованием программы «NAV», расчеты по оплате труда ведутся с применением программы «ЗУП», а при осуществлении безналичных расчетов используется программа «Клиент-банк», формирующая первичные платежные документы. При представлении отчетности в электронном виде (налоговых деклараций, расчетов по страховым взносам, статистической отчетности) используются специальные программы для передачи данных через операторов связи. В процессе ведения учета для формирования отдельных регистров учета, отчетов используются таблицы Excel.

Общество использует формы первичной учетной документации, составленные на бумажных носителях и соответствующие требованиям законодательства по бухгалтерскому учету. «Если договорами с отдельными контрагентами предусмотрен электронный документооборот, то первичные документы составляются в электронном виде и заверяются усиленной квалифицированной подписью» (Приложение 2). Оформляемые первичные документы формируются специализированной бухгалтерской программой «NAV» на основании унифицированных форм первичной учетной документации. Регистрами бухгалтерского учета являются:

- ✓ главная книга,
- ✓ оборотно-сальдовые ведомости по счетам учета,
- ✓ поставщик, клиент, оборотная ведомость,
- ✓ списки отдельных позиций основных счетов,
- ✓ другие регистры.

Бухгалтерская отчетность Общества, отражающая нарастающим итогом имущественное и финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности за отчетный период – год с разбивкой по кварталам, составляется специализированной организацией, ведущей бухгалтерский учет (Приложение 2). Точность представления данных в отчетности – тыс. руб. Бухгалтерская отчетность предоставляется в сроки, установленные законодательством Российской Федерации, а по составу и формам Минфином России. Годовая бухгалтерская отчетность представляется Учредителям до 01 марта года следующего за отчетным.

Сроки проведения инвентаризации конкретных видов имущества и обязательств, их периодичность и составы инвентаризационных комиссий устанавливаются отдельными приказами Общества. Обязательная инвентаризация проводится в случаях:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности по всем активам и обязательствам Общества;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотреблений и порчи имущества;
- в случаях стихийных бедствий, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Общество ведет отдельный учет операций и фактов хозяйственной жизни в отношении следующих видов деятельности с применением отдельных субсчетов бухгалтерского учета к счету 90: сельское хозяйство; прочие виды деятельности.

В случае принятия Общим собранием участников Общества решения о создании контрольно-ревизионного органа в Обществе, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества осуществляется Ревизионной комиссией (Ревизором).

Таким образом, бухгалтерия ведет текущий бухгалтерский учет и отчетность, осуществляет контроль за расходованием средств, материальных ценностей и соблюдением финансовой дисциплины. В балансе отражается финансовое состояние предприятия, которое зависит от расчетов по материалам, готовой продукции, заработной плате, налогам и прочим (Приложение 9).

Агропромышленный холдинг «Мираторг» был основан в 1995 г [55]. Сегодня это одна из крупнейших сельскохозяйственных компаний страны, которая осуществляет полный цикл производства продукта — от поля до прилавка. «Мираторг» является безоговорочным лидером среди производителей свинины и комбикорма, а также одним из ведущих операторов российского рынка продуктов питания.

Основные направления деятельности Холдинга: растениеводство, производство кормов, свиноводство, производство говядины, птицеводство, мясопереработка, производство замороженных овощей и готовых блюд, транспортная и складская логистика (Приложение 20).

Общая численность персонала Холдинга – более 16 500 человек.

Инвестиционная деятельность компании представлена более чем 100 млрд. рублей завершённых инвестиций. АПХ «Мираторг» является крупнейшим инвестором в АПК России.

География деятельности Холдинга включает в себя 17 регионов России [56].

Предназначением АПХ «Мираторг» является организация снабжения в населения России высококачественными продуктами питания по достаточно доступным ценам. Корпоративными ценностями данного Холдинга являются:

- ✓ эффективная интеграция государственных интересов с интересами компании и конечных потребителей Холдинга;

- ✓ современные технологии и инновационный подход к решению производственных задач Холдинга;
- ✓ соответствие российским и международным стандартам всех звеньев вертикально-интегрированной структуры Холдинга;
- ✓ глубокая синергия многолетнего опыта работы на российском рынке с опытом ведущих мировых компаний;
- ✓ эффективный менеджмент Холдинга;
- ✓ квалифицированный персонал Холдинга;
- ✓ высокая социальная активность Холдинга.

В состав Холдинга входят около 100 юридических лиц. Предприятия, входящие в состав холдинга, осуществляют полный цикл производства: от поля до прилавка. Бизнес-модель работы Холдинга представлена на рис. 9.

Организационная структура «АПХ «Мираторг» дает возможность быть независимым от изменения цен на отдельные виды сырья, конъюнктуры различных сырьевых рынков, а также позволяет оптимизировать себестоимость продукции и привести к минимуму возможные риски. Вертикальная интеграция позволяет «АПХ «Мираторг» осуществлять высокий контроль качества производимой продукции и обеспечивать пиковую эффективность на всех этапах производства.

Состояние и организация ВЭД Холдинга могут быть охарактеризованы следующим образом: АПХ «Мираторг» широко осуществляет внешнеэкономическую деятельность, импортируя разнообразные товары, среди которых посевной материал, кормовые добавки, сельскохозяйственная техника, оборудование, племенные свиньи, замороженная свинина и др. География партнёров Холдинга охватывает десятки стран мира.

Так, в частности, Холдинг импортирует товары из Китая, Японии, Южной Кореи, Канады, США, Австралии, Украины, Бразилии, Голландии, Бельгии, Франции, Румынии, Германии и многих других стран.



Рис. 9. Бизнес-модель деятельности АПХ «Мираторг»

Для наглядности на рис. 10. схематично представлена организационная структура ООО «Мираторг-Белгород»:

На данной схеме организационной структуры управления отражены службы управляющей компании Белгородской области. В свою очередь, управляющая компания, является обслуживающей, для двадцати трех свиных комплексов, которые распределены по четырем кустам: Прохоровский куст – 7 свиных комплексов; Ивнянский куст – 6 свиных комплексов; Корочанский куст – 6 свиных комплексов; Пристенский куст – 4 свиных комплекса. Система соподчинения направлена на председателя совета директоров (Приложение 1).



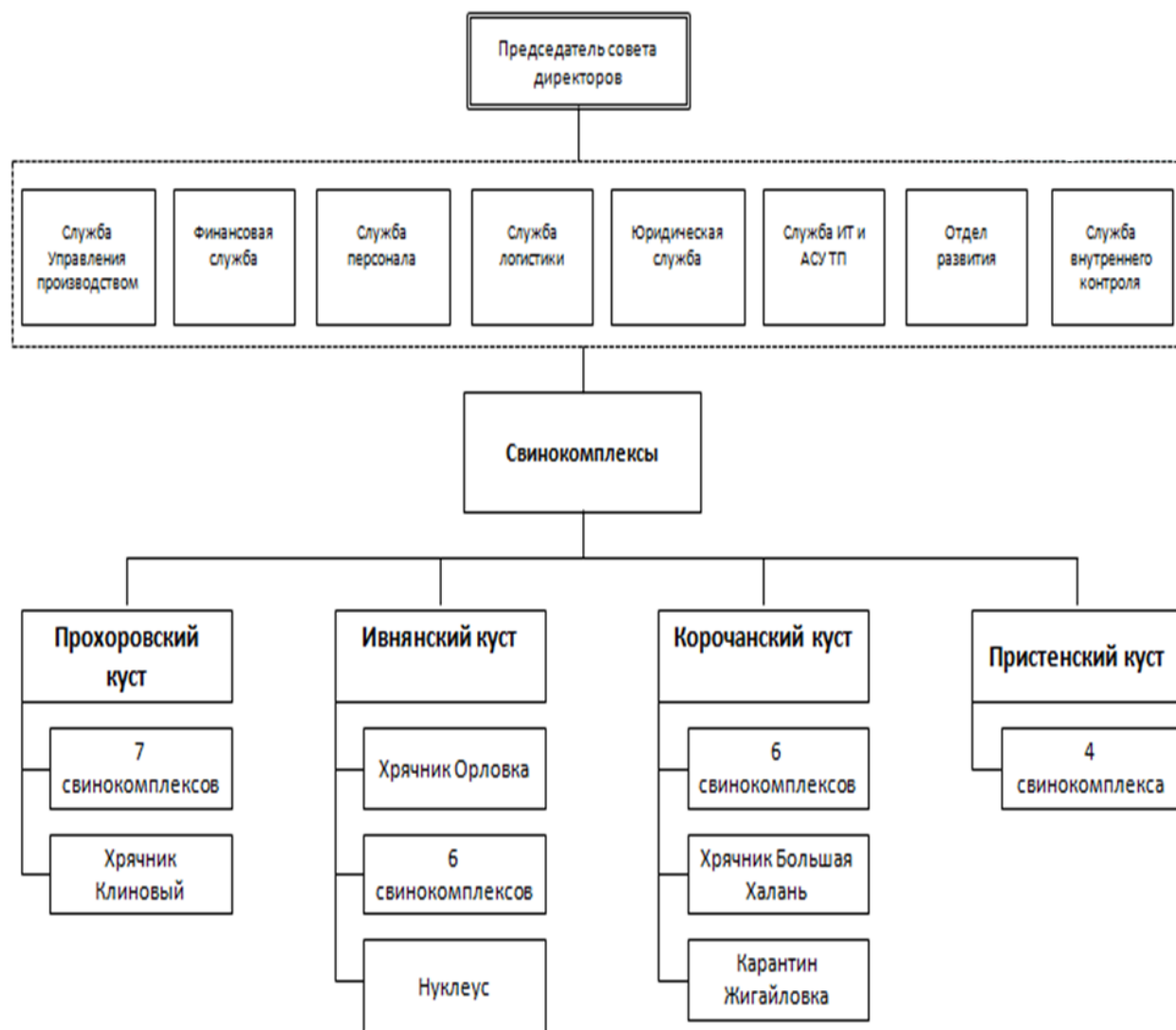


Рис. 10. Организационная структура управления ООО «Мираторг-Белгород»

Как известно, предприятие является холдингом, то есть весь процесс производства является непрерывным и взаимосвязанным. Рассмотрим более подробно теоретическую составляющую на примере одного из основного вида деятельности предприятия ООО «Мираторг-Белгород» – производства мяса птицы.

Для достижения высокой рентабельности, необходимо, чтобы «от поля – до прилавка» было все «своим»: зерно, инкубаторий, репродуктор (производство яйца), площадка выращивания, убой, складирование; всё должно принадлежать одному владельцу, быть в составе единого холдинга [55].

Целесообразно рассмотреть бизнес-план шагов процесса выращивания мяса птицы. Оборудование для работы предприятия закупается и привозится из-за границы, на данный момент, популярно именно голландское оборудование, которое хорошо себя зарекомендовало.

- Первый шаг - Закупка птицы:

Птицу закупают и везут из Голландии определенного кроса (породы) – айбарэйкерс, коб, авенс и другие для племрепродуктора. Племярепродуктор – это то место, где находится маточное стадо, производящее инкубационное яйцо в течении 65 недель. Породу кроса отбирают для того, чтобы мышечная масса была большей, т.е. выбор падает в сторону тяжеловесных птиц. Инкубаторий входит в состав холдинга. Цыплят привозят в определенный в строго определенное время, когда вывод (21 день лежит яйцо, а на 21-ый выводится цыпленок). Птицу взвешивают и в инкубатории и при поступлении на выращивание перевешивают, т.е. на птицефабрике. Также у цыплят измеряют температуру (нормальная температура 40 градусов).

- Второй шаг - Подготовка корпусов:

Процесс производства мяса птицы начинается с подготовки корпусов к посадке цыплят, то есть: они моются, чистятся, дезинфицируются, а затем застилает соломенная подстилка и они прогреваются до определённой температуры (33 градуса Цельсия) и только после этого сажаются суточные цыплята.

- Третий шаг – Посадка:

При перевозки цыплят в специальных машинах из инкубатора в корпуса для выращивания их размещают в ящиках по 80 штук, в общем машина вмещает около 45 тыс. цыплят. Такие машины оборудованы, в них поддерживается определенная температура и необходимый климат для суточных цыплят. Подъезжает машина к корпусу, открываются ворота, и выгружается птица непосредственно в самом корпусе, т.е. не мерзнет при низких температурах. В корпуса сажается от 50 до 100 тысяч птиц. Цыплят

сажают по 24 головы на квадратный метр, это считается оптимальным. Возможна посадка и по 27 голов на 1 кв. м., но из-за нехватки фронта кормления и фронта поения птица вырастет недостаточно, следовательно, на выходе будет меньше живого веса.

- Четвертый шаг – Выращивание:

На производстве всё происходит в автоматизированном режиме. Птице подается вода, наполняются кормушки, создается микроклимат, соблюдается температура, вентиляция – всё в автоматическом режиме. Работники производства задействованы на данном этапе в сборке падежа (мертвой птицы), наблюдают и выбирают таковую, а затем формируют и уносят мешок. Также контролируют высоту кормления, поения, ведут надзор за вентиляционной системой, и микроклиматом, соответственно. В данный момент процесс производства настолько оптимизирован, что один человек в среднем ответственен за 6 корпусов, но и заработная плата, разумеется, стала в разы выше. Если что-либо останется бесконтрольным, это не пройдет бесследно, цыпленок может не только не расти, а вовсе умереть. Оптимизация персонала сложилась таким образом, что на фабриках отсутствуют по сравнению с более ранними периодами должности: секретарь директора, отдел кадров, водитель, сократилось число операторов; итого около 30 человек на одной фабрике, включая тракториста, операторов, электрика, сварщика и вет. службу. В холдинге имеет место быть положение о оплате труда и о премировании, лучшие работники могут позволить себе нахождение в доме отдыха и получение натурального пойка. Птицевод может получать от 10 до 100 тыс. руб. в зависимости от эффективности работы, а значит от получения высоких показателей, от отношения к своей должности, ответственности выполнения обязанностей. Птица живет 42 дня и через это количество дней она должна быть 2,5 кг. В течении выращивания каждые пять дней взвешивают кантером вес птицы, взвешивают около например 200 птиц и вычисляют средний вес птицы в корпусе. В мире существует такое

оборудование, которое автоматически вычисляет вес птицы при её передвижении, но в настоящее время оно является дорогостоящим и потому еще не обрело в России широкого применения. После выращивания при перевозке на убой сажают по 32-34 головы на полку (всего 8 полок), это составляет не более 75кг на полку. При несоблюдении данного норматива птица может передавить друг друга. Перед этапом убоя для птицы осуществляется предубойное содержание, около 8-12 часов птицу не кормят для опорожнения желудочно-кишечного тракта, а также для успокоения птицы добавляют антидепрессант. С 42-ого дня начинается отлов птицы. Птицу начинают вылавливать в темноте при легкой подсветке машинами, но под контролем человека. При перевозке зимой на этап убоя, машины закрывают чехлами, чтобы не произошло замерзания. Никаких сбоев и простоев в пути быть не должно, а при возникновении принимают срочные меры по их устранению.

- Пятый шаг – Убой:

На убое опять же птицу перевешивают и навешивают на конвейер, затем убивают, разделывают и все в автоматическом режиме, и упаковывают, все это происходит в автоматическом режиме. От производительности оборудования зависит только убой (производительность конвейера 12 тыс. голов в час), а, в общем и целом, существует более и менее мощное оборудование. Люди на убое сортируют и контролируют весь процесс. Не секрет, что на предприятиях высокого уровня производится и видеонаблюдение на самой конвейерной линии. Оно позволяет автоматически выявлять на мясопродукте нарушения (гематома площадью более 1 кв.см.) и продукт автоматически удаляется с конвейера по другой ветки линии, направленной к рабочим, занимающимся конкретно доработкой мясопродукции.

Рассмотрим основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Мираторг-Белгород» за 2015-2017 года в таблице 2 и

проведём сравнительный анализ.

Таблица 2.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО  
«Мираторг-Белгород» за 2015-2017 г.г.

№	Показатели	Годы			Абсолютное отклонение (+,-)		Относительное отклонение, %	
		2015	2016	2017	2016/ 2015	2017/ 2016	2016/ 2015	2017/ 2016
1	Выручка от продаж, тыс. руб.	3639233	15685447	21227143	12046214	5541696	431,0	135,3
2	Себестоимость, тыс. руб.	2040299	8993178	11288345	6952879	2295167	440,8	125,5
3	Прибыль от продаж, тыс. руб.	1493499	6400435	9522599	4906936	3122164	428,6	148,8
4	Чистая прибыль, тыс. руб.	1391031	5473489	8264784	4082458	2791295	393,5	151,0
5	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	2274737	5492973	8615642	3218236	3122669	241,5	156,8
6	Среднегодовая величина дебиторской задолженности, тыс. руб.	2231781	14846613	27860905	12614832	13014292	665,2	187,7
7	Среднегодовая величина кредиторской задолженности, тыс. руб.	548167	2350299	2807161	1802132	456862	428,8	119,4
8	Среднесписочная численность работников, чел.	5870	6500	7300	630	800	110,7	112,3
9	Производительность труда, тыс. руб.	620	2413	2908	1793	495	389,2	120,5
10	Фондоотдача, руб.	1,6	2,9	2,5	1,3	-0,4	181,3	85,0
11	Рентабельность продаж, %	38,2	34,9	38,9	-3,3	4,0	-	-
12	Уровень рентабельности, %	68,2	60,9	73,2	-7,3	12,4	-	-

Из таблицы основных показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «Мираторг-Белгород» за 2015-2017 гг. можно сделать вывод, что выручка от продаж за анализируемый период постоянно растет, так в 2016 году по сравнению с 2015 годом показатель увеличился в 4,3 раза, увеличение произошло на 12046214 тыс. руб., в 2017 году выручка составила

21227143 тыс. руб., по сравнению с предыдущим годом показатель увеличился на 35%. Рост выручки организации говорит об увеличении объемов продаж, следовательно, увеличению поддается такой показатель, как себестоимость. В 2017 году, по сравнению с 2016 годом себестоимость продаж выросла на 25%. Также увеличился показатель и прибыль от продаж, увеличение составило 48,8%. Чистая прибыль увеличилась на 393,5% в 2016 году, в абсолютных величинах увеличение чистой прибыли составило 4082458 тыс. руб. К 2017 году показатель увеличился на 51%. Среднегодовая стоимость основных средств увеличилась в 2016 году на 3218236 тыс. руб. в сравнении с 2015 г., в 2017 году увеличение составило 56,8%, что указывает на приобретение новых основных фондов. Фондоотдача, определяемая как отношение выручки от продаж на среднегодовую стоимость основных средств уменьшилась с 2,9 руб. в 2016 г. до 2,5 руб. на 1 руб. выручки в 2017 году. Это говорит о снижении эффективности использования основных фондов в 2017 году. Среднесписочная численность работников за анализируемый период увеличивается на 630 чел. в 2016 году и на 800 чел. в 2017 году.

Рассмотрим коэффициент рентабельности продаж, он отражает эффективность деятельности предприятия и показывает долю (в процентах) чистой прибыли в общей выручке предприятия. Так в 2016 году доля чистой прибыли составила 34,9%, что на 4% ниже, чем в 2017 году. Данный показатель находится в пределах нормы, так как среднее значение коэффициента в отрасли сельское хозяйство составляет 11%. Уровень рентабельности рассчитывается как отношение прибыли от реализации к сумме затрат на производство и реализацию продукции. Коэффициент показывает, какое количество прибыли организация получает с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию продукции. В 2017 году данный показатель составил 73,2%, что на 12,4% больше, чем в предыдущем году. Эти показатели говорят об эффективном производственном процессе деятельности предприятия, а также эффективной ценовой политике данной организации.

Также для ознакомления с финансового хозяйственной деятельностью ООО «Мираторг-Белгород» существует необходимость в изучении показателей характеризующих ликвидность баланса организации. Данные показатели представлены в таблице 3.

Таблица 3.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса ООО «Мираторг-Белгород» за 2015-2017 гг.

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение			
		2015	2016	2017	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2016г. от 2015г.	2017г. от 2016г.	2016г. от 2015г.	2017г. от 2016г.
1	Денежные средства, тыс. руб.	8746	53408	1930	44662	-51478	610,66	3,61
2	Дебиторская задолженность, тыс. руб.	2923101	26770125	28951685	23847024	2181560	915,81	108,15
3	Финансовые вложения, тыс. руб.	61426	1172311	0	1110885	-1172311	1908,49	0,00
4	Оборотные средства, тыс. руб.	3576849	31968592	32544980	28391743	576388	893,76	101,80
5	Краткосрочные обязательства, тыс. руб.	1426692	11912894	10221730	10486202	-1691164	835,00	85,80
6	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,0492	0,1029	0,0002	0,053705	-0,102701	209,19	0,18
7	Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	2,0550	2,2516	2,8326	0,1966422	0,5809166	109,57	125,80
8	Коэффициент текущей ликвидности	2,5071	2,6835	3,1839	0,176436	0,5003727	107,04	118,65

Из таблицы 3 можно говорить о том что, коэффициент абсолютной ликвидности является характерным при выявлении способности или неспособности компании погашать текущие, то есть краткосрочные, обязательства за счет денежных средств, средств на расчетных счетах и краткосрочных финансовых вложений. Данный показатель является наиболее важным. Нормой является значение коэффициента больше 0,2. В 2017 году

коэффициенту абсолютной ликвидности ООО «Мираторг-Белгород» соответствует значение 0,0002, что показывает значительное отрицательное отклонение от нормы. Коэффициент быстрой ликвидности характеризует возможность данной организации погасить краткосрочные обязательства путем продажи ликвидных активов. Нормальное значение коэффициента быстрой ликвидности определено нижней границей равной 1,0. Наблюдается зависимость: чем выше значение рассматриваемого коэффициента, тем лучшим финансовым состоянием обладает компания. Коэффициент быстрой ликвидности ООО «Мираторг-Белгород» равен 2,8326, что говорит об отсутствии риска платежеспособности организации, а также это надежный сигнал для инвесторов. Способность организации погашать свои краткосрочные обязательства лишь за счет оборотных активов, характеризуется коэффициентом текущей ликвидности, чем больше его значение, тем лучше такая способность компании. Нормальным считается значение данного коэффициента равное 1,5 - 2,5. Показатель ООО «Мираторг-Белгород» в 2017 году равен 3,1839, это нежелательно высокое значение, которое может выражать не достаточно эффективное использование оборотных активов, либо краткосрочного финансирования, однако, кредиторы предпочитают наблюдать именно такой уровень показателя, как признак устойчивого финансового положения компании.

Далее, целесообразно рассчитать коэффициент платежеспособности (таблица 4).

Таблица 4.

#### Расчет коэффициента платежеспособности

№п/п	Показатель	Годы			Отклонение (+,-)	
		2015	2016	2017	2016г. от 2015г.	2017г. от 2016г.
1.	Внеоборотные активы	3078779	9691541	9241172	6612762	-450369
2.	Оборотные активы	3576849	31968592	32544980	28391743	576388
3.	Краткосрочные обязательства	1426692	11912894	10221730	10486202	-1691164
4.	Долгосрочные обязательства	2165675	7607000	2959399	5441325	-4647601
5.	Коэффициент платежеспособности	1,8527	2,1342	3,1701	0,2815	1,0359



Так как коэффициент платежеспособности отражает способность компании покрывать свои обязательства текущими активами и оптимальное его значение находится в интервале 0,5-0,7, то можно сделать вывод о том, что ООО «Мираторг-Белгород» в 2017 году показывает уровень выше оптимального, а это свидетельствует о высокой платежеспособности организации.

С целью формирования мнения о финансовом состоянии организации ООО «Мираторг-Белгород» необходимо рассчитать и показатели, характеризующие финансовую устойчивость (таблица 5).

Таблица 5.

## Показатели, характеризующие финансовую устойчивость

№ п/п	Показатель	Годы			Отклонение (+,-)	
		2015	2016	2017	2016г. от 2015г.	2017г. от 2016г.
1.	Собственный капитал	3063261	22140239	28605023	19076978	6464784
2.	Заёмный капитал	3592367	19519894	13181129	15927527	-6338765
3.	Долгосрочные обязательства	2165675	7607000	2959399	5441325	-4647601
4.	Краткосрочные обязательства	1426692	11912894	10221730	10486202	-1691164
5.	Валюта баланса	6655628	41660133	41786152	35004505	126019
6.	Коэффициент финансовой независимости	0,46	0,53	0,68	0,07	0,15
7.	Коэффициент финансовой зависимости	2,17	1,88	1,46	-0,29	-0,42
8.	Коэффициент концентрации заёмного капитала	0,54	0,47	0,32	-0,07	-0,15
9.	Коэффициент устойчивого финансирования	0,79	0,71	0,76	-0,07	0,04
10.	Коэффициент финансового левериджа (риска)	1,17	0,88	0,46	-0,29	-0,42

Таким образом, коэффициент, характеризующий отношение собственного капитала к общей сумме капитала (активов) организации (коэффициент финансовой независимости), показывает насколько организация

независима от кредиторов. Нормативное ограничение коэффициента  $> 0,5$ . Значение коэффициента ООО «Мираторг-Белгород» равно 0,68, что является положительной тенденцией.

Коэффициент финансовой зависимости находится через отношение заемного капитала ко всему капиталу организации (активам). Нормальным считается данный коэффициент равный 0,5, а значение показателя ООО «Мираторг-Белгород» составляет 1,46, что говорит о слишком осторожном подходе организации к привлечению заемного капитала и об упущенных возможностях повысить рентабельность собственного капитала за счет использования эффекта финансового рычага.

Частицу заемного капитала в общем соотношении финансовых ресурсов предприятия представляет коэффициент концентрации заемного капитала. Коэффициент концентрации ООО «Мираторг-Белгород» составляет 0,32, то есть задолженность организации мала, а значит, её финансовое состояние будет стойким.

Коэффициент устойчивого финансирования равен отношению собственного капитала и долгосрочных обязательств к валюте баланса, а рекомендуемое значение  $> 0,75$ . Значение такого коэффициента ООО «Мираторг-Белгород» 0,76, а значит, есть тенденция к росту; финансовое положение устойчиво.

Для оценки финансовой устойчивости предприятия в долгосрочной перспективе используется коэффициент финансового левериджа. Он представляет отношение заемных средств организации к собственным. Оптимальным значением в российской практике является соотношение равное единице. Так как показатель ООО «Мираторг-Белгород» равен 0,46, можно смело говорить о том, что организация упускает возможность использовать финансовый рычаг и повысить рентабельность заемного капитала за счет активного вовлечения в деятельность заемных средств, как говорилось и ранее.

В результате ознакомления с финансово хозяйственной деятельностью ООО «Мираторг-Белгород», можно сделать вывод, что состояние организации стабильно, так как большинство коэффициентов финансовой устойчивости выше нормативных значений, следовательно, за анализируемый период организация имеет высокую рыночную финансовую устойчивость. Положительная динамика почти всех полученных коэффициентов свидетельствует о повышении финансовой устойчивости. Следующим этапом, целесообразно, изучить порядок ведения бухгалтерского учета.

## **2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ООО «МИРАТОРГ-БЕЛГОРОД»**

### **2.1. Учет доходов и расходов от основного вида деятельности ООО «Мираторг-Белгород»**

Основным видом деятельности ООО «Мираторг-Белгород» является животноводство. Аналитический и синтетический учет доходов и расходов от данного вида деятельности осуществляется в следующей последовательности:

- I. Заключаются договора с заказчиками на создание и внедрение автоматизированных систем управления складом;
- II. Осуществляется документальное оформление реализации работ;
- III. Определяется выручка от продажи работ за месяц;
- IV. Рассчитываются расходы, приходящиеся на реализованные работы по каждому заказу и в целом за месяц;
- V. Рассчитывается Налог на добавленную стоимость с суммы реализации;
- VI. Определяется финансовый результат от основной производственной деятельности за месяц.

По действующим в настоящее время правилам, установленным ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 года № 43н), организация самостоятельно определяет для себя обычные виды деятельности и закрепляет свой выбор в учетной политике (Приложение 2) [5]. Возникающие при осуществлении обычных видов деятельности расходы отражаются на счетах по учету прямых и косвенных затрат на производство и реализацию продукции, выполнение работ, оказание услуг.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности

организации, и выявления финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и полная себестоимость по реализованным:

- готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т.п. работам;
- услугам связи и услугам по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих основных средств и нематериальных активов по договору аренды, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

К доходам по обычным видам деятельности относится: выручка от продажи продукции животноводства (свиноводства, птицеводства), оказания услуг сервисной службы, услуг управления, лабораторных услуг, транспортных услуг, услуг по предоставлению имущества в аренду. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с производством и реализацией продукции, оказанием услуг [32, с. 389].

Схема строения счета 90 «Продажи» за период 2017 года представлена на рисунке 11.

## Счет 90 «Продажи»

С кредита счетов		В дебет счетов	
Сн – сальдо на начало не имеет			
10	Списана остаточная стоимость реализованных материалов 15 355 742,81	Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию 23 475 220 469,01	62
11	Списана себестоимость выбывших животных (в том числе при сдаче заготовительным организациям скота, находящегося на откорме) 10 481 705 209,03	Отражен финансовый результат (убыток) от основных видов деятельности 31 410 000,00	99
20	Списаны производственные расходы 421 506 126,01		
26	Списаны общехозяйственные расходы 377 741 319,96		
41	Отражена фактическая стоимость проданных товаров 249 136 897,20		
43	Отражена себестоимость проданной готовой продукции 195 256 450,23		
44	Списаны коммерческие расходы 38 457 751,57		
68	Начислен НДС со стоимости реализованной продукции 2 173 461 775,83		
99	Отражен финансовый результат (прибыль) от основных видов деятельности 9 554 009 196,37		
Обороты за период 23 506 630 469,01		Обороты за период 23 506 630 469,01	

Рис. 11. Схема счета 90 «Продажи»

Субсчета, которые открыты к счету 90 «Продажи» в ООО «Мираторг-Белгород» представлены в таблице 6.

Таблица 6.

Субсчета	Назначение
90.0000	Продажи
90.1100	Продажи 10%
90.1200	Продажи 18%
90.1211	Услуги ЕНВД
90.1300	Оказание услуг 18%
90.1310	Транспортные услуги
90.1320	Услуги аренды
90.1360	Трасп. экспедицион. обслуживание
90.1410	Продажи – Производство 10%

Продолжение табл. 6.

90.1420	Продажи - Производство 18%
90.1500	Продажи без НДС
90.1600	Животноводство
90.1610	Животноводство (свиноводство)
90.1800	Корректировка выручки
90.1900	ВХ перевыставление реализации
90.1999	Реализация товара, Итого
90.2100	Себестоимость товара 10%
90.2200	Себестоимость товара 18%
90.2205	Себестоимость товара без НДС
90.2211	Себестоимость услуг ЕНВД
90.2300	Себестоимость услуг 18%
90.2310	С/с транспортных услуги
90.2320	С/с услуг по сдаче в аренду
90.2360	Себестоимость ТЭО
90.2410	Себестоимость производства 10%
90.2420	Себестоимость производства 18%
90.2500	Расходы на продажу
90.2510	Расходы на продажу ЕНВД
90.2600	С/с животноводство
90.2610	С/с животноводство (свиноводство)
90.2800	Корректировка себестоимости
90.2999	Себестоимость, Итого
90.3000	НДС
90.3100	НДС от продажи товара 10%
90.3200	НДС от продажи товара 18%
90.3300	НДС от оказания услуг 18%
90.3310	НДС по транспортным услугам
90.3320	НДС с услуг по сдаче в аренду
90.3360	НДС по ТЭО
90.3410	НДС - производство 10%
90.3420	НДС - производство 18%
90.3500	Без НДС
90.3610	НДС по животновод-свиноводство
90.3999	НДС по товарам, Итого
90.8000	Управленческие расходы
90.8100	Управленческие расходы ОСН
90.8200	Управленческие расходы ЕНВД
90.8999	Управленческие расходы, Итого
90.9998	Закрывающий счет
90.9999	Прибыль/убыток от продаж

Субсчет 90.1999 «Реализация товара, итого» предназначен для обобщения результатов от: продаж с НДС 10%, продаж с НДС 18%, услуг при исчислении и уплате ЕНВД, оказания услуг с НДС 18%, транспортных услуг, услуг аренды, трасп. Экспедиционного обслуживания, продаж – производство 10%, продаж – производство с НДС 18%, продаж без НДС, животноводства, животноводства (свиноводства), корректировки выручки, ВХ перевыставлений реализации.

Субсчет 90.2999 «Себестоимость, итого» предназначен для обобщения результатов от: себестоимости товара с НДС 10%, себестоимости товара с НДС 18%, себестоимости товара без НДС, себестоимости услуг при исчислении и уплате ЕНВД, себестоимости услуг с НДС 18%, с/с транспортных услуг, с/с услуг по сдаче в аренду, себестоимости ТЭО, себестоимости производства с НДС 10%, себестоимости производства с НДС 18%, расходов на продажу, расходов на продажу при исчислении и уплате ЕНВД, с/с животноводства, с/с животноводства (свиноводства), корректировки себестоимости.

Субсчет 90.3999 «НДС по товарам, итого» предназначен для обобщения результатов от: НДС от продажи товара со ставкой 10%, НДС от продажи товара со ставкой 18%, НДС от оказания услуг со ставкой 18%, НДС по транспортным услугам, НДС с услуг по сдаче в аренду, НДС по ТЭО, НДС - по производству со ставкой 10%, НДС - по производству со ставкой 18%, без НДС, НДС по животноводству-свиноводству.

Субсчет 90.8999 «Управленческие расходы, итого» предназначен для обобщения результатов от: управленческих расходов, управленческих расходов при ОСН, управленческих расходов при исчислении и уплате ЕНВД.

Субсчет 90.9999 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.



На субсчетах с первого по восьмой порядок в течение отчетного года учитываются соответствующие показатели, формирующие финансовый результат от продажи продукции, товаров (работ, услуг). Причем на каждом из них весь год накапливается одностороннее сальдо, отражающее соответствующую величину нарастающим итогом с начала года. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90.9999 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет, однако вести учетные записи на синтетическом счете, без субсчетов, невозможно, так как это не предусмотрено инструкцией по применению плана счетов бухгалтерского учета.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», закрываются внутренними проводками с тем, чтобы на 1 января на всех субсчетах оказалось нулевое сальдо.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» (в разрезе каждого из субсчетов) ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости - и по другим аналитическим признакам (по контрагентам, регионам продаж и т.п.).

#### Пример 1:

В 2017 году ООО «Мираторг-Белгород» получило выручку от продажи продукции, выполнении работ, оказании услуг в размере 21227143000 руб. Себестоимость продаж составила 11288345000 руб. Коммерческие расходы за 2017 год составили 38458000 руб., а сумма управленческих равна 377741000 руб. Выявим финансовый результат за анализируемый год.

В таблице 7 представлен фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 90 «Продажи» ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года.

Таблица 7.

Фрагмент журнала хозяйственных операций  
ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года

№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отражена выручка от продажи продукции	62	90.1999	21227143000
2	Списана себестоимость продукции	90.2999	43	11288345000
3	Начислен НДС	90.3999	68	2173461000
4	Списаны управленческие расходы	90.8999	44	416199000
5	Отражен финансовый результат (прибыль)	90.9999	99	9522599000

Таким образом, ООО «Мираторг-Белгород» за 2017 год получило прибыль на сумму 9522599000 руб. Данное значение можно наблюдать в годовом отчете о финансовых результатах ООО «Мираторг-Белгород» по строке 2200.

Закрытие года в ООО «Мираторг-Белгород» по счету 90 «Продажи» представлено фрагментом журнала хозяйственных операций ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года в таблице 8.

Таблица 8.

Фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 90 «Продажи»  
ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года

№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Закрытие субсчета выручки	90.1999	90.1998	21227143000
2	Закрытие субсчета себестоимости	90.9998	90.2999	11288345000
3	Закрытие субсчета НДС	90.9998	90.3999	2173461000
4	Закрытие субсчета управленческие расходы	90.9998	90.8999	416199000

Итак, в конце 2017 года субсчета к счету 90 «Продажи» ООО «Мираторг-Белгород» остатка не имеют.

Продажа продукции осуществляется на основании первичной документации. В качестве таковых используются: товарная накладная,

товарно-транспортная накладная, счет-фактура или универсальный передаточный документ (УПД или УПД-2), акты т.п.

В целях проверки правильности заполнения таких первичных документов, осуществим их проверку.

На основании товарной накладной №17 (Приложение 16) от 06.02.2017г. ООО «Интеграл» поставило ООО «Мираторг-Белгород» по договору №12.01-2016/5 от 12.01.2016г. товар «ОбогревательTIMBERKTOR21/1507ACX» в количестве двух штук, цена каждой единицы по тарифу из которых составила 1807,63 руб. коп. Ставка НДС 18 процентов, следовательно, НДС по данной операции составил 650,75 руб. коп., а сумма без учета НДС равна 3615,25 руб. коп. Итак, стоимость товаров, имущественных прав с налогом всего равняется 4266,00 руб. коп. Также была составлена счет фактура №17 (Приложение17) от 06.02.2017г. по данной операции. Товарная накладная и Счет-фактура включают адреса, индексы, а также ИНН/КПП продавца-грузотправителя и покупателя-грузополучателя; закреплены подписями руководителей и главными бухгалтерами. Документ приложен включен в состав первичной документации.

На основании Акта №495 от 05.12.2017г ИП Хребетов Д.В. по заказу ООО «Мираторг-Белгород» оказало услугу под названием «вывоз мусора» в количестве десяти рейсов по цене, каждый из которых был равен 3840,00 руб. коп., следовательно, итоговая сумма без НДС составила 38400 руб. коп. Данная услуга была выполнена полностью и в срок, заказчик в лице ООО «Мираторг-Белгород» претензий по объему, качеству и срокам оказания услуги не имел. Акт закреплен подписями и печатями, участвующих сторон. Документ включен в состав первичной документации (Приложение 18).

Таким образом, проверка показала, что данные первичные документы составлены, верно, явные нарушения отсутствуют, документы имеют в своем составе все обязательные реквизиты; данные товарной накладной и счёт-фактуры совпадают.

## 2.2. Учет прочих доходов и расходов ООО «Мираторг-Белгород»

Прочими видами деятельности ООО «Мираторг-Белгород» в соответствии с общероссийским классификатором являются следующие:

- переработка и консервирование мяса и мясной пищевой продукции
- производство готовых кормов (смешанных и несмешанных), кроме муки и гранул из люцерны, для животных, содержащихся на фермах
- производство кормового микробиологического белка, премиксов, кормовых витаминов, антибиотиков, аминокислот и ферментов
- торговля оптовая зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных
- деятельность по складированию и хранению
- хранение и складирование зерна
- хранение и складирование прочих грузов
- испытания и анализ состава и чистоты материалов и веществ: анализ химических и биологических свойств материалов и веществ; испытания и анализ в области гигиены питания, включая ветеринарный контроль и контроль за производством продуктов питания
- судебно-экспертная деятельность
- деятельность по техническому контролю, испытаниям и анализу прочая
- аренда и лизинг сельскохозяйственных машин и оборудования
- аренда и лизинг строительных машин и оборудования
- аренда и лизинг офисных машин и оборудования, включая вычислительную технику
- аренда и лизинг прочего автомобильного транспорта и оборудования

- аренда и лизинг прочих машин и оборудования, не включенных в другие группировки

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы» [33, с. 526].

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открыты субсчета, которые представлены в таблице 9.

Таблица 9.

Открытые субсчета к счету 91 «Прочие доходы и расходы»  
ООО «Мираторг-Белгород»

Субсчета	Назначение
91.0000	Прочие доходы и расходы
91.1010	Доходы от продажи ОС
91.1020	Доходы от продажи прочих акт.
91.1021	Доходы от финансовых операций
91.1040	Купля-прод. иностран. валюты
91.1050	Курсовые разницы - положит.
91.1070	%% по займам предоставлен.
91.1080	Получ. штрафы, пени за наруш. Дог.
91.1000	Прочие доходы в т.ч.
91.1100	Безвоз. Полученное имущество
91.1110	Доходы прошлых лет
91.1135	Приход отработ. МПЗ для утилиз.
91.1140	Доход от списан. кред. задолж.
91.1150	Излишки МПЗ при инвентариз.
91.1160	Скидки, бонусы полученные
91.1175	Субсидии полученные
91.1184	Корректировка с/с Доход
91.1199	Прочие доходы
91.1300	Доходы от переоценки ОС
91.1999	Доходы, Итого
91.2000	Прочие расходы, в т.ч.
91.2020	Комиссия, прочие услуги банков

Продолжение табл. 9.

91.2023	Расходы от продажи прочактиво
91.2050	Недостачи МПЗ при инвентар
91.2060	%% по кредитам полученным
91.2070	Штрафы, пени, убытки за наруш дог.
91.2075	Административные санкции
91.2080	Убытки прошлых лет признанные
91.2110	Списание дебиторск. задолженн
91.2120	Курсовые разницы - отрицат.
91.2140	Убыток от купли-продажи валюты
91.2150	Остат. ст-сть ОС при выбытии
91.2153	НДС от продажи материалов
91.2155	НДС при реализации активов
91.2160	Расходы связан. с выбыт., списан.
91.2161	НДС по продаже ОС
91.2170	Благотворительность
91.2180	Ассоциация
91.2190	НДС при безвозмездной передаче
91.2200	Не возмещаемый НДС
91.2220	Вознаград по агент. договору
91.2221	Себестоимость прошлых лет 10%
91.2222	Себестоимость прошлых лет 18%
91.2250	Госпошлины
91.2282	Чрезвычайные расходы
91.2284	Корректировка с/с Расход
91.2300	Расходы от переоценки ОС
91.2331	НДС прошлых лет 10%
91.2332	НДС прошлых лет 18%
91.2926	Закрытие общехоз. расходов
91.2999	Итого: Прочие расходы
91.9998	Закрывающий счет
91.9999	Сальдо прочих доходов и расходов

Субсчет 91.1999 «Доходы, итого» предназначен для обобщения результатов от: доходов от продажи ОС, доходов от продажи прочих активов, доходов от финансовых операций, купли - продажи иностранной валюты, курсовых разниц - положительных, %% по займам предоставленным, полученным штрафам, пеням за нарушение договоров, прочих доходов в т.ч., безвозвозмедно полученного имущества, доходов прошлых лет, прихода

отработавших МПЗ для утилизации, доходов от списания кредиторской задолженности, излишков МПЗ при инвентаризации, скидок, бонусов полученных, субсидий полученных, корректировок с/с дохода, прочих доходов, доходов от переоценки ОС.

Субсчет 91.2999 «Прочие расходы, итого» предназначен для обобщения результатов от: комиссии, прочих услуг банков, расходов от продажи прочих активов, недостачи МПЗ при инвентаризации, %% по кредитам полученным, штрафов, пени, убытков за нарушение договоров, административных санкции, признанных убытков прошлых лет, списания дебиторской задолженности, курсовых разниц – отрицательных, убытков от купли-продажи валюты, остаточной стоимости ОС при выбытии, НДС от продажи материалов, НДС при реализации активов, расходы связанных с выбытием, списанием, НДС по продаже ОС, благотворительности, ассоциации, НДС при безвозмездной передаче, не возмещаемого НДС, вознаграждений по агент. договору, себестоимости прошлых лет с НДС 10%, Себестоимость прошлых лет с НДС 18%, госпошлины, чрезвычайных расходов, корректировки с/с расходов, расходов от переоценки ОС, НДС прошлых лет со ставкой 10%, НДС прошлых лет со ставкой 18%, закрытия общехозяйственных расходов.

Записи по субсчетам 91.1999 «Доходы» и 91.2999 «Прочие расходы» осуществляются накопительно в течение отчетного года: на каждом из них накапливается соответствующее одностороннее сальдо. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91.1999 «Доходы» и кредитового оборота по субсчету 91.2999 «Прочие расходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91.9998 «Закрывающий счет» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Схема строения счета 91 «Прочие доходы и расходы» за период 2017 года представлена на рисунке 12.

## Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

С кредита счетов		В дебет счетов	
Сн – сальдо на начало не имеет			
01	Отнесение на убыток суммы уценки объекта ОС 692 348,21	Оприходование материалов, полученных при ликвидации объектов основных средств 2 875 079,51	10
02	Начисление амортизации ОС, сданных в аренду 201 638,82	Отпуск ценностей, оставшихся при выбытии активов 316,06	20
10	Списание материалов на ремонт 170 208 258,62	Выявлены излишки товаров по рыночной стоимости 1 951 505,35	41
20	Списаны производственные расходы 0,10	Принятие к учету готовой продукции 33 207,17	43
51	Отражены суммы по тарифам за услуги банка 115 290 639,74	Поступили на расчетный счет средства от продажи прочего имущества, а также прочие доходы 4 637 501,11	51
52	Учет отрицательных курсовых разниц 63 323,11	Зачисление на валютный счет денежных средств в ин.валюте от прочих операций по получению доходов на основании выписки банка 62 112,83	52
57	Отражение разниц между рублевым эквивалентом, купленной валюты по ком. курсу и курсам Банка России 70 982,90	Отражение разницы между рублевым эквивалентом, купленной валюты по ком. курсу и курсам Банка России 163 023,60	57
60	Отражение отрицательной курсовой разницы по кредиторской задолженности 34 561 010,73	Списание кредиторской задолженности поставщика 1 563 879,07	60
62	Отражение стоимости готовой продукции передаваемой в составе предприятия 489 519,15	Отражена выручка от реализации ОС 125 009 576,52	62
66	Начисление процентов за пользование банковским кредитом 527 145 397,30	Отражение безвозмездной передачи специальной одежды курьеру организации 12 329,20	70
67	Начисление процентов за пользование банковским долгосрочным кредитом 1 263 581 693,76	Отражение доходов от продажи нематериальных активов 79 409 364,92	76
68	Отражение НДС с дохода от продажи материалов 14 592 226,34	Списание экономии по смете 634 598 380,46	86
69	Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов 309 170,89	Отражен финансовый результат (убыток) от прочих видов деятельности 1 256 041 609,18	99
70	Признание в составе прочих расходов организации возможных собственных затрат организации, связанных с продажей объектов ОС 962 404,63		
71	Списание в расходы неиспользованные подотчетные суммы 630 034,62		
73	Начислена компенсация за задержку заработной платы 139 530,80		
76	Начислен НДС к уплате в бюджет с дохода от продажи объекта ОС 3 619 184,77		
94	Списание недостачи 4 811 384,99		
97	Отнесение расходов будущих периодов на расходы, не учитываемые в целях налогообложения прибыли -31 082 864,51		
Обороты за период 2 106 357 884,97		Обороты за период 2 106 357 884,97	

Рис.12. Схема счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Таким образом, на отчетную дату синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет. Однако, также как в случае со счетом 90



«Продажи», вести учетные записи на синтетическом счете, без использования субсчетов, нельзя, так как это не предусмотрено инструкцией по применению плана счетов.

По окончании отчетного года субсчета 91.1999 «Доходы», 91.2999 «Прочие расходы» и 91.9998 «Закрывающий счет» закрываются внутренними проводками, и по состоянию на 1 января сальдо на этих субсчетах нет.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же операции, должно обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции.

Пример 2:

На основании выписки по банковскому счету (Альфа-банк) от 26.04.2017г. по счету №40702 810 9029 7000 1300 владельца (ИНН) 3109004337, БИК 044525593, по Кор. счету: 30101 810 2000 0000 0593 по адресу 308034, Российская Федерация, Белгородская область, г. Белгород, проспект Ватутина, д.9б, о том, что были перечислены денежные средства на счет банка в размере 3490 руб. за оказание банковских услуг.

Назначением платежа является комиссия:

- за период 26 марта 2017 год по 25 апреля 2017 года, обслуживание расчетного счета согласно тарифу ООО «Мираторг-Белгород» равно 300,00 руб. коп.;
- за период 26 марта 2017 год по 25 апреля 2017 года, поддержка передаточных документов по системе в сумме 990,00 руб. коп.;
- за период 26 марта 2017 год по 25 апреля 2017 года, поддержка безопасности по системе в размере 2200,00 руб., коп.

Данный документ, именуемый выпиской банка, подписан ответственным от 28.04.2017г. (Приложение 19).

В таблице 10 представлен фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «Мираторг-Белгород» за период 25.04.2017г.

Таблица 10.

Фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «Мираторг-Белгород» за период 25.04.2017г.

№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Оплачены услуги банка за комиссию по обслуживанию расчетного счета	76	51	300,00
2	Отражены расходы по оплате услуг банка	91.2020	76	300,00
3	Оплачены услуги банка за комиссию по поддержке передаточных документов по системе	76	51	990,00
4	Отражены расходы по оплате услуг банка	91.2020	76	990,00
5	Оплачены услуги банка за комиссию по поддержке безопасности по системе	76	51	2200,00
6	Отражены расходы по оплате услуг банка	91.2020	76	2200,00

Приведем список типовых бухгалтерских проводок в соответствии с действующим планом счетов ООО «Мираторг-Белгород»:

- 1) Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»  
Кредит счета 91.1010 «Прочие доходы» - на сумму задолженности покупателя при реализации основных средств или нематериальных активов;
- 2) Дебет счета 91.2023 «Прочие расходы»  
Кредит счета 01 «Основные средства» - списывается остаточная стоимость выбывающих основных средств;
- 3) Дебет счета 91.2023 «Прочие расходы»  
Кредит счета 04 «Нематериальные активы» - списывается остаточная стоимость выбывающих нематериальных активов;
- 4) Дебет счета 91.2020 «Прочие расходы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - на сумму дополнительных расходов, связанных с выбытием основных средств или нематериальных активов;

5) Дебет счета 91.2080 «Прочие расходы»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «По НДС» - на сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет;

Доходы от участия в других организациях можно учитывать:

- по фактическому поступлению денежных средств;
- по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных или других средств организации, оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных или других средств организации, обычно списывают в дебет счета 91, субсчет «Прочие расходы» с кредита счетов учета денежных средств:

1) Дебет счета 91.2999 «Прочие расходы»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» - на сумму процентов, уплаченных по кредитам и займам;

2) Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 91.1999 «Прочие доходы» - на сумму процентов, полученных от заемщиков.

Поступления в виде штрафов, пеней, неустоек и других санкций отражают:

1) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

Кредит счета 91.1999 «Прочие доходы»

2) Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям»

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек отражают по дебету счета 91.2999 «Прочие расходы» с кредита счетов учета денежных средств:

Дебет счета 91.2999 «Прочие расходы» Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения» (на разницу по операциям с финансовыми вложениями); 50 «Касса», 52 «Валютные счета» (на разницу по денежным средствам в валюте); 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (по операциям с подотчетными лицами) и других счетов;

Кредит счета 91.1999 «Прочие доходы».

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу (уменьшение в рублевом выражении суммы задолженности вследствие падения курса иностранной валюты) отражают по кредиту счета 91.1999 «Прочие доходы» и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками. В дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита разных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением спортивных мероприятий, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

### **2.3. Формирование финансового результата деятельности ООО «Мираторг-Белгород»**

Финансовый результат является оценочным показателем и выражает экономическую эффективность деятельности сельскохозяйственного предприятия. Этот показатель определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года.

Финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации определяют на счетах бухгалтерского учета путем сопоставления доходов и расходов. Величина, получаемая вычитанием из доходов, или выручки, себестоимости реализованной продукции, прочих расходов и убытков, и представляет собой прибыль.

Комитет по международным стандартам – FASB определяет прибыль следующим образом: «Полная прибыль – это изменение собственного капитала (чистых активов) хозяйствующего субъекта за отчетный период, являющееся результатом хозяйственных операций и событий, не связанных с личным капиталом собственников фирмы» [11]. Она включает все изменения собственного капитала, произошедшие за период, за исключением тех, что являются следствием вкладов собственников и выплат собственникам».

Как экономическая категория, характеризующая финансовый результат предпринимательской деятельности предприятия, прибыль наиболее полно отражает эффективность производства, объем и качество изготовленной продукции, состояние производительности труда, уровень себестоимости.

Финансовый результат деятельности предприятия выражается, прежде всего в абсолютном финансовом показателе, который может быть величиной как положительной, так и отрицательной. В первом случае речь идет о показателе прибыли, во втором – можно говорить об убытках, полученных в ходе хозяйственной деятельности.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток)

слагается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

При составлении отчета о финансовых результатах используют многоступенчатый способ, широко распространенный в международной учетной практике, согласно которому расчет показателя нераспределенной (чистой) прибыли (убытка) проводят с исчислением промежуточных показателей финансового результата.

Первый шаг – определение прибыли (убытка) от продаж как разницы между доходами в виде выручки и расходами в виде себестоимости продаж. Информация об этих показателях формируется на счете 90 «Продажи».

Второй шаг – определение прибыли (убытка) от обычной финансовой деятельности путем сложения результата от продаж с прочим результатом, раскрытым на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы». Размер именно этой бухгалтерской прибыли корректируется для целей налогообложения.

Третий шаг – определение нераспределенной (чистой) прибыли или непокрытого убытка от обычной хозяйственно–финансовой деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций, информация о которых содержится на итоговом счете 99 «Прибыли и убытки».

Четвертый шаг – определение нераспределенной прибыли или непокрытого убытка от обычной хозяйственно–финансовой деятельности на основе информации, также содержащейся на счете 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, счет 99 «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. По дебету счета 99 отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации [19, с. 294]. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период

показывает конечный финансовый результат. К данному счету открываются субсчета, они представлены в таблице 11.

Таблица 11.

## Открытые субсчета к счету 99 «Прибыли и убытки»

Субсчета	Назначение
99.0000	Прибыль, убытки в т.ч.
99.0100	Прибыли и убытки
99.0200	Усл. расход по налогу на приб.
99.0300	Усл. доход по налогу на приб.
99.0400	Постоянное налоговое обязат.
99.0500	Штрафные санкции
99.0600	Налог на прибыль
99.0620	ЕНВД
99.9900	Закрытие финансового результата
99.9999	Прибыли и убытки, Итого

Субсчет 99.9999 «Прибыли и убытки, итого» предназначен для обобщения результатов от: прибыли и убытков, условному расходу по налогу на прибыль, условному доходу по налогу на прибыль, постоянному налоговому обязательству, штрафным санкциям, налогу на прибыль, ЕНВД и закрытию финансового результата.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Факты хозяйственной жизни отражают на счете 99 «Прибыли и убытки» по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года.

Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер убытка организации. Счет 99 «Прибыли и убытки» имеет одностороннее сальдо.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации.

К счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в ООО «Мираторг-Белгород» открыты следующие субсчета, представленные в таблице 12.

Таблица 12.

## Открытые субсчета к счету 84 «Нераспределенная прибыль»

Субсчета	Назначение
84.1000	Прибыль, подлежащая распредел.
84.2000	Убыток, подлежащий покрытию
84.3000	Нераспред. прибыль в обращении
84.4000	Нераспред. прибыль в использован
84.5000	Фонды для распределения
84.5010	Благотворительный фонд
84.9999	Нераспределенная прибыль, Итого

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»      Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - на сумму чистой прибыли отчетного года,



Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»  
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» - на сумму чистого убытка отчетного года.

Субсчет 84.9999 «Нераспределенная прибыль, итога» предназначен для обобщения результатов от: прибыли, подлежащей распределению, убытка, подлежащий покрытию, нераспределенной прибыли в обращении, нераспределенной прибыли в использовании, фондов для распределения и благотворительных фондов.

Аналитический учет счета 84 Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется так, чтобы организовать обеспечивать формирование информации по каждому направлению использования средств.

Схема строения счета 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за период 2017 года представлены на рисунках 13 и 14, соответственно:

Счет 99 «Прибыли и убытки»

С кредита счетов		В дебет счетов	
Сн – сальдо на начало не имеет			
68	Начислен налог на прибыль 1 772 091,72	Положительный результат от продаж 9 554 009 196,37	90
69	Произведены отчисления в фонды (ФОМС, ПФР, ФСС) 1000,00		
84	Полученная прибыль отнесена к распределению 8 264 784 495,47		
90	Отрицательный результат от продаж 31 410 000,00		
91	Отрицательный результат от продаж 1 256 041 609,18		
Обороты за период 9 837 009 195,65		Обороты за период 9 554 009 196,37	

Рис. 13. Схема счета 99 «Прибыли и убытки»

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

С кредита счетов		В дебет счетов	
Сн – сальдо на начало не имеет			
75	Отнесение части прибыли на дивиденды 1 800 000 000,00	Полученная прибыль отнесена к распределению 8 264 784 995,47	99
Обороты за период 1 800 000 000,00		Обороты за период 8 264 784 995,47	

Рис. 14. Схема счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Пример 3:

В 2017 году ООО «Мираторг-Белгород» получило прибыль от основного вида деятельности в размере 21227143000 руб. От прочих видов деятельности убыток составил 1256042000 руб. Налог на прибыль организации равен 845000 руб. Таким образом, чистая прибыль за 2017 год составила 8264784000 руб. В таблице 13 представлен фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль» ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года:

Таблица 13.

Фрагмент журнала хозяйственных операций  
ООО «Мираторг-Белгород» за период 2017 года

№	Наименование хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отражена прибыль от основного вида деятельности	90.9	99	21227143000
2	Отражен убыток от прочих видов деятельности	99	91.9	1256042000
3	Уплачен налог на прибыль	99	68	845000
4	Отражена чистая прибыль	99	84	8264784000

Итак, в бухгалтерском балансе организации чистая прибыль представлена как нераспределенная и находит своё отражение в разделе капитал и резервы (Приложение 9). Значение чистой прибыли можно проследить и в отчете о финансовых результатах по строке 2400.

### **3. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «МИРАТОРГ-БЕЛГОРОД» В КОНЦЕПЦИИ БЕРЕЖЛИВОСТИ**

#### **3.1. Мероприятия по использованию методов бухгалтерского учета в рамках внедрения бережливого производства**

В современном мире концепция бережливого производства становится все более популярной, ее с успехом внедряют многие производственные компании. Так, в качестве совершенствования учета финансовых результатов деятельности была определена методика бережливого производства.

Концепция хорошо зарекомендовала себя в частном секторе, как в сфере производства, так и в сфере услуг, и получила адаптацию под нужды государственных задач. Изучением и внедрением бережливого производства на практике занимается множество научных деятелей. Данные вопросы рассматриваются в работах авторов: А. Баранов и Р. Чичелов «Бережливое производство: маленькие шаги, для больших целей», О. Левяков «Lean система», Д. Шехватова и А. Воронин «Бережливое производство как элемент стратегии Кайдзен», Д. Стукалов «Бережливое производство. Вводный курс». Разработаем методическую основу организации управленческого учета затрат для экономического субъекта ООО «Мираторг-Белгород», внедряющего бережливое производство. Формализованная модель с целью – информационной поддержки бережливого производства, то есть модель в данной организации.

Бережливое производство (лин) (англ. Lean production, lean manufacturing от lean — «тощий, стройный») – «система простых решений, благодаря которым можно добиться повышения эффективности и снижения издержек», говорят А. Баранов и Р. Чичелов в своей статье [16, с. 24].

В своей работе о бережливом производстве О. Левяков отталкивается от самой сути определения ЛИН (от англ. Lean – стройный, постный) и поясняет,

что «производство или логистика «бережливого» производства вызвало колоссальный рост производительности труда и объемов продукции и остается основной системой производства во многих отраслях экономики мира» [34, с. 12]. Следовательно, бережливое производство предполагает вовлечение в процесс оптимизации бизнеса каждого сотрудника и максимальную ориентацию на потребителя.

Д. Стукалов определяет формулу производства следующим образом: «переход от обычного производства к бережливому представляет собой полный пересмотр основ организации как производственных отношений внутри предприятия, так и отношений с поставщиками и потребителями» [44, с. 16]. Не секрет, что для производителей (здесь и далее под производителями подразумеваются также и поставщики услуг) главной задачей управления предприятием является задача максимизация прибыли.

Сердцем бережливого производства является процесс устранения потерь «муда». Муда — это одно из японских слов, которое означает потери, отходы, то есть любую деятельность, которая потребляет ресурсы, но не создает ценности. Следовательно, в терминах бережливого производства способность товара удовлетворять ожиданиям потребителя носит название ценность.

Задачи управленческого учета на бережливых производствах:

- формирование информации, характеризующей постоянное повышение качества обслуживания клиентов, рост прибыльности и увеличение денежного потока;
- использование инструментов lean для устранения отходов и потерь во всех процессах;
- создание условий мотивации для инвестиции в людей, предоставление информации для расширения возможностей постоянного совершенствования на каждом уровне организации;
- оценка результатов на основе финансовых и нефинансовых показателей, косвенно влияющих на увеличение прибыли;

- учет и контроль потока создания ценности.

Исследуем применение различных методов и приемов управленческого учета на различных этапах реализации бережливого производства:

I. Основной характерной чертой бережливо производства является ориентация на потребителя.

Следовательно первый этап – это управленческие затраты на маркетинговые исследования. В применении к бухгалтерскому управленческому учету потребительскую «ценность» можно обрести, если направленно осуществлять маркетинговые исследования непосредственно в процессе производства. Маркетинговые исследования могут осуществляться собственными силами организации или сторонними организациями. Если для проведения маркетинговых мероприятий привлекается сторонняя организация, то с ней должен быть заключен договор, который нормативно регулируется. Все расчеты, связанные с данным договором, должны отражаться в бухгалтерском учете с использованием счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а признанные при этом расходы будут отнесены на соответствующие счета расходов, чаще всего это счет 26 «Общехозяйственные расходы», для организаций торговли - это счет 44 «Расходы на продажу». Суммы налога на добавленную стоимость найдут отражение на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по 362 приобретенным услугам» (при наличии счет-фактуры). В случае проведения маркетинговых мероприятий собственными силами расходы также будут отнесены на счет 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с соответствующими счетами: 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» [26, с.78].

Для целей контроля за маркетинговыми расходами и оценки их эффективности также целесообразно вести детализированный учет по следующим направлениям:

1. по видам маркетинговых работ: - мероприятия, направленные на получение маркетинговой информации; - мероприятия рекламного характера; - прочие мероприятия;
2. по сегментам рынка или продуктам, на развитие которых направлены исследования;
3. по характеру: - расходы, относящиеся к текущим; - расходы, связанные с освоением новых направлений, видов продукции и т.п.;
4. по элементам: материальные затраты, расходы на оплату труда.

Собранная информация должна аккумулироваться в управленческих отчетах, включающих плановые и фактически достигнутые показатели. Одновременно необходимо проводить анализ результативности понесенных расходов, чтобы определить целесообразность проведенных исследований. При этом следует учитывать наличие временного лага между моментом проведения исследований и экономическим эффектом от них. Особое внимание при этом следует уделять анализу сегментов рынка. Проблема состоит в том, что освоение новых сегментов рынка сопряжено с большими расходами, которые увеличивают себестоимость продаж. И если при проведении маркетинговых исследований допущены ошибки или они проводились с нарушением правил, то хозяйствующий субъект не только не увеличит свою прибыль, а может понести убыток. Поэтому проведенные маркетинговые исследования должны сопровождаться экономическими расчетами и обоснованиями. Представление соответствующих расчетов позволит дать наиболее объективную оценку результатам маркетинговых исследований. Детализированный учет расширит возможности проведения анализа, а также создаст информационную основу.

## II. Управление затратами на производство в процессе планирования.

Второй этап управления затратами «реализуется с помощью метода управления себестоимостью (затратами на производство) продукции таргет-костинга (от англ. targetcosting — целевая стоимость) возможно найти пути

снижения себестоимости продукции в производственном цикле, за счет применения производственных, инженерных, научных исследований и разработок, в том числе и при рассмотренных ранее исследованиях спрогнозированных маркетинговым отделом выручки» [27, с. 73]. На рис. 15. представлен процесс управления затратами с помощью таргет-костинга:



Рис. 15. Процесс управления затратами с помощью таргет-костинга

«При таком процессе управления затратами необходима первостепенная и постоянная ориентация на требования рынка и клиентов; калькуляция целевых затрат для новых продуктов, а также их составных частей, позволяющих достичь желаемой, заранее заданной прибыли при существующих рыночных условиях; учет влияния на себестоимость продукции пожеланий потребителей по качеству и срокам изготовления продукции; использование концепции жизненного цикла продукта» [34, с. 16]. Следовательно, «внимание покупателей сосредоточивается на качественных характеристиках или иных, несущих наибольшую ценность. Потребитель готов платить лишь за соответствие характеристик товара своим ожиданиям (за функциональность, качество, срок выполнения заказа, цену и т.д.). «Если в

процессе производства осуществляется, какая-либо деятельность, за которую потребитель платить не намерен, т.е. деятельность, не добавляющая ценности, такая деятельность называется потерей» [34, с. 14]. Данную мысль выражают в научной работе О. Левяков и Д. Стукалов.

### III. Управление затратами в процессе производства.

«На практике, базируясь на задачах модели бережливого производства необходимо учитывать и существующие отраслевые особенности в процессе производства, влияющие на управленческий учет. К ним относятся: ветеринарный контроль сырья, внутренний ветеринарно-санитарный контроль, возможность загрязнения окружающей среды, наличие отходов, широкий ассортимент, высокие материальные затраты и использование на некоторых этапах ручного труда, круглосуточный режим работы, удаленность рабочих мест от населенных пунктов, поэтапное (попроцессное) производство» [26, с. 34].

Таким образом, в использование различных методов управленческого учета при реализации концепции бережливого производства на различных этапах его реализации, оказывает влияние каждый из использованных элементов.

Именно «бережливое производство основано на управлении потоками создания ценности и идее непрерывного совершенствования потока производством, поэтому принципы управленческого учета могут быть частично позаимствованы из системы управленческого учета стоимости генерирования денежных средств (ТА-системы), основанной на теории ограничений: стоимость продукции (работы, услуги) создается в момент приобретения или создания продукции (работы, услуги); принцип перераспределения ресурсов в местах ограничения; принцип срочности (управленческая отчетность); принцип сопоставимости подходов к расчету издержек; принцип целостности (интеграции); принцип непрерывного



совершенствования системы учета и анализа; бережливое мышление, принцип моделирования адаптивности» [27, 25].

Философия бережливого производства это ни что иное как: изменение подходов к бизнесу и ориентации на снижение затрат путем уменьшения различных видов потерь, а бухгалтерский учет, человеческие ресурсы и информационные технологии – это взаимосвязанные участники бережливого производства, оказывающие поддержку управлению.

Целесообразно изучить характерные черты бережливого производства и углубиться в специфику производства мяса птицы, как одного из конкретных основных видов деятельности для наибольшего понимания и глубинного анализа отрасли, в рамках так называемого бережливого производства:

Первая характерная черта бережливого производства – это: удовлетворенность клиентов.

1. Удовлетворенность клиентов;

Данная черта подразумевает гарантию поставки продукции заказчику, т.к. в основном птицеводческие предприятия являются холдингами, то весь процесс производства является непрерывным и взаимосвязанным. Для достижения высокой рентабельности, необходимо, чтобы «от поля до прилавка» было все «своим» - всё должно принадлежать одному владельцу.

Также выражается склонность к сокращению складских площадей и, соответственно, количества запасов, так как лучшая продажа – это продажа качественного продукта, соответствующего спросу: тароупаковочный материал и клиентская база являются важными составляющими для сведения количества запасов к нулю. Запасы скрывают проблемы производства, такие как: плохое планирование, натянутые отношения с поставщиками, неравномерность производственного потока и т.п. А от этих критериев зависит ритмичная поставка и получение прибыли от удовлетворенных клиентов.

Следующая, не менее важная характерная черта бережливого производства – это: сокращение потерей несоздающих ценности.

## 2. Сокращение потерей производства несоздающих ценности;

Такая характерная черта включает в себя несколько шагов, это и устранение причин появления дефектов, для бесперебойного процесса производства; максимизации автоматизации процесса, и профилактические мероприятия, и непрерывный мониторинг процесса производства, контроль основных точек процесса работниками производства.

Третья значимая характерная черта бережливого производства – это сокращение затрат производства.

## 3. Сокращение затрат производства;

Известно, что существует менее и более мощное оборудование. При создании продукта необходимо мощное и качественное оборудование, так как процесс полностью автоматизирован, то количество трудовых затрат сведено к минимуму. Следовательно, происходит снижение затрат времени и трудовых затрат непосредственно.

На предприятии возможно сокращение за счет, не использующихся производственных площадей, а также сокращение сроков создания продукции, но при прочих условиях соблюдение технологии производства необходимо. Определение минимальная стоимость при определённом качестве, либо максимальное качество при определённой стоимости, позволяет также снизить лишние затраты производства.

Необходимо изучить принципы внедрения бережливого производства на птицеводческой отрасли. Каждый из них направлен на выполнение характерных черт такого производства (рассмотренных ранее):

### ✓ Принцип «step by step».

Развеять сомнения в необходимости комплексной бухгалтерской, налоговой и управленческой проверки аудита хозяйственной деятельности предприятия, может принцип: "step by step". Первый этап – анализ участков

бухгалтерского учета, требующих повышенного внимания или же вызывающих определенные сомнения. При необходимости даются рекомендации по устранению выявленных недостатков. Шаг за шагом точно выполняются поставленные задачи, направленные на оптимизацию производственных процессов.

✓ Принцип «Весовой контроль».

Весовой контроль готового продукта позволяет найти ошибки до того, как заказ попадет к клиенту, что снижает число претензий. Так, если фактический вес коробки не совпадает с расчетным, то ее не заклеивают, а отправляют на проверку и при необходимости отправляют на контроль веса и выясняют причины недоукомплектовывания, а затем доукомплектовывают.

✓ Принцип «Отбор по свету».

В фоновом режиме происходит высокоэффективный автоматизированный отбор товара. Технология pick by light – это в переводе с английского трактуется как «отбор по свету». Оператор коммиссионирован его по безбумажной технологии Pick-by-light или Pick-by-voice. Идет укладка мясопродуктов в автоматическом режиме в коробки. По конвейерной линии движутся продукты, а отбор осуществляется с помощью так называемых тэнзодатчиков. То есть, в момент, когда набирается запрограммированный вес в данной коробке (10кг. например) на табло загорается световой сигнал и она «едет» дальше, затем пушер (автоматический рычаг) сбрасывает коробку с конвейера на комплектацию поддона. С внедрением данной системы производительность производства значительно повышается.

✓ Принцип «Визуализация».

Большинство элементов визуализации (разметки, различные сигналы) построены так, что даже новый сотрудник без труда поймет их смысл. Так, напольная разметка помогает поддерживать порядок возле рабочих зон конвейера, она показывает, где место тех или иных материалов, а где их ставить запрещено. С помощью вспомогательных знаков (фотографий,

трафаретных изображений) можно точно указать, как должно стоять оборудование или какой тип материала должен быть на конкретном месте. Это сокращает время на поиск оборудования и материалов, упрощает подготовку новичков. С помощью переносных табличек можно управлять потоками продукции на ограниченном пространстве, что бывает очень полезно на небольших складах. Не секрет, что на предприятиях высокого уровня производится и видеонаблюдение на самой конвейерной линии. Оно позволяет автоматически выявлять нарушения, и продукт автоматически удаляется с конвейера по другой ветки линии, направленной к рабочим, занимающимся конкретно доработкой продукции.

✓ Принцип «Ортопедический ковер».

Комплектовщики, которые складывают штучные товары в коробки, постоянно находятся в движении, и к концу смены их производительность падает. Поэтому это привело к оборудованию таких рабочих мест специальным ортопедическим ковром. За счет мягкой, но упругой структуры он снижает нагрузку на ноги и спину человека при перемещении по станции, подобно кроссовкам для бега. А противоскользящая поверхность предотвращает риск травм и помогает поддерживать скорость процесса работы. Снижаются затраты времени на выделение перерывов рабочим, а также происходит стимулирование труда сотрудников.

✓ Принцип «Конвейерная система для использованной тары».

Конвейер проложен через все участки сборки и автоматически доставляет использованный гофрокартон на участок прессования, где горизонтальный пресс почти без участия оператора выдает кипу прессованного картона. Это минимизирует работы, связанные с оборотом использованной тары, и уменьшает объем бумажной пыли. В результате снижается уровень загрязнения окружающей среды в связи, оборудование реже выходит из строя. Также в организациях используется пластиковая оборотная тара, которая после использования пропускается через

таромоющую машину, а после прохождения данной мойки используется вторично. Тара многоразового использования достаточно популярна, так как способствует снижению себестоимости конечного продукта.

✓ Принцип «все под рукой».

Подложка, упаковка, клипсы, и так далее – все расположено удобно для операторов конвейера. Это позволяет увеличить скорость комплектации и упаковки мясoproдукта и снизить риски появления бракованной продукции в связи с всем известным человеческим фактором.

✓ Принцип «Монитор производительности труда».

Он в режиме реального времени показывает скорость сборки заказов всей линии и отдельных станций. Целесообразно оценить работу каждого сборщика, при этом сотрудники начинают соревноваться друг с другом. Монитор удачно дополняет монетарную мотивацию и делает систему KPI более прозрачной. Кроме того, такая система всегда позволяет выявить ошибки на каждой станции.

✓ Принцип «Баллы за идею».

Самое важное – вовлечь рабочих в процесс улучшения. Именно от них должны поступать идеи по ликвидации потерь. Достижение цели за счет внедрения философии бережливого производства в сознание сотрудников, обучения руководителей и специалистов алгоритму пошаговых изменений по принципу PDCA (англ., Plan-Do-Check-Act – планирование – действие – проверка – корректировка). На данный момент существует система мотивации сотрудников в зависимости от индивидуального вклада в общий процесс. Смысл ее в том, что за каждую идею сотрудник получает баллы при их монетаризации, которые может обменять на призы, причем оцениваются любые идеи, даже те, которые не подходят для реализации. Бенчмаркинг: как перенять передовой опыт других компаний. Существует известная задача *min-taxes* - с минимальными затратами стремление получить максимальную прибыль.

Следовательно, требуется разработать в таблице 14 бухгалтерские управленческие учетные составляющие, только после глубокого изучения основ принципов и характерных черт бережливого производства, которые позволят безболезненно внедрить и улучшить процесс производства.

Таблица 14.

Характерные черты бережливого производства	Управленческие учетные составляющие	Принципы бережливого производства
Удовлетворенность клиентов: гарантия поставки сокращение складских площадей	Контроль за своевременностью отгрузки Детализированный учет по договорам и в разрезе каждого покупателя Контроль по датам и времени (отгрузки) поставки Учет и контроль возврата продукции	«Stepbystep»
Сокращение потерей: Устранение появления причин дефектов Профилактические мероприятия	Формирование отчета об отходах по результатам каждой смены Своевременная систематизация бухгалтерской информации	Весовой контроль; Отбор по свету; Визуализация;
Снижение затрат: Снижение затрат времени, трудовых затрат, включая сокращение срока создания продукции Сокращение производственных площадей Расчет оптимальной стоимости/качества	Калькулирование себестоимости по видам продукции, Формирование заработной платы работников, соц.выплат Составление годового бюджета Учет затрат по номенклатурным группам	Ортопедический ковер; Конвейерная система для использованной тары; «Все под рукой»; Монитор производительности труда; Баллы за идею как система стимулирования работы

Итак, необходимо четкое распределение каждого принципа бережливого производства в соответствии с его «стремлением» выполнить конкретную характерную черту такого производства; а лишь затем выявить перечень управленческих учетных составляющих для систематизации и «жизнеспособности» процесса.

### **3.2. Резервы повышения финансовых результатов деятельности и рекомендации по информационному обеспечению контроля на бережливом предприятии ООО «Мираторг-Белгород»**

Пять шагов процесса выращивания мяса птицы, рассмотренных в бизнес-плане ранее, как пример углубленного изучения мясоперерабатывающей отрасли, позволяют многослойно изучить и выявить всевозможные потери на каждом из этапов производства для последующего их устранения:

- Первый шаг - Закупка птицы
- Второй шаг - Подготовка корпусов
- Третий шаг – Посадка
- Четвертый шаг – Выращивание
- Пятый шаг – Убой

Получается, что обнаружение потерь, влечет необходимое условие сначала научиться их распознавать и информационно фиксировать.

Одной из потерь на производстве можно считать расстояние от птицефабрики (места выращивания цыпленка) до убойного: чем оно больше расстояние, тем больше «отход». Допустим, посадка составляет 100%, а убой будет равен 95%, следовательно, 5% не выживает. За год посадка около 7 млн. в год, 7 туров в год, а сдача живого веса 17 тыс., а вес одного около 2,5 кг. Подготовка между турами 7-10 дней. Сезонность времен года также оказывает влияние на птицу: летом вероятность заболевания птицы выше, а зимой меньшее количество полевых вирусов.

Затраты на вакцинацию являются круглогодовыми. Птицу пропивают, делают стимулирующие кислоты для желудочно-кишечного тракта и обрабатывают йодистыми. Стоимость ветеринарных препаратов около 3руб. на 1 голову. В любом случае, на фабриках летают посторонние птицы и они же и могут занести синотропные вирусы. И если отдельно взятый цех слишком большой площади, то при заболевании птицы существует

финансовая разница, если это цех на 50 тыс. или на 100 тыс. Также инфекцию могут занести крысы, мыши, и другие животные. Борьба производится с помощью отрав для крыс, отстрела птиц и закрытия всевозможных путей доступа для посторонних животных, таких как кошки или собаки и лисы.

Из этого следует, что все затраты и потери должны быть заранее выявлены, учтены. Проводится и экологическая внешняя проверка производства. А на цыплят помимо вирусов оказывает влияние непосредственно корм. Существуют лаборатории на каждом комбикормовом заводе, входящем в состав холдинга. Изготовленный корм контролируется на нарушения: технологии производства, состава пшеницы, наличие токсинов, по состоянию влажности, и так далее. Вода для птиц должна быть питьевой, поэтому она проходит очистку.

Работниками предприятия должны соблюдаться определенные правила рабочего поведения, такие как: запрещается заходить в корпус птицы, находясь в состоянии болезни; при входе в каждый корпус нужно почистить ноги на дезинфекционном коврике, залитым септолом, а затем надеть каспер (спецодежда), и при входе в следующий, процедуру требуется повторить. Итак, при определенной плотности посадки птиц и соблюдении всех условий вырастает птица определенного веса.

На данный момент, существует следующая система посадки птицы: сначала происходит посадка 27 голов (т.е. больше на 3г.), а на 35ый день, отбирается 20% (1,8 кг), которые отправляются уже на убой; а остальные 20 голов продолжают растить. При этом затраты образно направлены на 20 голов, а остальная прибыль от птицы является дополнительным финансовым заработком.

Количество электроэнергии зависит напрямую от человека, который может по ошибке не выключить свет в бытовом помещении, на улице. Существуют нормативные затраты. Если не соблюдать затраты соответствующие технологии производства, то положительного результата



наблюдать не придется. Сотрудники наблюдают за всем процессом производства и при возникновении простоя, сбоя, слома машины, и т.д. появляется потеря. Потери выявлены и минимизированы, но все, же они имеют место быть.

Выявим общие потери в процессе производства мяса птицы в ООО «Мираторг-Белгород»:

- не точное время поставки при ЧС - заблаговременно составляется бюджет, а поставки в холдинге четко отрегулированы, т.е. такая потеря имеет место быть;

- избыток запасов, а комбикорм поставляется ежедневно, т.е. такая потеря отсутствует;

- при перевозке на этап убоя, куровозы (фуры для перевозки птицы), не являются оборудованными, а значит, при ЧС птица может замерзнуть (на тот момент как в одной машине 5-7 тыс. птиц);

- к процессам создающими дефекты можно отнести повреждения птицы при отлове, ранее это было вручную, но для удешевления готового продукта, на данный момент, отлов происходит в машинном формате;

- человеческий фактор естественно влияет на весь процесс производства. Минимальное количество людей и максимальная загруженность работой.

Никто не ограничивает фантазию исследователей по поводу умножения номенклатуры потерь, их причин, но главной задачей, априори, является непосредственное их устранение.

Возможные причины потерь производства рассматривают А. Баранов и Р. Чичелов. По их мнению, «потери – это неизбежная проблема для многих предприятий, как производящих продукцию, так и оказывающих услуги. Потери – это состояние, которое, мягко говоря, не добавляет ценности продукту или услуге» [17, с. 24].

Выделим виды производственных потерь, из-за которых теряются ресурсы ООО «Мираторг-Белгород», а также проштудируем уже устраненные (отсутствующие на каждом из этапов):

I. Ненужные перемещения сотрудников отсутствуют.

Необоснованная транспортировка материалов отсутствует, т.к. нет значительного расстояния между цехами из-за эффективной планировки помещений. Ненужная транспортировка отсутствует, так как на предприятии реализованы хорошие схемы логистики. Для того, чтобы сократить потери при транспортировке следует создать карту маршрутов транспортных средств и провести тщательный анализ целесообразности того или иного перемещения. После этого следует попытаться устранить лишние транспортировки за счет перепланировок, перераспределения ответственности; каждое перемещение ценностей должно быть обосновано соответствующим регламентным документом, и никакой самодеятельности.

II. Ненужная обработка.

Возникают подобные потери в ситуации, когда определенные свойства продукта не несут пользы для заказчика. Ассортимент мяса птицы до 200 видов. Торговый дом имеет в своем составе службы проводящие исследования, опросы, проверки и т.д., в т.ч. маркетинговые и др. для увеличения количества продаж. Влияние дорогой упаковки продукции, изучение рынка потребителя, уточнение мнения покупателя. Например, после нового года в период Поста, мясо птицы покупают в меньшем объеме, тогда предприятию приходится идти на демпинг, т.е. на занижение стоимости продукта, потери естественно существуют в этой ситуации, но содержание запаса, ухудшение качества и товарного вида, повлечет еще большие потери. Если мясо не продано в охлажденном состоянии (+2-+4), то необходима заморозка (-18). Чем лучше работает торговый дом, тем лучше работает производство, а, следовательно, выполняется бюджет. Излишняя обработка отсутствует. Продукция выходит из производства настолько качественной, что практически

исключает её переделки и доработки, контроль качества осуществляется быстро и эффективно. Цена упаковки должна быть минимальной, но привлекательной.

### III. Время ожидания. Задержки.

Когда рабочие простаивает процесс производства вследствие ЧС. Причиной данных потерь становится простой оборудования, машин, сотрудников в ожидании следующей либо предыдущей операции, поступления информации либо материалов. Вызвана подобная ситуация может быть следующими факторами: Выход оборудования из строя. Проблемы с поставками. При возникновении таких потерь в круглосуточном режиме, срочном порядке все устраняется по распоряжению руководителя. Проблемы в работе программного обеспечения. При расчете потерь необходимо вести хронометраж действий либо бездействия сотрудника, также работы (либо простоя) оборудования на протяжении смены. Нужно определить, какой период простаивают рабочие, сколько бездействовало оборудование. За время простоя наказание несет конкретный ответственный сотрудник. Потери ожидания (в рабочее время не осуществляется производственная деятельность). Процесс планирования достаточно сложен, поскольку требует анализа большого количества факторов. К числу таких факторов относятся: структура заказов потребителей, состояние рынка сырья, производительность оборудования, график работы смен, и т.п. По-настоящему оптимальное планирование требует серьезной математической подготовки и отточенного взаимодействия служб сбыта, закупок и производства.

### IV. Скрытые потери от перепроизводства.

Считается наиболее опасным типом потерь, поскольку провоцирует и другие виды потерь. Однако в практике многих компаний принято считать нормальной ситуацией, когда выпускают больше продукции, чем требуется для заказчика. Нужно также рассчитать необходимые затраты для содержания своих складских помещений и площадей и количество продукции испортится

в процессе хранения. Суммирование этих показателей позволит определить свои потери в результате перепроизводства. Конкретно при мясопереработке мясо птицы увеличивается в цене, всякая переработка стоит дороже, а значит изначально выгодно производить (карпачо, нагетсы и т.д.), чем продавать сырьё, так как глубокая переработка позволяет заработать предприятию большее количество денег. Необходимо проводить маркетинговые исследования и изучать спрос на разные категории продукции.

#### V. Лишние запасы отсутствуют.

Излишнее производство, выражающееся в том, что выпускается больше товара, чем требуется, либо раньше, чем требует заказчик. В результате те ресурсы, которые можно было потратить на улучшение качества, тратятся на увеличение количества, которое ведет к тем самым нежелательным запасам, о которых говорилось ранее. Чрезмерные запасы отсутствуют потому, как большой рынок сбыта. Для хранения каждой тонны предприятие несет затраты. Нынешние клиенты требовательны. Им нужен ассортимент. Запасы - это замороженные деньги, т.е. деньги, извлеченные из оборота и теряющие свою стоимость. Благодаря запасам можно компенсировать скачки потребительского спроса. Запасы позволяют предприятию выпускать продукцию при перебоях в поставках сырья. Но лучшая продажа – это продажа охлажденного мяса. Суммарно: качественный продукт, тароупаковочный материал, клиентская база – всё это, является важными составляющими для сведения количества запасов к нулю.

\* как уже было сказано, запасы - это замороженные оборотные средства;

\* запасы нуждаются в обслуживании (складские площади, персонал, логистика и т.п.);

\* и самое главное - запасы скрывают проблемы производства: плохое планирование, натянутые отношения с поставщиками, неравномерность производственного потока и т.п.

Фактически запасы скрывают потери других видов, создавая впечатление благополучной производственной среды.

#### VI. Дефекты и их устранение.

Скрытые заболевания птиц (болезнь Гамборо, Ньюкасла, ИБК) влекут за собой глобальные последствия. Лечение птицы запрещено антибиотиками, а значит, всю партию утилизируют в соответствии с распоряжением Роспотребнадзора. Данные потери вызваны переделкой своей продукции, ликвидируя возможные дефекты, возникшие при работе. Расчет потерь. Следует посчитать количество бракованных товаров в течение месяца и года. Какие ресурсы вкладываются для переделки дефектной продукции? Нужно учитывать – данные расходы не возлагаются на заказчика, поскольку его деньги направлены на покупку лишь годной продукции. Дефекты, которых нужно избегать всеми силами, потому что на улаживание претензий заказчиков уходят дополнительные средства: если необходимо исправить дефектное изделие, расходуются лишние время, силы и деньги. При транспортировке и перемещении на дальние расстояния, например при поставках в Москву и Питер, необходимо соблюдать все условия погрузки и соблюдение правил в пути. При возникновении ЧС происходит вызов резервного транспорта, процедуры управления качеством встроены в производственный процесс.

#### VII. Потеря творческого потенциала.

Лицо каждого предприятия – это надежность в поставках, в качестве и доверительное отношение (неполное использование возможностей человеческого ресурса).

Одна из важнейших задач которую необходимо решить в ходе внедрения бережливого производства заключается во всеобщем вовлечении персонала в деятельность по непрерывному улучшению - Кайзен (Kaizen) с целью наиболее полного использования потенциала каждого работника.

Сопоставление шагов процесса выращивания мяса на предприятии ООО «Мираторг-Белгород» и характерных черт каждого из этапов бизнес-плана выстраивает ход изучения и выявления не только всевозможных уже существующих, но и имеющих вероятность появления потерь. Такой анализ представлен в таблице 15.

Таблица 15.

## Выявление потерь на производстве мяса птицы ООО «Мираторг-Белгород»

Бизнес-план выращивания птицы	Характеристика шага процесса	Направление возможных потерь
1. Закупка птицы	Птицу закупают и везут из Голландии определенного кросса. Породу кросса отбирают для того, чтобы мышечная масса была большей.	Птицу взвешивают и отбирают лучшую, ошибки влекут потери. При перевозке влияет и расстояние и несоблюдении нормативов влечет следствие передачи птицы между собой.
2. Подготовка корпусов	Корпуса моются, чистятся, дезинфицируются, а затем застилает соломенная подстилка и они прогреваются до определённой температуры	Человеческий фактор. При перевозке влияет и расстояние и несоблюдении нормативов влечет следствие передачи птицы между собой. Защищенность корпусов предприятия от внешних носителей инфекций.
3. Посадка	При перевозке цыплят в специальных машинах из инкубатора в корпуса для выращивания их размещают в ящиках. Затем происходит посадка из машины в в самом корпусе на 1 кв м.	При перевозке влияет и расстояние и несоблюдении нормативов, оно влечет следствие передачи птицы между собой. Потери ожидания при посадке. Несоблюдение нормативов при посадке. Из-за нехватки фронта кормления и фронта поения птица вырастет недостаточно, т.е. на выходе будет меньше живого веса.
4. Выращивание	Автоматизированный режим. Птице подается вода автоматически, а высота наполняемых кормушек контролируется человеком, создается микроклимат, соблюдается температура, вентиляция. Содержание птицы. Вет. прививание. Предубойное содержание птицы. Система отлова.	Неполное использование возможностей человеческого ресурса. Если что-либо останется бесконтрольным, цыпленок может не только не расти, а вовсе умереть. При перевозке влияет и расстояние и несоблюдении нормативов влечет следствие передачи птицы между собой. Соблюдение правил рабочего поведения Качество воды, еды, вет.препаратов. Факторы при отлове.

Продолжение табл. 15.

5. Убой	В автоматическом режиме перевешивают и навешивают на конвейер, убивают, разделяют, и упаковывают	При перевозке влияет и расстояние и несоблюдении нормативов влечет следствие передачи птицы между собой. Низкая производительность оборудование. Неспособность автоматического выявления нарушений на продукте. Отсутствие маркетинговых исследований. Дефектные изделия. Перепроизводство как следствие. Появление запасов.
------------	--	---

Таким образом, исследование позволяет сопоставить бережливое производство выращивание птицы и направления возможных потерь с целью их устранения и/или минимизации. Это влечет за собой уменьшение убытков, а значит и стабильное развитие предприятия путем увеличения прибыли.

Также для совершенствования системы бухгалтерского учета финансовых результатов контроль информационного обеспечения является необходимым.

Выделим подходы к формированию информации для контроля:

1) Разработка карт создания потока ценности процессов. Карта-технология производства мяса птицы.

2) Разработка контрольных листов, помогающих выявить причины потерь на каждом этапе процесса, а затем наказание виновных лиц в финансовом плане. Контрольные листки служат первичным документальным свидетельством, отражающим результаты наблюдения за выполнением той или иной производственной операции. Заполнение контрольных листов может быть возложено и на независимых наблюдателей. Существует отдел ветеринарно-технологического контроля и отдел-производственного аудита, которые по итогу проверки выполнения технологии и выполнения норм докладывают ген. директору.

3) Сбор статистических сведений о времени создания ценности и времени потерь, а также любой другой информации, свидетельствующей о

наличии потерь, при помощи разработанных контрольных листков. Например после выявления потери большого количества затрат воды питьевой на поение птицы, был осуществлен переход на нипельное поение, тем самым количество потребляемой воды, затрат воды, снизилось.

4) Построение будущей карты потока создания ценности (без потерь).

5) Анализ причин потерь и устранение процедур, не создающих ценность.

6) Стандартизация рабочих процедур и использование в других процессах.

7) Также применяется аттестация рабочих мест.

Кроме того, могут прилагаться целенаправленные усилия, по устранению некоторых видов потерь при помощи подходящих инструментов бережливого производства.

Для устранения потерь, а также для предупреждения их возникновения в рамках бережливого производства разработано множество методик рациональной организации производственной деятельности. Обсудить все методики в рамках данной работы не представляется возможным. Остановимся лишь на наиболее важных, применение которых является обязательным условием успешной реализации программы по внедрению бережливого производства.

Итак, рассмотрим наиболее популярные инструменты и методы бережливого производства, рекомендуемые к использованию в ООО «Мираторг-Белгород» на рис. 16.



<b>ИНСТРУМЕНТЫ И МЕТОДЫ БЕРЕЖЛИВОГО ПРОИЗВОДСТВА</b>		
<p><b>Картирование потока создания ценности</b> — это достаточно простая и наглядная графическая схема, изображающая материальные и информационные потоки, необходимые для предоставления продукта или услуги конечному потребителю. Карта потока создания ценности дает возможность сразу увидеть узкие места потока и на основе его анализа выявить все непроизводительные затраты и процессы, разработать план улучшений.</p>	<p><b>Визуализация</b> — это средства, информирующее о том, как должна выполняться работа. Это такое размещение инструментов, деталей, тары и других индикаторов состояния производства, при котором каждый с первого взгляда может понять состояние системы - норма или отклонение. Наиболее часто используемые методы визуализации: оконтуривание, цветовая маркировка, метод дорожных знаков, маркировка краской, «было» - «стало», графические рабочие инструкции.</p>	<p><b>Всеобщее производительное обслуживание оборудования</b> — один из инструментов бережливого производства, который получил название всеобщего производительного обслуживания (Total Productive Maintenance - TPM). В основе методологии TPM лежит постулат - работа и обслуживание не разделимы.</p>
<p><b>Система 5С</b> — технология создания эффективного рабочего места. Под этим обозначением известна система наведения порядка, чистоты и укрепления дисциплины. Система 5С включает пять взаимосвязанных принципов организации рабочего места. Японское название каждого из этих принципов начинается с буквы «С». В переводе на русский язык — сортировка, рациональное расположение, уборка, стандартизация, совершенствование.</p>	<p><b>Система TPM (Total Productive Maintenance)</b> — Всеобщий уход за оборудованием. В основном служит улучшению качества оборудования, ориентирован на максимально эффективное использование благодаря всеобщей системе профилактического обслуживания. Акцент в данной системе делается на предупреждение и раннее выявление дефектов оборудования, которые могут привести к более серьезным проблемам. В TPM участвуют операторы и ремонтники, которые вместе обеспечивают повышение надежности оборудования. Основа TPM - составление графика профилактического техобслуживания, смазки, очистки и общей проверки. Благодаря этому обеспечивается повышение такого показателя, как Полная Эффективность Оборудования.</p>	<p><b>ERP-системы в контуре Кайдзен</b> — Производители ERP-систем старались максимально отразить перемены в управленческих подходах, расширяя стандартную функциональность и дополняя системы новыми бизнес-процессами. Однако бережливое производство - это, скорее, философия бизнеса, нежели набор формализованных приемов и техник. ERP - это основа современного предприятия. Бережливое производство - это философия управления, включающая в себя инструментарий, позволяющий управлять бизнесом быстрее, дешевле и эффективней.</p>
<p><b>Система JIT (Just-In-Time - точно вовремя)</b> — система управления материалами в производстве, при которой компоненты с предыдущей операции (или от внешнего поставщика) доставляются именно в тот момент, когда они требуются, но не раньше. Система «точно вовремя» предполагает специфический подход к выбору и оцениванию поставщиков, основанный на работе с узким кругом поставщиков, отбираемых по их способности гарантировать поставку "точно вовремя" комплектующих изделий высокого качества.</p>	<p><b>Бережливое производство и ИСО 9000</b> — В стандартах ИСО серии 9000 изложены очень правильные идеи. Более того, восемь принципов системы менеджмента качества полностью согласуются с основными положениями Кайдзен, а, следовательно, и бережливого производства.</p>	<p><b>Вытягивающее производство (англ. pull production)</b> — схема организации производства, при которой объемы продукции на каждом производственном этапе определяются исключительно потребностями последующих этапов (в конечном итоге — потребностями заказчика). Идеалом является «поток в одно изделие» («single piece flow»), т.е. поставщик (или внутренний поставщик), находящийся выше по потоку, ничего не производит до тех пор, пока потребитель (или внутренний потребитель), находящийся ниже, ему об этом не сообщит.</p>
<p><b>Методика тайного покупателя</b> — методика, где замаскированный сотрудник в роли покупателя фиксирует реальные потери, недостатки, сильные и слабые стороны товара.</p>	<p><b>Встроенное качество</b> — Наилучшим решением будет осуществлять контроль качества непосредственно в ходе выполнения производственных операций. Методика совмещения производственных операций и операций контроля качества носит название встроенного качества. Основу методики составляют стандартные процедуры, позволяющие проверить соответствие качества выпускаемой продукции и регламентирующие порядок действий в случае обнаружения несоответствия.</p>	
<p><b>Система SMED — Быстрая переналадка оборудования.</b> Быстрая переналадка (SMED — Single Minute Exchange of Die) - дословно переводится как «Смена штампа за 1 минуту». Концепция была разработана японским автором Сигео Синго и произвела революцию в подходах к переналадке и переналадке. В результате внедрения системы SMED смена любого инструмента и переналадка могут быть произведены всего за несколько минут или даже секунд, «в одно касание» (концепция «OTED» — «One Touch Exchange of Dies»).</p>	<p><b>Кайдзен — непрерывное совершенствование</b> — это производное от двух иероглифов — «изменения» и «хорошо» — обычно переводится как «изменения к лучшему» или «непрерывное улучшение». В прикладном смысле Кайдзен — это философия и управленческие механизмы, стимулирующие сотрудников предлагать улучшения и реализовывать их в оперативном режиме. Выделяют пять основных компонентов Кайдзен:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Взаимодействие;</li> <li>• Личная дисциплина;</li> <li>• Улучшенное моральное состояние;</li> <li>• Круги качества;</li> <li>• Предложения по усовершенствованию.</li> </ul>	<p><b>Вытягивающее производство (англ. pull production)</b> — схема организации производства, при которой объемы продукции на каждом производственном этапе определяются исключительно потребностями последующих этапов (в конечном итоге — потребностями заказчика). Идеалом является «поток в одно изделие» («single piece flow»), т.е. поставщик (или внутренний поставщик), находящийся выше по потоку, ничего не производит до тех пор, пока потребитель (или внутренний потребитель), находящийся ниже, ему об этом не сообщит.</p>
<p><b>Канбан</b> — это система, обеспечивающая организацию непрерывного материального потока при отсутствии запасов: производственные запасы подаются небольшими партиями, непосредственно в нужные точки производственного процесса, минуя склад, а готовая продукция сразу отгружается покупателям. Порядок управления производством продукции - обратный: от i-той стадии на (i - 1)-ой. Сущность системы CANBAN состоит в том, что все производственные подразделения предприятия снабжаются материальными ресурсами только в том количестве и к такому сроку, которые необходимы для выполнения заказа. Заказ на готовую продукцию подается на последнюю стадию производственного процесса, где производится расчет требуемого объема незавершенного производства, которое должно поступить с предпоследней стадии и так далее аналогично, от стадии к стадии. Средством передачи информации в системе CANBAN являются специальные карточки ("kanban", в переводе с японского языка, - карточка).</p>		

Рис. 16. Инструменты и методы и бережливого производства

### 1. Картирование потока создания ценности (Value Stream Mapping).

Картирование потока создания ценности включает следующие этапы:

- Документирование карты текущего состояния (ежедневно ведутся журналы учет потребления корма, воды, электроэнергии, сохранности, отчеты движения поголовья)
- Анализ потока производства.
- Создание карты будущего состояния.
- Разработка плана по улучшению.

### 2. Вытягивающее поточное производство (англ. pull production)

Каждая последующая операция «вытягивает» продукцию с предыдущей. Подобный способ организации работы тесно связан также с балансировкой линий и синхронизацией потоков. Заблаговременно делаются заявки и решается вопрос о конкретном покупателе, т.к. вес уже известен.

### 3. Канбан.

Стремление к отсутствию запасов приводит к тому, что готовая продукция сразу отгружается покупателям, т.е. охлажденное мясо. Склады есть, но нежелательно хранение мяса, ведь это дополнительные затраты, а значит потери. Порядок управления производством продукции - обратный: от  $i$ -той стадии на  $i - 1$ -ой. Таким образом, между каждыми двумя соседними стадиями производственного процесса существует двойная связь: на одной запрашивается ("вытягивается") требуемое количество незавершенного производства, а с другой отправляются материальные ресурсы в требуемом количестве. В переводе с японского языка «kanban», - карточка, так применяют два вида карточек. Таким карточки могут циркулировать не только внутри предприятия, использующего систему CANBAN, но и между ним и его филиалами, а также между сотрудничающими корпорациями.

Информационная система включает и производственные, транспортные и снабженческие графики, технологические карты. Важными элементами являются: система регулирования потребности и профессиональной ротации

кадров; система всеобщего (TQM) и выборочного ("Дзидока") контроля качества продукции; система выравнивания производства.

#### 4. Кайдзен — непрерывное совершенствование.

Использование механизмов, стимулирующих сотрудников предлагать улучшения и реализовывать их. А стимулирование самих сотрудников напрямую зависит от положения о заработной плате и премировании, а также моральная поддержка их: кормление, пойки, отдых, награждение грамотами.

#### 5. Система 5С — технология создания эффективного рабочего места.

- СОРТИРОВКА: отделить нужные предметы — инструменты, детали, материалы, документы — от ненужных, чтобы убрать последние.

- РАЦИОНАЛЬНОЕ РАСПОЛОЖЕНИЕ: рационально расположить то, что осталось, поместить каждый предмет на свое место.

- УБОРКА: поддерживать чистоту и порядок.

- СТАНДАРТИЗАЦИЯ: соблюдать аккуратность за счет регулярного выполнения первых трех S.

- СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ: превращение в привычку установленных процедур и их совершенствование

#### 6. Система SMED — Быстрая переналадка оборудования.

На производстве, например, на этапе убоя производится переналадка оборудования в случае боя птицы другого веса.

#### 7. Система TPM (Total Productive Maintenance)

Основа TPM - полная эффективность оборудования. Помимо этого на предприятии существует график ППР – планово предупредительного ремонта, а значит, меняют запчасти в соответствии с графиком и быстро изнашивающиеся детали. Заработная плата ремонтных рабочих напрямую зависит от выполнения нормативов и отсутствия простоев и повышенных отходов производства по их вине.

#### 8. Система JIT (Just-In-Time — точно вовремя).

Сокращение количества поставщиков в разы, происходит сохранение длительных связей с «надежными». На производстве нарушение любых взаимосвязей влечет финансовые потери, всё должно быть точно вовремя: и внутри производства и вокруг него.

Процесс производства включает в себя 6 этапов, все цеха взаимосвязаны:

- ✓ Цех навески
- ✓ Цех убоя, потрошения
- ✓ Разделки
- ✓ Упаковки
- ✓ Холодильной обработки
- ✓ Хранения

Все передается по конвейеру с определенной производительностью 12 тысяч голов в час на этапе убоя, сбои категорически не допустимы.

#### 9. Визуализация.

Графические рабочие инструкции проецируются в ежесекундном формате на практику. Все подконтрольно: выход мяса, количество голов в час. Для технологов производства, операторов и всех контролеров производственного процесса.

#### 10. Бережливое производство и ИСО 9000

В стандартах ИСО серии 9000 изложены очень правильные идеи совершенствования любого производства.

#### 11. ERP-системы в контуре Кайдзен

Философия Lean делает акцент на постоянном улучшении производственного процесса; ERP делает акцент на планировании; ERP порождает множество транзакций (учетных событий) не создающих добавленной стоимости; ERP требует от компаний отслеживать любую активность и любые материальные запасы в организации.

Все это противоположно Lean подходу. Lean метод пытается ускорить и сгладить производственный процесс, стараясь при этом добавить максимум ценности для конечных пользователей.

#### 12. Всеобщее производительное обслуживание оборудования

В основе лежит постулат - работа и обслуживание не делимы.

#### 13. Встроенное качество

Осуществляются процедуры, по проверке качества выпускаемой продукции. Брак не должен производиться.

#### 14. Методика тайного покупателя,

Замаскированный сотрудник фиксирует не только недостатки, а также следит за отношением к покупателю.

Итак, что необходимо для успеха предприятия ООО «Мираторг-Белгород» в части получение положительного результата финансового результата? Бережливое производство - это философия, меняющая устоявшиеся взгляды на организацию производственных отношений, философия, затрагивающая все слои в организационной структуре предприятия, философия, требующая наличия своих оракулов и последователей на предприятии. Предприятию нужны:

- Лидеры, способные «зажечь» своих подчиненных новыми идеями, вселить в них уверенность необходимости перемен и вместе с ними шаг за шагом переносить все трудности связанные с решением застарелых проблем.
- Понятная всем система мотивации-вовлечения персонала предприятия в общее дело реализации новых подходов.

Говоря математическим языком, эти составляющие - есть необходимое условие успешного внедрения бережливого производства. Все остальное (инструменты, методики) - это техническая сторона вопроса, которая дополняет необходимое до достаточного, т.е. совершенствование уровня производства до получения высочайших итоговых финансовых показателей деятельности предприятия.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В данной выпускной квалификационной работе рассмотрена организация бухгалтерского учета финансовых результатов деятельности ООО «Мираторг-Белгород».

Учет финансовых результатов и использования прибыли позволяет организации контролировать текущую деятельность и планировать дальнейшую работу. Прибыль служит критерием эффективности деятельности предприятия и основным внутренним источником формирования его финансовых результатов. Для целей бухгалтерского учета, определения впервые были сформулированы в положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 № 55н) и «Расходы организации» ПБУ 10/99 (в ред. Приказа МФ РФ от 06.04.2015 N 55н) в 1999 году.

Важность учета финансовых результатов предопределяется тем обстоятельством, что по его данным формируется информация в «Отчете о финансовых результатах» о прибыли организации. Конечный финансовый результат деятельности организации представляет собой финансовый результат хозяйствования, уменьшенный на сумму начисленных платежей налога на прибыль, а также на суммы причитающихся налоговых санкций.

Агропромышленный холдинг «Мираторг» был основан в 1995 г. Основной целью деятельности Общества является извлечение прибыли. Предметом деятельности Общества являются: животноводство; производство мяса и продуктов; производство готовых кормов и многое другое.

Бухгалтерский учет ООО «Мираторг-Белгород» осуществляет ведущий специалист по отчетности. Бухгалтерский учет доходов и расходов ведется методом начисления. Бухгалтерский учет автоматизированным способом осуществляется с использованием программы «NAV». Регистрами бухгалтерского учета являются: главная книга; оборотно-сальдовые ведомости

по счетам учета; поставщик, клиент, оборотная ведомость; списки отдельных позиций основных счетов; другие регистры. Бухгалтерская отчетность Общества, отражающая нарастающим итогом имущественное и финансовое положение и результаты хозяйственной деятельности за отчетный период – год с разбивкой по кварталам, составляется специализированной организацией, ведущей бухгалтерский учет.

Рассмотрение основных показателей финансово-хозяйственной деятельности ООО «Мираторг-Белгород» за 2015-2017 года, показало, что тенденцию к росту имеют такие показатели как: выручка от продаж, себестоимость, чистая прибыль, среднегодовая стоимость основных средств, среднесписочная численность работников, рентабельность продаж. Эти показатели говорят об эффективном производственном процессе деятельности предприятия, а также эффективной ценовой политике данной организации.

Анализ финансовой устойчивости организации включал изучение показателей, характеризующих ликвидность бухгалтерского баланса, анализ платежеспособности и изучение показателей ООО «Мираторг-Белгород» за 2015-2017 года, характеризующих финансовую устойчивость. В результате, финансовое состояние является устойчивым, так как большинство коэффициентов финансовой устойчивости выше нормативных значений, следовательно, за анализируемый период организация имеет высокую рыночную финансовую устойчивость. Положительная динамика почти всех полученных коэффициентов свидетельствует о повышении финансовой устойчивости.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют на счете 90 «Продажи», он предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, и выявления финансового результата по ним. Аналитический учет по счету 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» (в разрезе каждого из субсчетов) ведут по каждому виду проданной продукции, товаров,

выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости - и по другим аналитическим признакам, что позволяет обеспечить возможность выявления финансового результата по каждой операции. На отчетную дату синтетический счет 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеют.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат. Счет 99 «Прибыли и убытки» имеет одностороннее сальдо. По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. В работе были рассмотрены схемы счетов по учету финансовых результатов, разобраны примеры с иллюстрацией фрагментов журнала хозяйственных операций, а также проверки правильности ведения первичной документации.

Безоговорочным лидером среди производителей свинины и комбикорма, а также одним из ведущих операторов российского рынка продуктов питания является Мираторг. Сегодня это одна из крупнейших сельскохозяйственных компаний страны, которая осуществляет полный цикл производства продукта — от поля до прилавка. Рассмотрев подробно теоретическую составляющую на примере одного из основного вида деятельности предприятия ООО «Мираторг-Белгород» – производства мяса птицы, целесообразно были выделены бизнес-план шагов процесса выращивания мяса птицы: закупка птицы, подготовка корпусов, посадка, выращивание, убой.



В качестве совершенствования учета финансовых результатов деятельности была определена методика бережливого производства, так как в современном мире концепция бережливого производства становится все более популярной, ее с успехом внедряют многие производственные компании. Сердцем бережливого производства является процесс устранения потерь «муда». Основной характерной чертой бережливого производства является ориентация на потребителя. Поэтому, были выделены такие этапы, как: управленческие затраты на маркетинговые исследования; метод управления себестоимостью продукции (затратами на производство) таргет-костинг; управление затратами в процессе производства. Философия бережливого производства это ни что иное как: изменение подходов к бизнесу и ориентации на снижение затрат путем уменьшения различных видов потерь, а бухгалтерский учет, человеческие ресурсы и информационные технологии – это взаимосвязанные участники бережливого производства, оказывающие поддержку управлению.

Целесообразно было изучить характерные черты бережливого производства и углубиться в специфику производства мяса птицы, как одного из конкретных основных видов деятельности для наибольшего понимания и глубинного анализа отрасли, в рамках так называемого бережливого производства: 1 – удовлетворенность клиентов; 2. – сокращение потерей производства, не создающих ценности; 3. – сокращение затрат производства.

Глубокое изучение основ принципов и характерных черт бережливого производства, дает возможность безболезненно внедрить и улучшить процесс производства. Четкое распределение каждого принципа бережливого производства в соответствии с его «стремлением» выполнить конкретную характерную черту такого производства; а лишь затем выявить перечень управленческих учетных составляющих для систематизации и «жизнеспособности» процесса.

Итак, в ходе исследования были определены необходимые принципы внедрения бережливого производства на птицеводческой отрасли: «step by step»; «весовой контроль»; «отбор по свету»; «визуализация»; «ортопедический ковер»; «конвейерная система для использованной тары»; «все под рукой»; «монитор производительности труда»; «баллы за идею». Получается, что обнаружение потерь, влечет необходимое условие сначала научиться их распознавать и информационно фиксировать. Выявив общие существующие потери в процессе производства мяса птицы и виды производственных потерь, из-за которых теряются ресурсы в ООО «Мираторг-Белгород» установили главную задачу, априори, непосредственное устранение потерь. Это повлечет за собой уменьшение убытков, а значит и стабильное развитие предприятия путем увеличения прибыли.

Для совершенствования системы бухгалтерского учета финансовых результатов контроль информационного обеспечения является необходимым. В процессе исследования выделены основные подходы к формированию информации для контроля: разработка карт создания потока ценности процессов; разработка контрольных листов, помогающих выявить причины потерь на каждом этапе процесса; сбор статистических сведений о времени создания ценности и времени потерь; построение будущей карты потока создания ценности (без потерь); анализ причин потерь и устранение процедур, не создающих ценность; стандартизация рабочих процедур и использование в других процессах.

Наиболее популярные и рекомендуемые к обширному внедрению и использованию в ООО «Мираторг-Белгород» инструменты и методы бережливого производства: картирование потока создания ценности (Value Stream Mapping); вытягивающее поточное производство; Канбан; Кайдзен — непрерывное совершенствование; система 5С — технология создания эффективного рабочего места; система SMED — Быстрая переналадка оборудования; система TPM (Total Productive Maintenance); система JIT (Just-

In-Time — точно вовремя); визуализация; бережливое производство и ИСО 9000; ERP-системы в контуре Кайдзен; всеобщее производительное обслуживание оборудования; встроенное качество; методика тайного покупателя.

Таким образом, говоря математическим языком, есть необходимое условие - внедрение бережливого производства. Все остальное (инструменты, методики, принципы) - это техническая сторона вопроса, которая дополняет необходимое до достаточного, т.е. совершенствование уровня производства до получения высочайших итоговых финансовых показателей деятельности предприятия.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть 1 от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 23.05.2018), часть 2 от 26.01.1996 г. №117-ФЗ (ред. 01.06.2018 г.). Дата обращения: 26.02.2018 г.;
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: часть 2 от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 09.03.2016) (с изм. и доп., вступ. в силу с 15.03.2016). Дата обращения: 23.04.2018 г.;
3. О бухгалтерском учете ФЗ № 402 от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 15.04.2018 г.);
4. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29.07.1998 №34Н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 9.03.2018 г.);
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению от 31.10.2000 №94Н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.03.2018 г.);
6. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) от 06.04.2015 N 106н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 16.04.2018 г.);
7. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/1999) от 06.07.1999 г. N 43н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.03.2018 г.);
8. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/1999) от 06.05.1999 г. № 32Н [Электронный ресурс] /

Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.03.2018 г.);

9. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/1999) от 06.05.1999 г. № 33Н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.03.2018 г.);

10. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/2002) от 19.11.2002 г. № 114Н [Электронный ресурс] / Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс» (дата обращения: 10.03.2018 г.);

11. Андросов, А.М., Викулова, Е.В., Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие для самостоятельного обучения [Текст] / А.М. Андросов, Е.В. Викулова. - М.: Высшее образование, 2014. – 78 с.;

12. Анциферова, И. В., Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / И. В. Анциферова - Спб.: Нева, 2012. – 268с.;

13. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие/ издание 5-е, перераб. и дополн. [Текст] / В. П.Астахов. - М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2011. – 960 с.;

14. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие [Текст] / В.П. Астахов. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 305 с.;

15. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Ю.А. Бабаев. - М.: ЮНИТИ, 2013. – 432с.;

16. Баранов, А., Бережливое производство: маленькие шаги, для больших целей [Текст] / А. Баранов, Р. Чичелов. - М.: 2015 - №1 – С.21-25.;

17. Бахолдина, И. В. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие [Текст] / И. В. Бахолдина. - М.: Дело, 2013. – 187 с.;

18. Безруких, П.С. Бухгалтерский учет: Ученик [Текст] / А.С. Бакаев, П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 2012. – 324с.;

19. Богатая, И. Н. Делопроизводство и бухгалтерия: Учеб.-практ. Пособие [Текст] / И. Н. Богатая, 2-е изд., испр. и доп. -М.: Дело, 2010. –360 с.
20. Вешунова, Н.Л. Бухгалтерский учет: Учебник [Текст] / Н.Л. Вешунова, Л.Ф.Фомина. – М.:ТКВелти, Проспект. 2013. –672с.;
21. Воронин, А., Бережливое производство как элемент стратегии Кайдзен [Текст] / А. Воронин, Д. Шехватова. – М.: 2014 - №2 – С.33-36.;
22. Герасимова, Л.Н. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие [Текст] / Л.Н Герасимова. – Ростов н/Д.: изд-во “Феникс”, 2010. –350 с.;
23. Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии [Текст] / И.Е.Глушков, Т.В..Кжеяева.-11-е изд.- М.:КноРус, 2010. – 1000с.;
24. Гумасян, Р.З. Первичные учетные документы: Учебное пособие [Текст] / Р.З.Гумасян – М.:ДИС,2010. – 415с.;
25. Епифанова, О.В, Составление бухгалтерских проводок: Учебно-практическое пособие [Текст] / О.В. Епифанова. – М.:ТКВелти, Проспект,2011. – 408с.;
26. Зимакова, Л.А. Организация управленческого учета на предприятиях мясоперерабатывающей отрасли, внедряющих бережливое производство [Текст] / Л.А. Зимакова, С.В. Кулигина, Я.Г. Штефан;
27. Зимакова, Л.А., Махлис В.А. Использование методик управленческого учета в организациях внедряющих Бережливое производство [Текст] / Л.А. Зимакова, В.А Махлис. 2018-№1 – С.75-78;
28. Зонова, А., Бачуринская И., Горячих С. Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие вузов [Текст] / А.Зонова– М.: Изд-во Лидер, 2011. – 480 с.;
29. Камышанов, П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И.: Практическое пособие по бухгалтерскому учету [Текст] / П.И.Камышанов, А.П.Камышанов, Л.И. Камышанова –М.:. Элиста: АПП «Джангар», 2011. – 560 с.;

30. Кожин, В.Я. Налоговый учет: Пособие для бухгалтера [Текст] / В.Я.Кожин – М.: КНОРУС, 2010. – 656 с.;
31. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях: Учебное пособие [Текст] / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 720 с.;
32. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: Учебное пособие 4-е издание, перераб. и доп. [Текст] / Н.П. Кондраков — М.: ИНФРА-М, 2012. – 681 с.;
33. Кругляк, З.И. Экономическая сущность и классификация запасов, как объекта бухгалтерского учета [Текст] / З.И. Кругляк— М: Научный журнал КубГАУ, №99(05).–2014.-с.11- 14;
34. Левяков, О., Lean система, [Текст] / О. Левяков. 2014 - №3-С.11-15;
35. Макальская, М.Л., Фельдман И.А. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов [Текст] / М.Л.Макальская, И.А.Фельдман – М.: Высшее образование, 2010. –433 с.;
36. Маркарьян, Э. А. Экономический анализ хозяйственной деятельности: 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / Э.А Маркарьян — Издательство: КноРус, 2010. – 536 с.;
37. Мельников, И.А. Бухгалтерский учет: Учебное пособие [Текст] / И.А. Мельников – М.: Издат.Дрофа, 2013. – 304с.;
38. Низамова, А. И. Анализ платежеспособности организации [Текст] / А. И. Низамова. –2012.- №6. - с. 198-200;
39. Новодворский, В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов: Вопросы теории и практики [Текст] / Новодворский В. Д. - М.: Финансы и статистика, 2013. – 340 с.;
40. Новодворский, В. Д. Требование достоверности при формировании бухгалтерской отчетности [Текст] / Новодворский В. Д.– М.: Бухгалт. учет. 2011.– 19 с.;

41. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник для вузов [Текст] / В.Ф. Палий. - 6-е изд., испр. и доп. – М.: НИЦ Инфра-М, 2013. - 506 с.;
42. Решетникова, А.И., Роженцова И.А. Финансовая устойчивость и платежеспособность компании [Текст] /А.И. Решетникова, И.А. Роженцова .– 2010. – №3- с. 54 -59;
43. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: учебное пособие [Текст] / Г.В. Савицкая – М.: Новое знание, 2014. – 704 с.;
44. Сергеев, И.В. Экономика предприятия: Учеб.пособие/ 2-е изд., перераб. и доп. [Текст] / И.В Сергеев.— М.: Финансы и статистика, 2010. — 304 с.;
45. Соколова, Е. С. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие [Текст] / Е. С. Соколова.– М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – 470с.;
46. Стукалов, Д. Бережливое производство. Вводный курс [Текст] / Д. Стукалов. - 2013 - №1-14-17.;
47. Тевлин, В.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник [Текст] / В.А. Тевлин – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2012. – 144 с.;
48. Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет: Учебное пособие [Текст] / Р.З Тумасян. – М.: ООО «НИТАР АЛЬЯНС», 2010. – 799 с.;
49. Шеремет, А.Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа: Учеб. и практ. пособие [Текст] / А.Д.Шеремет, Е.В. Негашев. – М.: ИНФРА-М, 2011.– 207 с.;
50. Интервью с заместителем директора по производству свиноводческого дивизиона АПХ «Мираторг» Маратом Григорьянцем // Официальный сайт торгово-промышленной группы компаний BIOSTAR. [Электронный ресурс]. URL: <http://sfera.fm/interviews/marat-grigoryants-zamestitel-direktora-po-proizvodstvu-svinovodcheskogo-divizona-apkh-miratorg>;
51. Официальный сайт АПХ «Мираторг» [Электронный ресурс] / URL: <http://www.miratorg.ru/>.



## ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Структура организации ООО «Мираторг-Белгород»

ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Приказ № 319 от 30.12.2016 г. «Положение об учетной политике ООО «Мираторг-Белгород» для целей бухгалтерского учета на 2017г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Рабочий план счетов

ПРИЛОЖЕНИЕ 4. Бухгалтерский баланс за 2016 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 5. Отчет о финансовых результатах за 2016 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 6. Отчет об изменениях капитала за 2016 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 7. Отчет о движении денежных средств за 2016 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 8. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2016 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 9. Бухгалтерский баланс за 2017 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 10. Отчет о финансовых результатах за 2017 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 11. Отчет об изменениях капитала за 2017 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 12. Отчет о движении денежных средств за 2017 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 13. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2017 год

ПРИЛОЖЕНИЕ 14. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 84 «Нераспределенная прибыль», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» за 2017 г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 15. Анализ счета 84 «Нераспределенная прибыль», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» за 2017г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 16. Товарная накладная №17 от 06.02.2017г. по договору №12.01-2016/5 от 12.01.2016г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 17. Счет-фактура №17 от 06.02.2017г. по договору №12.01-2016/5 от 12.01.2016г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 18. Акт об оказании услуг №495 от 05.12.2017г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 19. Банковская выписка «Альфа-банк» от 26.04.2017г.

ПРИЛОЖЕНИЕ 20. Основные направления деятельности Холдинга ООО  
«Мираторг-Белгород»