

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

**МЕТОДИКА УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ**

Магистерская диссертация
обучающегося по направлению подготовки 38.04.01 Экономика
заочной формы обучения, группы 06001572
Морозова Анжелика Владимировна

Научный руководитель:
доц. к.э.н. Кучерявенко С.А.

Рецензенты:
проф. д.э.н. Веретенникова И.И.

Гл. бухгалтер ООО «Михайловское»
Гончаренко Ж.Н.

БЕЛГОРОД 2018

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕТОДИКИ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	
1.1. Экономическая сущность понятия финансовых результатов деятельности организаций	9
1.2. Особенности методики учета финансовых результатов в организациях.....	19
1.3. Методическое обеспечение анализа финансовых результатов организаций.....	28
ГЛАВА 2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «МИХАЙЛОВСКОЕ»	
2.1. Организационно-экономическая характеристика ООО «Михайловское».....	37
2.2. Бухгалтерский учет доходов и расходов ООО «Михайловское».....	47
2.3. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов ООО «Михайловское».....	51
2.4. Формирование финансового результата ООО «Михайловское».....	54
2.5. Совершенствование учета финансовых результатов ООО «Михайловское».....	57
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «МИХАЙЛОВСКОЕ»	
3.1. Анализ динамики и структуры финансовых результатов ООО «Михайловское».....	73
3.2. Анализ прочих финансовых доходов и расходов ООО «Михайловское».....	79

3.3. Анализ показателей рентабельности ООО «Михайловское».....	81
3.4. Анализ финансовых результатов от реализации продукции ООО «Михайловское».....	86
3.5. Определение резервов увеличения сумм прибыли и рентабельности ООО «Михайловское».....	93
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	99
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	102
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	108

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования заключается в том, что в современных условиях деятельность каждого отдельного субъекта хозяйствования является предметом внимания большого круга участников рыночных отношений, заинтересованных в результатах их функционирования. А показатели финансово - хозяйственной деятельности анализируемой организации за прошедшие годы могут быть хорошим индикатором перспектив её стратегического развития на будущие периоды.

В современных рыночных условиях оценка состояния агропромышленного комплекса российской экономики во многом зависит от достоверной информации, обеспечивающей реальное отражение финансового положения и финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности организаций. Анализ финансового состояния представляет собой оценку прошлого и текущего финансового положения, возможностей будущих условий ее существования и стратегического развития. Конечным результатом деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей является прибыль - как фактор их воспроизводства и развития.

Финансовое состояние сельскохозяйственных организаций характеризуется совокупностью показателей, отражающих процесс формирования и использования его финансовых средств.

Экономические тенденции оптимизации и импортозамещения, происходящие в настоящее время в российской экономике, привели к укрупнению сельскохозяйственных товаропроизводителей в виде агрохолдингов и их устойчивой реорганизации в виде крестьянских (фермерских) хозяйств и сельскохозяйственных потребительских кооперативов. Например, по данным Росстата за отчётный 2016 год, удельный вес сельскохозяйственных организаций составил в общем их

количестве 92,1%, а другие или прекратили свою экономическую деятельность или реорганизовались.

Такая тенденция возрастающих затрат и убыточных конечных финансовых результатов производственной деятельности сельскохозяйственных организаций во многом связана с плохим качеством систем бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета в них и отраслевыми особенностями их экономической деятельности.

Одной из основных целей деятельности сельскохозяйственных организаций является получение положительных финансовых результатов, поскольку именно они выступают важнейшими источниками формирования их финансовых ресурсов.

В ходе производственной и финансово- хозяйственной деятельности финансовые результаты организации формируются на завершающем этапе и представляет собой итог деятельности всей организации как системы. Рост данных результатов создаёт финансовую основу для осуществления расширенного воспроизводства товаров, продукции и услуг сельскохозяйственной организации и удовлетворения им всей совокупности социальных программ.

Динамично изменяющиеся рыночные отношения требуют от сельскохозяйственных организаций изменения функциональной направленности бухгалтерского учёта, превращения его из преимущественно фиксирующего инструмента в инструмент постоянного мониторинга и анализа сельскохозяйственной деятельности. На сегодняшний день особую актуальность приобретают вопросы формирования в бухгалтерском учёте и отражения в отчётности таких показателей финансового результата, которые могли бы полностью удовлетворить интересы заинтересованных пользователей в данной информации, как прошлого так и будущих периодов.

Актуальность рассматриваемых вопросов, их недостаточная теоретическая разработанность и особая практическая значимость в

современных условиях predeterminedили выбор темы настоящего исследования.

Вопросами в области становления и развития теоретических и методологических основ учета и анализа финансовых результатов занимались О.В. Ефимовой, М. И. Кутера, С. И. Жминько, А.Д. Шеремета, А.Г.Прудникова, Р.С. Сайфулина, Я.В. Соколова, В.Г. Широбокова, А.А.Ефремова, Т.Н.Малькова, Я.В. Соколова, Баканов М.И., Бланк И.А., Вахрушина М.А., Донцова Л.В., Никифорова Н.А и др.

Цель и задачи диссертационной работы. Цель диссертационной работы заключается в определении путей совершенствования методики учёта и анализа финансовых результатов деятельности организации.

Для достижения поставленной цели следует решить ряд задач:

- изучить теоретические основы методики учета и анализа финансовых результатов;
- исследовать экономическую сущность финансовых результатов;
- определить особенности методики учета финансовых результатов;
- изучить методику анализа финансовых результатов;
- дать организационно – экономическую характеристику ООО «Михайловское»;
- рассмотреть процесс бухгалтерского учета финансовых результатов в ООО «Михайловское»;
- осуществить анализ финансовых результатов ООО «Михайловское»;
- определить резервы увеличения сумм прибыли и рентабельности ООО «Михайловское».

Предмет и объект исследования. Предметом диссертационного исследования являются финансовые результаты.

Объектом диссертационного исследования является финансово - хозяйственная деятельность ООО «Михайловское».

Теоретическая и методологическая база исследования.

Теоретической основой диссертационного исследования послужили фундаментальные положения бухгалтерского учета, аудита, анализа хозяйственной деятельности, экономической теории, международных стандартов финансовой отчетности, которые имеются в трудах отечественных и зарубежных ученых, занимающихся методикой учета и анализа финансовых результатов.

Методология исследования строилась на применении объективных принципов научного познания, общенаучных приемов системного подхода, анализа и синтеза. Для получения, обобщения, обработки и анализа исходной информации применены методы наблюдения, детализации, группировки данных, классификации и сравнения.

Информационно-эмпирическая база. В качестве информационной базы к диссертационному исследованию были использованы нормы законодательных актов и нормативных документов в области бухгалтерского учета, материалы научных конференций и периодических изданий, данные официальной статистики, Интернет-ресурсы, а так же учредительные документы, учётные регистры и бухгалтерская отчётность ООО «Михайловское» за 2014 - 2016 гг.

Научная новизна работы заключается в следующем:

- предложена классификация факторов, влияющих на прибыль организации, которые подразделяются на первичные и вторичные, внутренние и внешние, структурные, качественные и количественные, экстенсивные и интенсивные, что увеличивает внимание к этим факторам при анализе финансовых результатов, доходности и финансового состояния анализируемой организации;

- доказано, что при применении в бухгалтерском учете принципов международных стандартов финансовой отчетности позволит отразить реальную экономическую прибыль и повысит достоверность и информативность отчетности, а применение поэлементной расшифровки

статей расходов в отчете о прибылях и убытках позволит минимизировать субъективные подходы к их отражению в бухгалтерской отчетности;

- обоснованно применение в сельскохозяйственных организациях операционного леввериджа, в системе управленческого учета, для прогнозирования направлений изменения прибыли от продаж под влиянием инфляции и объемов продаж, зависящих от колебаний конъюнктуры рынка, что позволит повысить эффективность управления финансовыми результатами и сократит время на обработку и составление планов.

Практическая ценность проводимого исследования определяется актуальностью поставленных задачи достигнутым уровнем разработанности проблемы, применением системы показателей, используемых в анализе финансовых результатов. Формирование и отражение финансовых результатов деятельности сельскохозяйственных организаций в бухгалтерской отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности позволит отразить реальную прибыль, что в свою очередь повысит объективность и информативность отчетности для внутренних пользователей. Применение современных методов управления прибылью, при специальном их программном обеспечении, может быть использовано организациями в целях краткосрочного прогноза финансовых результатов их деятельности.

Объем и структура работы. Диссертационная работа состоит из введения, трёх глав, заключения, списка используемых источников и приложений.

Во введении раскрывается актуальность выбранной темы диссертационного исследования, формируется цель и основные задачи работы, выделяется предмет и объект исследования, а так же описывается практическая значимость и научная новизна.

В первой главе рассматриваются теоретические аспекты методики учета и анализа финансовых результатов, а именно, экономическая сущность

понятия финансовых результатов, особенности методики учета финансовых результатов, методическое обеспечение анализа финансовых результатов.

Во второй главе представлено совершенствование методики учета финансовых результатов ООО «Михайловское», Рассмотрен учет доходов и расходов, формирование финансового результата организации, предложено совершенствование учета финансовых результатов. Приведена организационно – экономическая характеристика ООО «Михайловское».

В третьей главе рассмотрено совершенствование методики анализа и финансовых результатов. Проведен анализ динамики и структуры финансовых результатов, анализ прочих доходов и расходов, анализ показателей рентабельности, анализ финансовых результатов от реализации продукции, определены резервы увеличения сумм прибыли и рентабельности.

В заключении сформулированы и обобщены основные результаты диссертационного исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ МЕТОДИКИ УЧЕТА И АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Экономическая сущность понятия финансовых результатов деятельности организаций

Финансовый результат по своей сущности выступает экономической категорией, которая характеризует общий результат производственной и финансово - хозяйственной деятельности организации. Он определяет конечный результат деятельности организации, взаимосвязанный с производством и реализацией товаров, выпуском продукции и оказания услуг и одновременно выступает как необходимое условие расширенного воспроизводства.

Финансовый результат- это показатель хозяйственной деятельности предприятия, увеличением или снижением объема прибыли (убытка) за определенный промежуток времени.

Являясь, сложной экономической категорией он объединяет в себя такие понятия как прибыль и убытки, доходы и расходы, движение денежных средств и др. [6, с. 17].

Прибыль - основной внутренний источник формирования финансовых ресурсов организации, обеспечивающих нормальное его функционирование в условиях рыночной экономики. Способность извлечения прибыли в процессе осуществления хозяйственной деятельности обеспечивает организацию собственными источниками финансирования, снижает необходимость привлечения финансовых средств из внешних источников,

свидетельствует о высоком уровне самофинансирования деятельности и финансовой независимости. В хозяйственной деятельности субъектов возникает множество вопросов по формированию прибыли, определению источников прибыли, изысканию резервов её роста, по направлениям использования, которые ведут к необходимости управления прибылью, созданию менеджмента организации, целью которого является развитие организации, наращивание имущественного потенциала и собственного капитала. Управление прибылью нуждается в глубоком изучении её категорий и понятий в историческом аспекте, концептуальных направлений развития в современных условиях экономических реформ, проводимых в России.

В конкурентных рыночных условиях стратегической задачей организаций является получение прибыли и уменьшение убытков, конечное сальдо которых должно дать положительный эффект. Именно прибыль является важнейшим источником финансирования дальнейшего развития и совершенствования производства, технологических процессов, удовлетворения хозяйственных нужд, социальных потребностей работников и собственников используемого капитала на будущие периоды.

В настоящее время в экономической литературе существуют различные трактовки понятия финансового результата. Поэтому рассмотрим более подробно виды финансовых результатов сельскохозяйственных организаций. Они выражаются в двух основных формах – это доход и убыток. Например, если прибыль сельскохозяйственной организации выше чем расходы на производство продукции, то её деятельность считается прибыльной. Иначе, если затраты превышают совокупный доход организации, то она является убыточной.

Под бухгалтерской прибылью понимают прибыль, исчисленную в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учёта и указываемая в Отчёте о финансовых результатах как разница между доходами и расходами, признаваемыми в отчётном периоде деятельности

сельскохозяйственной организации. Экономическая прибыль определяется через концепции сохранения имеющегося капитала и эффективного его наращивания в данном периоде [39, с. 107]. Согласно первой – финансовый результат (прибыль) есть прирост в отчётном периоде собственного капитала (средств, вложенных собственниками) организации и является результатом улучшения её благосостояния, т.е. динамики актива и пассива. Вторая – определяет прибыль как разницу между доходами и расходами организации, как оценка эффективности сельскохозяйственной деятельности организации и её руководства.

В свою очередь, прибыль организации классифицируется как:

1. Валовая прибыль – это валовой доход организации, т.е. добавленная стоимость.
2. Прибыль от продаж – это финансовый результат от основной деятельности (растениеводства, животноводства, оказания услуг и др.)
3. Чистая прибыль -окончательная сумма прибыли, остающаяся в распоряжении организации после уплаты всех налогов и других обязательных платежей (налоги, сборы и иные обязательные взносы в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды).
4. Нераспределённая прибыль - это прибыль, полученная в отчётном периоде и ненаправленная на потребление путём распределения между собственниками. По своему экономическому содержанию она является одной из форм резерва собственных финансовых ресурсов организации, обеспечивающих её стратегическое развитие в предстоящем периоде.

Убыток – это отрицательный финансовый результат, отражающий превышение расходов над доходами.

В разрезе Отчёта о финансовых результатах затраты классифицируются на:

- расходы по обычным видам деятельности (себестоимость, коммерческие и управленческие расходы;
- проценты к уплате;

- прочие расходы.

Себестоимость продукции – это выраженные в денежном измерении все расходы организации.

Управленческие расходы - это общехозяйственные расходы, которые показываются в Отчёте о финансовых результатах, если они не включаются в состав себестоимости товаров, продукции, работ и услуг.

Коммерческие расходы связаны с продажей продукции, товаров, работ и услуг. Схематически процесс образования чистой прибыли организации представлен на рисунке 1.



Рис.1. Схема образования чистой прибыли организации [40, с.37]

В нынешней экономике прибыль рассматривают на микроэкономическом и макроэкономическом уровне [9,11,13]. На микроэкономическом уровне её связывают с процессом образования в действующих организациях, а на макроэкономическом - определяют место прибыли в доходе государства.

Категорию «доход» необходимо отличать от категории «прибыль». Доходы – это полученная экономическая выгода до вычитания расходов, связанных с получением этой выгоды. Прибыль является важной категорией рыночных отношений, выполняющая ряд важнейших функций:

- оценочную (прибыль характеризует экономический результат деятельности предприятия);
- стимулирующую (за прибылью закрепляют статус цели функционирования коммерческих предприятий, размер прибыли определяет экономическое поведение хозяйствующих субъектов).

Например, Г.В. Савицкая считает, что «финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности». Далее представлены определения данных категорий «прибыль – это часть чистого дохода, который непосредственно получают субъекты хозяйствования после реализации продукции» и «показатели рентабельности, характеризующие эффективность работы в целом, и более чем прибыль, отражающие окончательные результаты хозяйствования, потому что их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами». Она подчеркивает, что только после продажи продукции чистый доход принимает форму прибыли. В связи с этим, финансовые результаты деятельности, необходимо изучать в тесной связи с использованием и реализацией продукции [56, с. 34].

По мнению В.П. Петрова, «прибыль формируется в процессе кругооборота и оборота средств в макроэкономике и характеризует прирост реального богатства государства в денежном выражении. Она на практике выражается в форме увеличенного богатства отдельных предпринимателей.

Следовательно, прибыль всех предприятий в совокупности должна быть равна сумме прироста богатства государства» [41, с.17].

Если за прибыль принять богатство страны, увеличенное за счёт богатства, образованного на отдельных предприятиях (прибыли отдельных предпринимателей), то международные и отечественные нормативные акты неправильно определяют величину прибыли (убытка) в организациях. Это обусловлено тем, что в состав прибыли хозяйствующих субъектов в настоящее время учитывают суммы, не увеличивающие богатства государства, хотя они и изменяют богатство собственников организаций. К ним относятся суммы безвозмездно получаемых средств, безвозмездная государственная помощь экономическим субъектам. Эти суммы в одной организации увеличивают богатство собственника, в другой - уменьшают его, а в целом по государству богатство остается без изменений.

Жминько А.Е. утверждает, что прибыль как микроэкономическая категория - это часть добавленной стоимости организаций, произведенной в данном экономическом субъекте и реализованной в составе товарной продукции [9, с. 27]. Вследствие этого, при определении финансовых результатов экономических субъектов необходимо из доходов и расходов организаций убрать все суммы, не представляющие сущности прибыли:

- суммы, безвозмездно получаемые со стороны или передаваемые другим организациям;

- безвозмездное выделение средств государством (государственная помощь);

- изменение валютного курса;

- переоценка средств (дооценка, уценка) и др.

Такие формы доходов рационально отражать непосредственно в составе добавочного капитала, не считая финансовые результаты. В ряде работ прибыль характеризуется как экономическая категория, которая отражает совокупность отношений субъекта хозяйствования, участвующих в формировании и распределении национального дохода. При этом ей

характерны следующие функции: учётная, оценочная и стимулирующая [1, с.7].

Чтобы дать полную характеристику прибыли необходимо показать её и как результативный, и как количественный показатель: результативный - она отражает эффективность использования имеющихся ресурсов, результаты деятельности организации; количественный - это разница между ценой и стоимостью товаров, между объёмом продаж и себестоимостью. Понятие «прибыль» имеет различные значения с точки зрения организации, потребителя и государства. Но во всех случаях оно обозначает получение выгоды. Если организация работает прибыльно, то это означает то, что покупатель, приобретая товары у продавца, удовлетворяет свои потребности, а государство за счет поступающих налогов от продажи финансирует социальные задачи и поддерживает убыточные объекты. В отечественной экономической теории долгое время считалось, что единственным источником прибыли является труд. Разумеется, труд является источником формирования прибыли, но она может быть получена и на основе привлечения капитала, а также с помощью ряда других факторов [21, с. 25].

В условиях рыночной экономики прибыль отдельно взятой организации является важнейшим оценочным показателем деятельности организации в области предпринимательства и бизнеса. В теории существует несколько подходов к определению прибыли организации и чёткое разграничение понятий бухгалтерской и экономической прибыли. Экономическая прибыль как правило определяется как степень улучшения благосостояния хозяйствующего субъекта за данный период времени.

В МСФО показано, что определение прибыли затрагивает одновременно доход и выручку (прирост). Принципы подготовки и составления финансовой отчётности рассматривают доходы двух типов: выручку и выигрыши. К первому относятся регулярные доходы от основной деятельности: от продажи товаров, работ, услуг; проценты и вознаграждения, дивиденды; роялти и арендная плата. Ко второму - нерегулярные, иногда

случайные доходы, возникающие от реализации основных средств и неликвидов, зачастую вовсе не связанные с реализацией: валютные курсовые разницы; штрафы и неустойки; неожиданные поступления от безнадёжных должников и т.п. [22, с.43]

Теория и практика бухгалтерского учета в нашей стране допускает выделить две основные концепции формирования и отражения прибыли. Первая концепция связана с формированием показателя прибыли как показателя эффективности деятельности организации в отчётном периоде. Существенным содержанием финансовых результатов при таком подходе является релевантность показателя прибыли отдаче средств на вложенные в деятельность организации ресурсы. Вторая концепция связана с формированием в бухгалтерском учете прибыли, устремленной на поддержание собственного капитала организации и, как следствие, отражение в нём показателя, релевантного для моделей принятия решений собственниками, инвесторами и кредиторами. Каждая из концепций соответствует целям времени своего применения и несёт определенную информационную нагрузку.

В нынешних условиях, по мнению Нечитайло А.И., нормативные акты по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности, формируют условия для применения на практике концепции многофункциональных финансовых результатов [48, с.57]. Согласно п. 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, бухгалтерская прибыль представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса [17, с.32].

В бухгалтерском учете и отчетности прибыль организации определяется как мера превышения доходов над расходами отчетного периода. Прибыль от реализации хозяйственных операций выполняет роль меры экономических выгод собственника. Организациям необходимо определить способ раскрытия информации об экономических выгодах,

которую извлекает каждая группа заинтересованных лиц. Отсюда можно утвердить, что финансовый результат -это разница от сравнения сумм доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества организации - прибыль, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала организации [16,с.17].

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), признают доходами увеличение, а расходами - уменьшение экономических выгод в результате поступления или выбытия активов, а также погашения или возникновения обязательств, приводящие к соответствующим изменениям капитала организации. В указанных актах нормативного регулирования приводится группировка доходов и расходов для отражения их в бухгалтерском учете и отчетности, а та же их определение и порядок признания в учете [43-45].

Подчеркивают следующие основные особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях, связанные с этим проблемы и задачи.

1. Важным средством производства в сельском хозяйстве выступает земля, следовательно, необходим бухгалтерский учет земельных угодий и финансовых вложений в них. При организации и ведении учета земель в сельском хозяйстве земельные угодья отражают в натуральных показателях (гектарах), в денежном выражении показывают дополнительные (в качестве капитальных) вложения и покупные земли.

2. Специфика бухгалтерского учета в агропромышленном секторе predetermined разнообразностью отраслей сельского хозяйства (растениеводство, животноводство, вспомогательное производство и т.д.) и соответственно происходящими в них изменениями (посев, оприходование урожая, прирост живой массы, приплод и пр.).

3. В сельском хозяйстве из-за действия климатических факторов производство сезонное (в первую очередь это касается растениеводства). Бухгалтерский учет призван отражать сезонность работ и затрат, которая, в свою очередь, оказывает влияние на бухгалтерский учет (например, в период уборки и основных сельскохозяйственных работ объем учетных работ возрастает, а в период сезонного уменьшения объема работ сокращается).

4. Нередко от одной культуры или одного вида скота получают несколько видов продукции, что приводит к неизбежности разграничения затрат в бухгалтерском учете.

5. Производство сельскохозяйственной продукции $\frac{3}{4}$ длительный процесс, в отдельных случаях оно занимает более одного календарного года. По отдельным сельскохозяйственным культурам и животным затраты производятся в текущем отчетном году, а продукцию получают только в следующем отчетном году (озимые зерновые культуры, откорм молодняка крупного рогатого скота и др.). В связи с этим в учете затраты разграничивают по производственным циклам, не совпадающим с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и затраты текущего года под урожай этого же года.

6. Часть продукции собственного производства поступает на внутрихозяйственное потребление (внутренний оборот): продукция растениеводства $\frac{3}{4}$ на семена, корм скоту, в переработку; продукция животноводства $\frac{3}{4}$ на удобрения в растениеводстве, корм скоту. По этой причине необходимо четкое отражение движения продукции на всех этапах внутрихозяйственного оборота.

7. В аграрном производстве применяется различная сельскохозяйственная техника, что запрашивает достоверного бухгалтерского учета всех мобильных машин и механизмов.

К тому же, на организацию бухгалтерского учета в сельском хозяйстве оказывают влияние организационно-правовые формы предприятий.

Сельскохозяйственные предприятия имеют право быть акционерными обществами, товариществами, обществами с ограниченной ответственностью, кооперативами, унитарными предприятиями (муниципальными и государственными), крестьянскими (фермерскими) хозяйствами и их ассоциациями.

Как видим, система бухгалтерского учета сельскохозяйственных организаций заключается в зависимости от организации аграрного производства, организационно-правовой формы и специализации хозяйства, но при этом ей характерны общие черты, присущи для учета в любой отрасли народного хозяйства: учет строится по единому унифицированному плану счетов, применяются типовые регистры бухгалтерского учета и формы, а также методы организации учетных работ.

1.2. Особенности методики учета финансовых результатов в организациях

Методика учета финансовых результатов существенно отличается от сектора экономики и отрасли, в которой работает организация. Так же необходимо учитывать форму собственности организации. Исходя из всех этих данных можно определить особенности учета в различных организациях. Далее рассмотрим особенности методики учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях.

Как известно, финансовый результат производственной деятельности сельскохозяйственных организаций текущего отчетного периода выявляется лишь в конце года через систему калькуляционного учета, после определения фактической себестоимости произведенной и реализованной продукции. Финансовый результат как формируемый показатель прибыли или убытка определяется расчетным путем в бухгалтерском, оперативном, управленческом и налоговом учете. Для детальной оценки деятельности сельскохозяйственной организации необходимо формирование в

бухгалтерском учете разнообразных показателей прибыли, но в настоящее время нет чёткой научной концепции ее формирования [39, с.23].

С позиции, Пизенгольца М. З., решение данной проблемы и для усиления информативных возможностей бухгалтерского учёта и финансовой (бухгалтерской) отчётности, необходимо формирование и представление информации о показателях финансовых результатов в учёте и отчётности организациями за несколько предшествующих лет [40, с. 18]. При этом отражение процессов создания и расходования прибыли предполагает отражение информации на специально задействованных счетах бухгалтерского учета – «Прибыли (убытки) сначала деятельности» и «Использование прибыли сначала деятельности». Как один из вариантов считается также целесообразным использование счетов забалансового учёта. Несмотря на изобилие законодательных и нормативных документов, прямо или косвенно регулирующих вопросы формирования финансового результата сельскохозяйственные организации должны принимать во внимание положения учетно-отраслевого и учетно-федерального законодательства, что оказывает негативные последствия для хозяйствующих субъектов, так как требует четкой регламентации данного вопроса в учетной политике. Для уместной оценки прибыли отчётного периода и систематизированного накопления информации обо всех обстоятельствах и рисках финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций была разработана национальное Положение по бухгалтерскому учету «Сельскохозяйственная деятельность» аналога МСФО 41 «Сельское хозяйство» [40, с. 37]. В стандарте представлена методика учета доходов, расходов, прибыли (убытка) в результате оценки сельскохозяйственной продукции и биологических активов по справедливой стоимости.

При этом, положение для оптимизации финансово-хозяйственной деятельности организации, оптимизации финансовых результатов должна составлять выбранная сельскохозяйственной организацией учетная политика. Поэтому в настоящее время экономическому субъекту при формировании

элементов методического аспекта учетной политики целесообразен системный подход и взаимоувязка вариантов бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерского и управленческого учета [40, с. 45].

Организация учета на основе нормативно зафиксированных приемов позволяет формировать достоверную информацию, обеспечивающую реальное отражение финансового положения и финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации только в том случае если базируется на единой учетной политике для целей бухгалтерского, управленческого и налогового учета. Так, например, в учетной политике сельскохозяйственной организации по отношению к основным средствам необходимо разобраться с тремя вопросами - амортизацией, переоценкой и порядком учета затрат на достройку, дооборудование, модернизацию и реконструкцию. Применяя такой подход можно добиться соответствия показателя прибыли, формируемого в бухгалтерском учете и раскрываемого в финансовой отчетности, достигнутому финансовому результату деятельности сельскохозяйственной организации. Планирование и расчет финансовых показателей по сформированным вариантам учетной политики можно осуществлять только на основе выбора приоритетного для организации критерия - минимального налогообложения или максимальной прибыли [22, с. 37].

Методические аспекты учетной политики сельскохозяйственных организаций для целей налогообложения выделяют: по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций и специальным налоговым режимам - системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенной системе налогообложения и системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Как показали исследования, финансовые результаты, полученные на счетах управленческого и финансового учёта, в конечном итоге равнозначны, но структурно детализированы по-разному [39, с. 44].

Механизм взаимодействия финансового и управленческого учета определяется через постановку аналитики бухгалтерского учета с учетом потребностей управленческого учета [27-31].

Разберем проблемы методического положения учета финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях. Финансовым результатом деятельности сельскохозяйственной организации выступает прибыль или убыток, выраженный за определённый период на основании бухгалтерского учёта всех хозяйственных операций и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, установленным в соответствии с законодательством Российской Федерации по бухгалтерскому учету и нормативными актами Министерства сельского хозяйства Российской Федерации.

Сельскохозяйственные организации АПК имеют важные отличия в формировании средств и организации финансов. На первый план выступают следующие особенности сельского хозяйства:

1. Продолжительность производственного цикла;
2. Разрыв между временем производства и рабочим периодом;
3. Сезонность производства;
4. Зависимость от природно-климатических условий;
5. Наличие специфических средств производства – земля.

Прибыль основной и самый важный финансовый показатель хозяйственной деятельности предприятия.

В зависимости от условий ее формирования выделяют следующие виды прибыли:

1) По объему издержек обращения выделяют экономическую и бухгалтерскую прибыль.

- бухгалтерская прибыль – это простая разница между доходами от реализации (доходами с продаж) и расходами (текущими издержками);

- экономическая (чистая) прибыль – это сумма, которая получается в результате вычета из бухгалтерской прибыли дополнительных расходов. В

числе таких расходов могут быть некомпенсированные собственные траты, которые не были учтены в себестоимости продукта, дополнительные премиальные работникам, затраты на чиновников и т.д.

2) По значению конечного результата прибыль может быть:

- нормативной или предусмотренной;
- максимально возможной или минимально допустимой;
- недополученной (упущенная выгода), с отрицательным результатом (убыток).

3) По характеру налогообложения можно выделить:

- облагаемую налогом прибыль и не облагаемую.

4) В зависимости от видов осуществляемой деятельности прибыль может быть:

- от финансовой деятельности. Это эффект, который получен от привлечения капитала в иные источники на выгодных условиях.

- от производственной деятельности. Это результат производства и сбыта.

- от инвестиционной деятельности. Это доходы от размещения депозитных вкладов и владения ценными бумагами, доходы, полученные от участия в совместной деятельности с другими компаниями или реализации имущества по завершению инвестиционного проекта.

5) По регулярности формирования прибыль может быть:

- сезонная;
- нормированная;
- чрезмерная.

Предельная прибыль — добавочная прибыль, получаемая от продажи дополнительной единицы продукции.

В практике выделяют общую (валовую) прибыль сельскохозяйственных предприятий, характеризующую общий результат деятельности, от реализации (по видам производств и продукции, работ, услуг) и прибыль от внереализационных операций.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка на сельскохозяйственных предприятиях используют активно–пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 с дебета счета 99 «Прибыли и убытки». Сумму чистого убытка отчетного года на сельскохозяйственных предприятиях в декабре списывают заключительными оборотами с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Прибыль распределяют на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников – в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет. На суммы доходов, начисленных учредителям, делают бухгалтерскую запись:

Дт 84 Кт 70 или 75.

Отчисления в резервный капитал отражают записью: Дт 84 Кт 82.

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года показывают по дебету и кредиту счета 84.

С бухгалтерского баланса убытки отчетного года списывают в следующих случаях:

1) при доведении величины уставного капитала до размера чистых активов организации (Дт 80 Кт 84)

2) при направлении на погашение убытка за счет средств резервного капитала (Дт 82 Кт 84);

3) при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников (Дт 75 Кт 84).

Аналитический учет по счету 84 должен обеспечить формирование информации по направлениям использования чистой прибыли.

Структура основных средств, как известно, зависит от отраслевых

особенностей, местоположения предприятия, его размера, технического уровня и формы организации производства.

Результаты исследования подтверждают, что формирование информации о финансовых результатах, доходах и расходах по отраслям, видам продукции, работам и услугам в сельскохозяйственных организациях возможно только при использовании типового (общего) варианта учёта и открытии достаточного количества субсчетов и аналитических счетов и соблюдении взаимосвязи кодирования между счетами и субсчетами [29-31]. При разработке варианта учёта финансовых результатов можно исходить из необходимости взаимоувязки кодировки по счетам 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи». При этом количество открываемых к каждому счету субсчетов, субсубсчетов и аналитических счетов на каждом сельскохозяйственном предприятии произвольно, исходя из конкретных условий. Приоритетностью таких предложений является то, что Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса рекомендованы субсчета первого порядка. Исходя из информационных потребностей, организационной структуры и видов производимой продукции к счету 20 «Основное производство» можно задействовать четыре уровня кодировки. Кодирование готовой продукции растениеводства на складах на счетах 10 «Материалы» и 43 «Готовая продукция» осуществляется по правилам кодирования продукции по субсчету 20-1 «Растениеводство» [50]. Продажи продукции и работ кодируются в зависимости от вариантов реализации продукции и выполнения работ - российские или заграничные покупатели.

В ходе решения методических вопросов формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности сельскохозяйственными организациями был разработан регистр (ведомость) аналитического учёта. Выявленный в ведомости финансовый результат записывается в соответствующий раздел регистра аналитического учета «Ведомость

аналитического учета формирования финансовых результатов деятельности сельскохозяйственной организации» к счету 99 «Прибыли и убытки».

Результаты практического применения подтверждают, что предлагаемая структура счета 90 «Продажи» позволяет сельскохозяйственным организациям расширить применение программных продуктов для автоматизации учета, формирования отчетности, а также детального исследования информации при анализе и аудите доходов, расходов и финансовых результатов. Методические указания по учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций предусматривают, что аналитические счета по прочим доходам и расходам в сельскохозяйственных и других организациях АПК могут быть сгруппированы по субсчетам, построенным в двух вариантах.

На основе типового (общего) варианта группировки аналитических счетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы» предложено принципиально новая детализация субсчетов второго порядка. Она основывается на их детализации не только для целей бухгалтерского, но и налогового учета и создает систему полного информационного обеспечения для формирования финансовой и налоговой отчетности [39, с. 66].

Для учета прочих доходов предлагаем использовать следующие субсчета второго порядка:

- 1) «Проценты к получению»;
- 2) «Доходы от участия в других организациях»;
- 3) «Доходы от продажи имущества и имущественных прав»;
- 4) «Внереализационные доходы»;
- 5) «Прочие доходы, признаваемые в бухгалтерском учёте».

Соответственно для прочих расходов предложено дополнительно:

- 1) «Проценты к уплате»;
- 2) «Расходы по продаже имущества и имущественных прав»;
- 3) «Внереализационные расходы»;
- 4) «Прочие расходы, признаваемые в бухгалтерском учёте».

Основным мотивом установления дополнительных субсчетов и субсубсчетов к счету 91 «Прочие доходы и расходы», являются значительные объемы и состав прочих доходов и расходов, информационные потребности разных групп пользователей, а также необходимость осуществления контроля в отношении процесса формирования финансовых результатов по данному сегменту для бухгалтерского и налогового учетов.

Кроме того, сложность кодирования прочих доходов и расходов заключается в том, что доходы и расходы, не связанные непосредственно с процессом реализации продукции, работ, услуг, в бухгалтерском учете называются прочими и внереализационными в налоговом учете. В Налоговом кодексе Российской Федерации нет четкого определения внереализационных доходов и расходов. Их перечень определяется методом исключения, то есть в ст. 250 и 265 НК РФ сказано, что к внереализационным относятся те доходы и расходы, которые не отнесены к доходам и расходам от реализации. Многие специалисты проводят аналогию между внереализационными и прочими доходами и расходами. В ПБУ 9/99 «Доходы организации» и в ПБУ 10/99 содержится указание на то, что доходы и расходы подразделяются на доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности. По сути, все, что не относится к первой группе доходов и расходов, относится к прочим [22, с.123]. В статье 250 НК РФ установлен закрытый перечень внереализационных доходов, состоящий из 21 пункта. В ст. 265 НК РФ в открытом перечне указаны внереализационные расходы. Открытый перечень прочих доходов и расходов установлен в п. 7 ПБУ 9/99 и в п. 11 ПБУ 10/99 соответственно. Например, анализ данных нормативных документов позволяет отметить, что некоторые доходы и расходы отнесены к разным видам доходов или расходов.

Например, такие пункты как:

1. Доходы и расходы от продажи имущества и имущественных прав

относятся к прочим в бухгалтерском учете и к реализационным в налоговом учете.

2. Проценты по товарным кредитам относятся к доходам (расходам) по обычным видам деятельности в бухгалтерском учете и к внереализационным доходам (расходам) в налоговом учете.

Таким образом, в настоящее время для правильного учета и классификации доходов и расходов сельскохозяйственной организации, идет систематическая работа по стандартизации и определению перечня доходов и расходов, связанных с обычными видами, прочими доходами и расходами, признаваемыми в бухгалтерском учете, внереализационными расходами в налоговом учете, процентами к уплате и к получению и т.д.

1.3. Методическое обеспечение анализа финансовых результатов организаций

Эффективность любого анализа строится на методическом обеспечении и полном доступе к изучаемой информации.

Финансовый результат хозяйственной деятельности организации определяется показателем прибыли или убытка, формируемым в течение календарного (хозяйственного) года путем сопоставления доходов и расходов. Исходя из результатов исследования различных категорий и понятий прибыли, на наш взгляд, для целей управления необходимо использовать понятие бухгалтерской прибыли, под которой, по нашему мнению, следует понимать разницу между документально подтвержденными и экономически обоснованными доходами и расходами, сформированную на бухгалтерских счетах, и отраженную в бухгалтерской (финансовой) отчетности [35, с. 67].

По видам финансовых результатов сельскохозяйственных организаций они классифицируются по разному в бухгалтерском, финансовом, управленческом и налоговом учетах.

Можно утверждать, что анализ финансовых результатов организации - это особый раздел финансового анализа. Обеспечение эффективного функционирования предприятий требует экономически грамотного управления доходами и расходами предприятия, как элементами, определяющими финансовый результат. С помощью анализа изучаются тенденции развития, глубоко и системно исследуются факторы изменения результатов деятельности, обосновываются планы и управленческие решения, осуществляется контроль за их выполнением, а также выявляются резервы повышения эффективности деятельности, оцениваются предпринимательские риски, вырабатывается экономическая стратегия развития бизнеса.

Прибыль (убыток) как результат деятельности сельскохозяйственных организаций - это разница между всеми доходами организации и всеми ее расходами. Прибыль - это положительный финансовый результат деятельности организации. Отрицательный результат называется убытком.

Понятие «прибыль» многозначно и обычно различаются:

- бухгалтерская прибыль — разница между принимаемой к учёту суммой доходов и тем, что считается расходами (издержками); при одинаковых условиях бухгалтерская прибыль зависит от стандартов учёта (например, МСФО, РСБУ);
- экономическая прибыль — более неформальный показатель — это остаток от общего дохода после вычета всех издержек, разница между бухгалтерской прибылью и дополнительными расходами, такими, как: некомпенсированные собственные издержки предпринимателя, не учтённые в себестоимости, иногда даже «упущенная выгода», дополнительные премии работникам и т. п.

Также ещё рассчитывают валовую (балансовую, общую) прибыль и чистую прибыль — оставшуюся после уплаты из валовой прибыли налогов и отчислений.

На прибыль оказывают влияние следующие экономические факторы,

представленные на рисунке 2.



Рис.2. Факторы, влияющие на прибыль организации [35]

Экономическая прибыль традиционно базируется на двух основных концепциях: концепция сохранения капитала и концепция эффективности или наращивания капитала.

Процесс образования прибыли на производстве проходит в два этапа (рисунок 3).

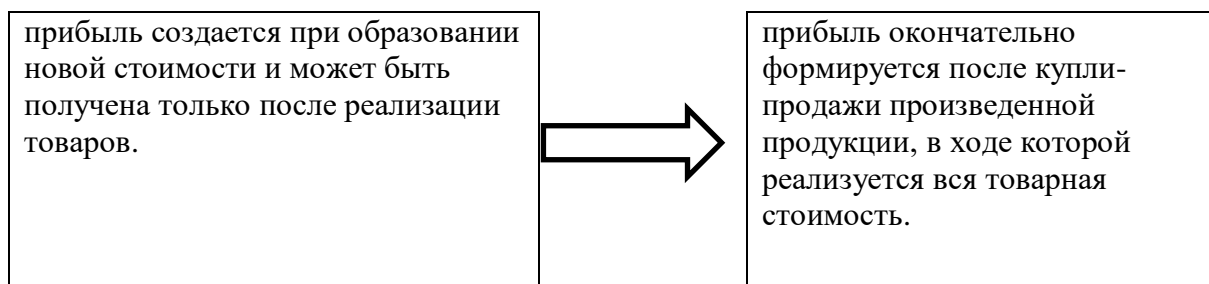


Рис.3. Этапы процесса образования прибыли [35]

Прибыль, получаемая с каждой единицы продукции, зависит от следующих факторов:

1) себестоимости изделий. Она представляет собой расходы на производство товаров. Себестоимость может изменяться в зависимости от вида производственных затрат. В связи с этим различают два вида расходов: прямые и косвенные затраты на единицу продукции.

Прямые расходы на производство (или переменные затраты) зависят от объема выпуска изделий. К ним относятся:

- расходы на заработную плату работников, непосредственно занятых изготовлением товаров;

- затраты на сырье, материалы, другие предметы труда.

Общая величина таких затрат изменяется, как правило, в прямой пропорции с масштабами выпуска товаров.

Косвенные (или условно-постоянные) расходы не зависят от масштабов выпуска продукции. К ним относят:

- аренду здания;

- заработную плату служащим;

- страхование имущества;

- обслуживание машин (их амортизация и ремонт);

- коммунальные услуги (телефон, электроэнергия, отопление и затраты на реализацию продукции) (ее транспортировка, сбыт, реклама и т. п.), выплаты по процентам на заем.

Общая сумма этих расходов практически не меняется при увеличении или уменьшении объема выпуска изделий. Поэтому при увеличении размеров производства себестоимость единицы продукции снижается. Здесь видна экономическая выгода от расширения масштабов изготовления товаров;

2) уровень цен. Здесь возможны пять основных вариантов в соотношении цен, стоимости и себестоимости изделий.

Во-первых, цена может устанавливаться ниже себестоимости изделий, в результате чего они реализуются в убыток. Во-вторых, выручка от продажи за товар совпадает с издержками предприятия, что обеспечивает лишь

самоокупаемость производства. В-третьих, если цена выше себестоимости и ниже стоимости, то предприятие получает прибыль в меньшем размере, чем величина заключенной в товаре прибыли. В-четвертых, когда цена совпадает по своей величине со стоимостью, то предприятие получает всю прибыль, заключенную в товаре. И, наконец, если рынок позволяет получать за товар больше денег, чем величина стоимости, то предприятие получает сверхприбыль, а общая величина его дохода оказывается больше созданной прибыли.

При расчете (общей, суммарной) прибыли, прежде всего, определяется сумма продаж (денежный доход от реализации всех товаров, произведенных за определенный период). Эта сумма может быть определена путем умножения средней цены за изделие на общее количество проданных благ.

Масса валовой прибыли - это разница между суммой продаж и совокупными издержками производства (или себестоимостью товаров).

Образование массы валовой прибыли зависит от:

а) производственных факторов – совокупных издержек и масштабов производства;

б) рыночного фактора – уровня оптовых (сбытовых) цен.

После того как за намеченный период получена вся масса валовой прибыли, в полной мере разворачивается процесс ее распределения [62].

Рентабельность - один из основных стоимостных качественных показателей эффективности деятельности предприятия, характеризующий уровень отдачи затрат и степень использования средств, в процессе производства и реализации продукции (работ, услуг). Показатели рентабельности выражаются в коэффициентах или процентах и отражают долю прибыли с каждой денежной единицы затрат. Таким образом, более полно, чем прибыль характеризуют окончательные результаты хозяйствования, т.к. их величина показывает соотношение эффекта с наличными или использованными ресурсами.

Величина прибыли, и уровень рентабельности зависят от производственной, сбытовой и коммерческой деятельности предприятия, т.е. эти показатели, характеризуют все стороны хозяйствования и финансовых отношений сельскохозяйственных предприятий (рисунок 4).



Рис.4. Взаимоотношения сельскохозяйственных предприятий с экономическими агентами рынка [35]

Объём реализации, прибыль, рентабельность зависят от производственной, снабженческой, сбытовой и коммерческой деятельности предприятия. Другими словами, эти показатели характеризуют все стороны хозяйствования. Чем выше прибыль и рентабельность, тем эффективнее функционирует предприятие и устойчивее его финансовое состояние.

Финансовые результаты деятельности предприятия оцениваются с помощью абсолютных и относительных показателей. К абсолютным относят прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг), прибыль (убыток)

от прочей реализации, доходы и расходы от прочих операций, балансовая (валовая) прибыль, чистая прибыль.

Выручка от продажи (валовой доход) составляет общий финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг). Она включает в себя доходы от реализации готовой продукции, полуфабрикатов собственного производства, работ и услуг, покупных изделий (приобретенных для комплектации), строительных, научно-исследовательских работ, услуг по перевозке грузов и пассажиров на предприятиях транспорта и т.п.

Разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг), исключая налоги на добавленную стоимость, акцизы, и затратами на производство реализованной продукции (работ, услуг) называется валовой прибылью от реализации.

Общий финансовый результат (прибыль, убыток) на отчетную дату называют балансовой прибылью. Его получают путем расчёта общей суммы всех прибылей и всех убытков от основной и не основной деятельности предприятия.

В балансовую прибыль включают прибыль (убыток) от реализации продукции, работ, услуг, товаров, материальных оборотных средств и других активов. К ней относят также прибыль (убыток) от реализации и прочего выбытия основных средств, доходы и потери от валютных курсовых разниц, доходы от ценных бумаг и других долгосрочных финансовых вложений, включая вложения в имущество других предприятий, расходы и потери, связанные с финансовыми операциями, внереализационные доходы (потери). Балансовая прибыль за вычетом налогов (обязательных платежей) называется чистой прибылью. Модель формирования прибыли представлена на рисунке 5.

Как видим, конечный финансовый результат деятельности предприятия (прибыль или убыток) состоит из финансового результата от продажи продукции (работ, услуг), основных средств и другого имущества предприятия и доходов от прочих операций, уменьшенных на сумму

расходов по этим операциям. Полученный за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала предприятия.



Рис.5. Схема формирования прибыли предприятия [35]

Основными задачами учёта финансовых результатов предприятия являются:

- повседневный оперативный контроль за формированием финансовых результатов от реализации продукции (товаров, работ, услуг);
- постоянное выявление получаемых финансовых результатов от реализации основных средств, нематериальных активов, производственных запасов и прочих активов;
- систематический контроль за прочими доходами и расходами с целью недопущения последних;

- постоянный контроль за правильностью и своевременностью отчислений налогов в течение года от прибыли в бюджет и различные фонды, создаваемые на предприятии [35, с. 83].

Из всего вышеизложенного следует вывод:

1. Величина полученной в отчетном периоде прибыли определяет доходы собственников бизнеса, вознаграждения работников организации, налоговые поступления в бюджет.
2. Финансовый результат является индикатором привлекательности коммерческой организации для партнёров по бизнесу, кредиторов, инвесторов.
3. Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются показателями полученной прибыли и уровня рентабельности.
4. Финансовый результат – это главный критерий оценки деятельности для большинства предприятий и характеризуется приростом суммы собственного капитала (чистых активов), основным источником которого являются прибыль от основной, инвестиционной, финансовой деятельности, а также в результате прочих обстоятельств.
5. Имеются существенные отличия в методике учёта финансовых результатов в сельскохозяйственных организациях и методике анализа их финансовых результатов от предприятий других отраслей промышленности. Это связано как со спецификой их сельскохозяйственной деятельности, так и их бухгалтерским, налоговым, управленческим и статистическим системами учёта в АПК.

ГЛАВА 2. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «МИХАЙЛОВСКОЕ»

2.1 Организационно - экономическая характеристика ООО «Михайловское»

Для получения практических знаний в области бухгалтерского учёта и аудита была изучена бухгалтерская отчётность компании ООО «Михайловское» [33].

ООО «Михайловское» является сельскохозяйственным предприятием агропромышленного комплекса (АПК) Белгородской области Российской Федерации. Она находится по адресу: Белгородская область, Новооскольский район, посёлок «Полевой», Специализация хозяйства – производство молока, выращивание зерновых и кормовых культур. Территория ООО «Михайловское» охватывает восемь населённых пунктов: посёлок Полевой, сёла: Богородское, Подвислое, Покровомихайловское, Великомихайловка, Ярское, Львовка, Косицыно.

Организационная структура ООО «Михайловское» на 1 сентября 2016 года составила 326 человек. Генеральным директором является Дик Александр Викторович.

Основной целью общества является получение прибыли и реализации на ее основе социальных и экономических интересов участников общества.

Предметом деятельности Общества является производство и реализация сельскохозяйственной продукции, её переработка.

Отрасль растениеводства направлена в основном на производство собственных кормов, а также на производство товарной продукции.

Общая площадь земельных угодий в 2014 году составила 11542 га, в т.ч. пашни 9198 га, в 2015 году площадь земельных угодий осталась та же, а площадь пашни уменьшилась на 67 га (фермер Калинин) и составила 9131 га, что иллюстрировано в Таблице 2.1.

Таблица 2. 1

Структура посевных площадей в ООО «Михайловское» на 2014-2016г.

№ п/п	Культура	Площадь, га 2014г.	Доля в общей площади, % 2014г.	Площадь, га 2015г.	Доля в общей площади, % 2015г.	Площадь, га 2016г.	Доля в общей площади, % 2016г.
1	Озимая пшеница	1821	19,8	2000	21,9	2200	24,4
2	Озимая рожь	118	1,3	189	2,1	190	2,1
3	Ячмень	771	8,4	813	8,9	902	10,3
4	Кукуруза на зерно	646	7,0	644	7,0	600	6,7
5	Соя	406	4,4	450	4,9	470	5,2
6	Подсолнечник	910	9,9	871	9,5	700	7,6
7	Кукуруза на силос	1585	17,2	1464	16,2	1400	15,5
8	Многолетние травы	2174	23,6	2009	22,0	1900	21,0
9	Однолетние травы	677	7,4	560	6,1	540	5,9
10	Горчица	90	0,9	131	1,4	120	1,3
	Всего:	9198	100	9131	100	9022	100

Как видно из таблицы 2.1 в основном посевные площади за весь анализируемый период составляет озимая пшеница 19,8 % в 2014 году, 21,9% в 2015 году и 24,4 в 2016 году для комбикорма. Кукуруза на силос 17,2% и многолетние травы 23,6% для кормления и откорма крупного поголовья скота.

В ООО «Михайловское» основным объектом бухгалтерского учёта являются первичные ресурсы, полуфабрикаты и создаваемые из них товары. Поэтому в центре внимания работников бухгалтерского аппарата стоит задача правильной организации их учёта.

В предприятиях агропромышленного комплекса первичные ресурсы, полуфабрикаты и товары вместе со средствами труда и рабочей силой обеспечивают торгово- технологический процесс. От того, насколько

оптимально будет решён вопрос формирования цен на товары, зависит финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта.

Поэтому информация о составе, количестве, стоимости и их движении необходима любой организации. Она важна как для обеспечения сохранности первичных ресурсов, активов, контроля за движением товарной массы, так и для принятия своевременных управленческих решений

В современных условиях эффективная организация производства первичных ресурсов (животных, зерна, овощей и т.д.) и управление товарами способствует росту доли продаж на рынке, повышению отдачи созданного производственного потенциала, поддержанию конкурентоспособности, росту рентабельности, укреплению финансового состояния предприятия. А в свою очередь их эффективное использование зависит от чёткой и рациональной организации учёта товарных операций [11-14].

Руководство агропромышленного предприятия заинтересовано в контроле за эффективностью работы отдельных структурных подразделений, добросовестностью выполнения работниками возложенных на них обязанностей. Это способствует сохранности товарно-материальных ценностей, их рациональному использованию.

ООО «Михайловское» было образовано в апреле 2010 года в соответствии с Гражданским кодексом и Федеральным законом РФ от №208-ФЗ от 26.12.95г. на базе прежнего СПК «Михайловское» [33].

Общество с ограниченной ответственностью (Общество) является юридическим лицом и строит свою деятельность на основании Устава и действующего законодательства РФ. Юридический и почтовый адрес: РФ, 309625, Белгородская область, Новооскольский район, посёлок Полевой, Садовая улица, дом 22.

Уставный капитал ООО «Михайловское» составил на момент создания Общества 10 тысяч рублей. На сегодняшний день учредителями ООО являются агрохолдинг ЗАО «Томмолоко» (75%) и ИП Мирошников Владимир Александрович (25%). Уставом предусмотрено, что уставный

капитал может увеличиваться за счёт дополнительных взносов участников, за счёт прибыли от деятельности Общества и за счёт имущества Общества.

На территории Белгородской области компания занимается растениеводством, производством комбикормов, разведением молочного крупного рогатого скота, оптовой торговлей животными и зерном.

На территории Белгородской области активно выращивается пшеница, кукуруза, соя, горох, подсолнечник, ячмень, сахарная свекла. Большинство выращенного урожая сельскохозяйственного предприятия перерабатываются на собственных мощностях –зерноперерабатывающих токах. Пять крупных молочно- товарных комплексов сёл Богородское, Подвислое, Ярское, Львовка, Полевой имеют основное стадо молочного скота поголовью 2167 голов, животные на выращивании и откорме 2350 голов, которые произвели за 2016 отчётный год 130955 центнеров молока. Выращивание молодняка и нетельного поголовья осуществляется на двух фермах: села П. Михайловка и села Подвислое. Мощность молочно-товарных комплексов позволяет не только обеспечить комбикормами собственные предприятия, но и реализовывать излишки другим животноводческим хозяйствам региона. Общество активно перерабатывает полученные злаки, производит муку и крупы, мучные смеси для откорма крупного рогатого скота, ведёт оптовую торговлю зерна. Конечной продукцией Общества являются сахар, молоко, мясо говядины, зерновые культуры.

Надёжные поставки готовой продукции в магазины Общества обеспечивает слаженное транспортно-логистическое звено компании. Готовая продукция и полуфабрикаты реализуются местному населению, населению района – через свои магазины, а также крупным ритейлерам и животноводческим комплексам Белгородской области. Более 70 единиц современной автомобильной техники насчитывает автопарк компании в Новооскольском районе.

ООО «Михайловское» является животноводческо- растениеводческой организацией и цель её деятельности - расширение рынка товаров и услуг и извлечение прибыли.

Уставом Общества предусмотрены следующие виды деятельности организации:

- разведение молочного крупного рогатого скота, производства сырого молока;
- выращивание зерновых культур;
- выращивание зернобобовых культур;
- выращивание семян масличных культур;
- выращивание сахарной свеклы;
- выращивание однолетних кормовых культур;
- разведение прочих пород крупного рогатого скота и буйволов;
- предоставление услуг в области растениеводства;
- производство муки из зерновых культур;
- производство крупы и гранул из зерновых культур;
- производство мучных смесей и приготовление мучных смесей или теста для хлеба, тортов, бисквитов и блинов;
- оптовая торговля зерном, необработанным табаком, семенами и кормами для сельскохозяйственных животных;
- оптовая торговля живыми животными.

Общество осуществляет свою деятельность на основании любых разрешённых законодательством операций, в том числе путём поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг в кредит, оказание финансовой или иной помощи по договоренности сторон.

На сегодняшний день там расположены зерновая компания, комбикормовый завод мощностью 240 тыс. тонн и элеватор ёмкостью хранения 50 тыс. тонн зерна.

ООО «Михайловское» ежегодно предоставляет годовые: налоговую отчётность в ФНС и фонды, а также бухгалтерскую отчётность: баланс,

отчёта о финансовых результатах, приложения к ним в ФНС и Росстат.

Для более полной характеристики ООО «Михайловское» в таблице приведены его основные технико-экономические показатели, которые характеризуют эффективность животноводческо-растениеводческого предприятия по всем направлениям его деятельности [13-21].

В таблице 2.2 в качестве основных экономических показателей выберем выручку, себестоимость, коммерческие расходы, прибыль и рентабельность от продажи товаров (Приложения 2,3,4- Бухгалтерских отчётностей за 2014, 2015 и 2016 гг. и Приложений 5,6 – Отчётов о финансовых результатах за 2014, 2015, 2016 гг.).

Таблица 2. 2

Основные экономические показатели деятельности

ООО «Михайловское», тыс. руб.

Показатели	Годы			2016 г. в % к 2015	2016 г. в % к 2014	Абсолютное отклонение, тыс.руб.	
	2014	2015	2016			2014/2015	2015/2016
Выручка от продажи товаров	348385	431451	509174	118	146,1	83066	77723
Себестоимость реализованных товаров	256077	291997	369070	126,4	144,1	35920	77073
Коммерческие и управленческие расходы	16490	11857	12864	108,5	78	-4633	1007
Прибыль от продаж	75818	127597	127240	99,72	167,8	51779	-357
Уровень рентабельности продаж, %	21,76	29,6	25	- 4,6%	+3,24	7,84	-4,6

Как видно из расчётных экономических показателей таблицы 2.2, в 2016 году произошло увеличение на 46,1% выручки от продажи товаров и услуг по сравнению с 2014 годом. За счёт увеличения себестоимости

реализованных товаров, предприятие недополучило прибыли в 0,28% чем в 2015 году. Увеличение прибыли ведёт к расширению возможностей самофинансирования Общества, и соответственно, позволяет решать проблемы социального и материального поощрения работников предприятия.

В 2016 году произошло снижение уровня рентабельности животноводческой и сельскохозяйственной деятельности на 4,6%, что свидетельствует о возрастании расходов Общества.

В экономической деятельности показатели рентабельности характеризуют эффективность работы сельскохозяйственного предприятия в целом, доходность различных направлений деятельности (производственной, предпринимательской, инвестиционной), окупаемости затрат и т.д. Их величина показывает также соотношение эффекта с наличными или потреблёнными ресурсами.

Рассмотрим организационную структуру предприятия ООО «Михайловское» на рис. 6

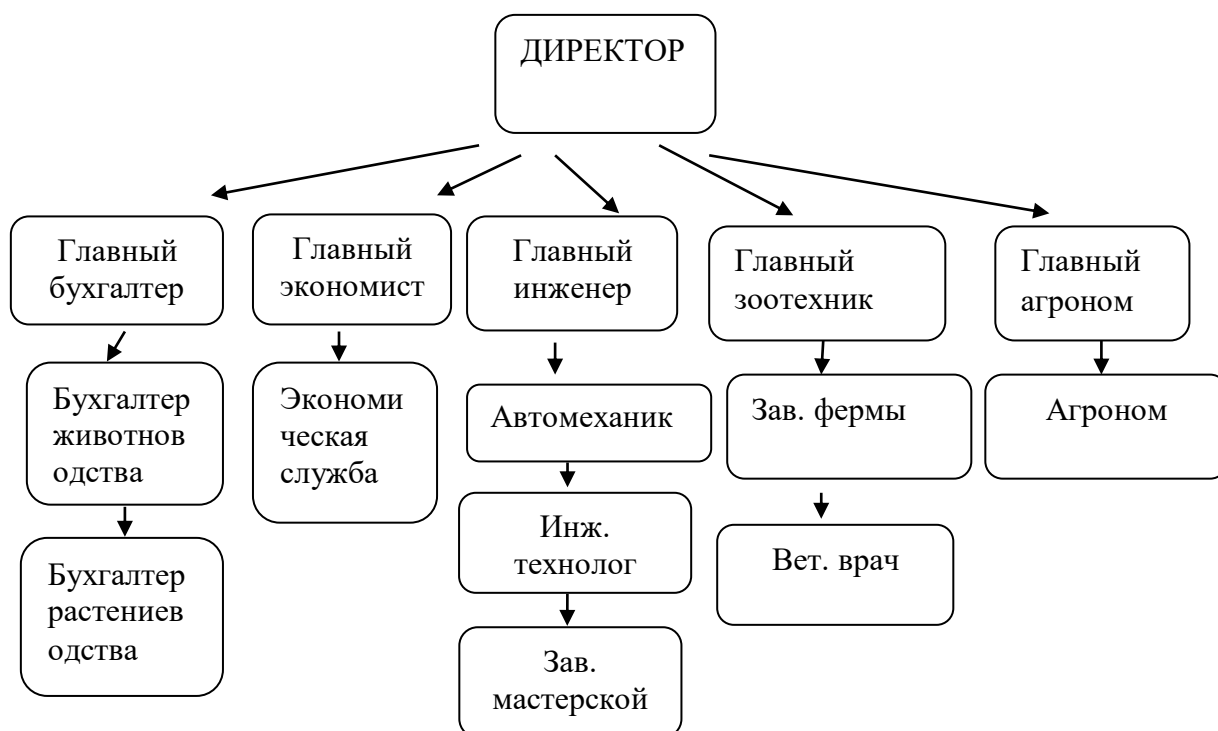


Рис.6 Организационная структура ООО «Михайловское»

Организационная структура подразделений, штатное расписание отделов такого предприятия также немногочисленны и включают следующий персонал:

- 1) подразделение растениеводства – гл. агроном, учетчик, бухгалтер подразделения и бухгалтер по учету материальных ценностей;
- 2) подразделение животноводства – зав. Молочно-товарной фермой, зоотехник, бухгалтер;
- 3) склад – зав складом и бухгалтер;
- 4) вспомогательное производство – диспетчер, нормировщик и бухгалтер;
- 5) обслуживающее производство – руководитель подразделения и бухгалтера материального и расчетного стола;
- 6) строительный цех – прораб, зав. складом и бухгалтер;
- 7) плановый отдел – гл. экономист и экономист по оплате труда;
- 8) отдел кадров – начальник отдела;
- 9) бухгалтерия – гл. бухгалтер, зам. гл. бухгалтера, кассир, бухгалтера материальной и расчетной групп.

Такой тип организационной структуры возможен для предприятий с небольшим количеством видов деятельности.

Достижение основных целей предприятия связано с выполнением ряда функций отделами предприятия, которые должны отражаться в его структуре:

- планово-экономический отдел определяет перспективы развития и поточное планирование производства, разрабатывает рациональную схему управления предприятием и его структурными подразделениями;
- бухгалтерия на основе учета затрат и доходов, движения финансовых ресурсов и основных средств производит анализ и вырабатывает мероприятия по повышению эффективности использования материальных и финансовых ресурсов производства.

Для ведения бухгалтерского учета в ООО «Михайловское» была создана бухгалтерия. Бухгалтерский аппарат насчитывает 6 человек: главный

бухгалтер, зам. гл. бухгалтера, бухгалтер – кассир. Материальная группа - 2 бухгалтера, занимаются учётом товаров, основных средств; принимают и обрабатывают отчеты заведующих складами; ведут учет издержек обращения и затрат.

Группа по расчётам с персоналом - зам. гл. бухгалтера, занимается начислением заработной платы работникам, расчетами по социальному обеспечению и страхованию, ведет расчеты по подотчетным лицам, прочие расчеты с персоналом. Расчетная группа - 1 чел., ведение расчетов с поставщиками, подрядчиками, покупателями, заказчиками. Кассир-1чел., выдача и прием денег из кассы.

Главный бухгалтер организует работу бухгалтерского аппарата, занимается составлением и анализом бухгалтерской отчетности.

В ООО «Михайловское» применяется компьютерная форма учета с использованием программного обеспечения «1С: Предприятие 8. Бухгалтерия сельскохозяйственного предприятия».

Рассмотрим особенности формирования отчета о финансовых результатах в бухгалтерском учете ООО «Михайловское» на основании Приложений 5,6 – Отчетов о финансовых результатах за 2015, 2016 гг. Основным источником деятельности сельскохозяйственной организации в условиях рыночных отношений является прибыль отчётного периода, результат такой деятельности определяют путем балансирования всех доходов и расходов за отчетный период. Как доходы, так и расходы должны найти отражение в учете по каждой статье и финансовым результатом в целом.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организация использует регистры бухгалтерского учета, которые предназначены для систематизации и накопления информации. Перечень регистров бухгалтерского учета обусловлен формой бухгалтерского учета, применяемой в организации.

В настоящее время применяются следующие формы учета,

рекомендованные Минфином России:

- 1) журнально–ордерная;
- 2) мемориально–ордерная;
- 3) формы с использованием вычислительной техники;
- 4) другие формы.

Наибольшее распространение в сельском хозяйстве получила журнально–ордерная форма бухгалтерского учета. Которая и применяется в анализируемом предприятии. При этой форме информацию, отраженную в первичных документах, заносят непосредственно в журнал–ордер либо предварительно группируют в накопительных ведомостях. Журналы–ордера используют в течение месяца для отражения операций по отдельному синтетическому счету либо группе взаимосвязанных счетов. Журналы–ордера являются регистрами хронологического и синтетического учета. По окончании месяца итоги журналов–ордеров переносят в Главную книгу, данные которой используют при составлении отчетности.

Информация о применяемых в организации регистрах отражена в учетной политике. Регистры бухгалтерского учета ведутся:

- 1) в специальных книгах (журналах), в них все страницы пронумерованы и заключены в переплет, на последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица;

- 2) на свободных листах (в ведомостях), их хранят в папках–регистраторах;

Сформированный таким образом раздел учетной политики о первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, применяемых на сельскохозяйственном предприятии, позволяет упорядочить движение документов и сокращает время на их обработку, что приводит к более эффективному формированию данных бухгалтерской отчетности.

Для формирования финансовых результатов в ООО «Михайловское» предусмотрены следующие счета бухгалтерского учета: счет 90 «Продажи»,

счет 91 «Прочие доходы и расходы» и счет 99 «Прибыли и убытки».

2.2. Бухгалтерский учет доходов и расходов в ООО «Михайловское»

Учет доходов и расходов в организации осуществляют в соответствии с методологией и требованиями бухгалтерского учета. Используется рабочий план счетов, предусмотренный учетной политикой.

В течение финансового года доходы и расходы по обычным видам деятельности ООО «Михайловское» учитываются на синтетическом счете 90 «Продажи», к которому в разрезе следующих групп продажи продукции (работ, услуг) открыты субсчета:

- 90.1 «Выручка»;
- 90.2 «Себестоимость продаж»;
- 90.3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90.7 «Расходы на продажу»
- 90.9 «Прибыль (убыток) от продаж».

Сельскохозяйственные организации и подсобные сельские хозяйства на субсчетах 90.1 и 90.2 отражают себестоимость проданной продукции в корреспонденции со счетом 43.1 «Растениеводство» и 43.2 «Животноводство», в свою очередь выручку от продажи продукции в корреспонденции с со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 50 «Касса» и др. [50].

Финансовые результаты продажи продукции (работ, услуг) списывают в установленном порядке со счета 90 «Продажи». В сельскохозяйственных организациях в течении года по дебету счета 90 учитывают проданную продукцию в оценке по плановой себестоимости. В конце года после калькуляции фактической себестоимости и списании калькуляционных разниц плановая себестоимость проданной продукции может быть доведена до фактической и, соответственно, выведен уточненный (с учетом

калькуляционной разницы) финансовый результат от продажи продукции. Финансовые результаты от прочих доходов и расходов учитываются на счете 91 и перечисляются на счет 99, как и по предыдущему счету, сальдо, перечисляемое на счет 99, может быть и кредитовое (прибыль), и дебетовое (убыток).

Счет 90 является операционным, сопоставляющим. По кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции (в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»), а по дебету – показывается фактическая себестоимость проданной продукции. По окончании отчетного периода на счете 90 «Продажи» подсчитываются итоги по дебету и кредиту, после они сопоставляются между собой, в результате чего выявляется конечный финансовый результат.

На субсчете 90.3 «Налог на добавленную стоимость» учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика).

Субсчет 90.9 предназначен для выявления финансового результата (прибыли или убытка) от продаж за отчетный период.

Записи по субсчетам 90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», и 90.7 «Расходы на продажу» производятся в течение отчетного года накопительно. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90.2 «Себестоимость продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость», 90.7 «Расходы на продажу» и кредитового оборота по субсчету 90.1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Этот финансовый результат ежеквартально (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90.9 на счет 99 «Прибыли и убытки» (прибыль – на кредит, убыток – на дебет счета 99). Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. В аналитическом учете по каждому виду продукции показывается количество в

физической массе, выручка от продажи продукции с выделением НДС.

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

Предварительно в составе декабрьского оборота (проводкой 31 декабря) списываются на субсчет 90.2 «Себестоимость продаж» калькуляционные разницы по проданной продукции и они входят в состав декабрьского оборота, списываемого со счета 90 «Продажи» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Корреспонденция счетов по счету 90 «Продажи» представлена в таблице 2.3.

Таблица 2.3

Корреспонденции по счету 90 «Продажи»

Содержание операции	Дебет	Кредит
отражена выручка от продажи готовой продукции (работ, услуг) с учетом НДС;	62	90.1
списана фактическая себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг;	90-2	20
списаны общехозяйственные расходы на реализацию;	90-2	26
списаны коммерческие расходы на себестоимость продукции;	90-2	44
начислен НДС с выручки от реализации товара;	90-3	68
получена прибыль от реализации	90-9	99
списан убыток от реализации.	99	90-9

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» в организации имеет целью выявить эффективность (рентабельность) продукции, поэтому согласно учетной политике ведется по каждому виду.

Для закрытия счета 90 составляют ведомость определения финансовых результатов, в которой по каждому аналитическому счету сопоставляют сумму дебетового и кредитового оборотов и выводят финансовые результаты (прибыли, убытки) от продажи продукции.

Превышение кредитового оборота над дебетовым (прибыль) списывается в конце отчетного года следующей проводкой:

Д 90/9 К99 – 122718 тыс. руб. - финансовый результат от продаж (прибыль) списан на счет прибылей и убытков.

Если бы организация получила отрицательный финансовый результат от продаж, то его нужно было бы списать обратной записью:

Д 99 К 90.9 - списан убыток от продаж.

Рассмотрим на примере ООО «Михайловское» отражение по счету 90.01 «Выручка»

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
90.01		336 738 382,82	383 476 009,67	46 737 626,85
<...>			383 476 009,67	
Арендная плата за помещение				16 400,00
Арендная плата за погрузчик Маниту				1 955 608,00
Колбаса				64 420,00
Конфеты				131 521,00
Корова на откорме				1 829 313,00
Кукуруза на зерно				2 395,00
Масло подсолнечное				75 800,00
Молодняк КРС 0-2				623 038,00
Молодняк КРС 12-18				62 442,00
Молодняк КРС 6-12				36 854,00
Молодняк КРС ст.18				70 122,00
Молоко				25 196 569,17
Обеды				37 050,00
Озимая пшеница урожай 2016г.				16 523 079,00
Сервелат				51 080,00
Услуги автотранспорта (км)				15 303,68
Услуги по воде				10 962,00
Ячмень				35 670,00
Итого		336 738 382,82	383 476 009,67	46 737 626,85

Пример 2.1 Фрагмент журнала хозяйственных операций ООО «Михайловское».

Организация ООО «Михайловское» применяет субсчет 90.01.1 для учета информации о выручке, которая находится на основной системе налогообложения. По кредиту счета отражают суммы поступления средств от основного вида деятельности: продажа товаров, оказание услуг, выполнение работ. При возврате средств покупателю (заказчику) проводят списание по счету 90.01.1.

На примере 2.1 мы можем рассмотреть всю номенклатурную группу, за которую организация получила выручку в отчетном периоде, туда входят молоко, молодняк, услуги автотранспорта и др.

По итогу отчетного периода при построении баланса бухгалтером ООО «Михайловское» выполняется списание средств с субсчета 90.01.1 для определения конечного финансового результата.

2.3. Бухгалтерский учет прочих доходов и расходов в ООО «Михайловское»

При этом с доходами и расходами по обычным видам деятельности, в бухгалтерском учете организаций выделяют прочие доходы и расходы. Которые на прямую не относятся к реализации товаров, работ, услуг. Так в сельскохозяйственной организации ООО «Михайловское» учет происходит следующим образом.

На синтетическом счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются прочие доходы и расходы отчетного периода предприятия. Счет предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода. Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в организации ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансово-хозяйственной операции, обеспечивает возможность выявления финансового результата по каждой операции. Корреспонденция счетов по счету 91 «Прочие доходы и

расходы» представлена в таблице 2.4.

Таблица 2.4

Корреспонденции по счету 91 «Прочие доходы и расходы»

Содержание операции	Дебет	Кредит
отнесена на доходы неустрахованная кредиторская задолженность	60	91.1
получен доход в виде неустойки за нарушение договора в пользу организации	76.2	91.1
получен доход, связанный с передачей имущества в аренду	76.3	91.1
по истечении трех лет отнесена на доходы организации неустрахованная заработная плата;	76.4	91.1
отражена отрицательная курсовая разница	91.2	52
создан резерв под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов	91.2	59
начислен налог на имущество	91.2	68
начислены суммы пеней, штрафов	91.2	76.2
учтены расходы	91.2	20 (23,25)

К счету 91 открывают следующие субсчета:

- 91.1 «Прочие доходы»;
- 91.2 «Прочие расходы»;
- 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91.1 «Прочие доходы» учитываются доходы от прочей деятельности.

На субсчете 91.2 «Прочие расходы» отражаются расходы от прочей деятельности.

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

Как и счет 90 «Продажи», счет 91 «Прочие доходы и расходы» не имеет конечного сальдо. По окончании отчетного года субсчета 91.1 «Прочие доходы», 91.2 «Прочие расходы» закрываются внутренними записями в корреспонденции со счетом 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» закрывается в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Рассмотрим на примере ООО «Михайловское» счет 91 «Прочие

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Прочие доходы и расходы				
91			127 627 441,79	127 627 441,79
91.01		46 575 079,88	54 987 585,22	8 412 505,34
<...>			54 987 585,22	
Семена трав (оплачиваемые ДАПК)				48 000,00
Списание кредиторской задолженности				39 200,00
Субсидии на оказание поддержки в области растениеводства				1 441 498,34
Субсидии по кредитному договору 605410024				609 740,00
Субсидии по кредитному договору 605411030				6 274 067,00
91.02	48 760 649,41		11 939 603,58	60 700 252,99
<...>				60 700 252,99
Благотворительность			4 399 555,24	
Госпошлина			2 000,00	
Дебиторская задолженность			156 551,50	
Курсовые разницы по расчетам в у.е.			626 524,69	
Лизинговые платежи			3 457 633,88	
Материальная помощь			11 776,00	
Налоги			575 625,00	
Новогодние подарки			418 051,97	
Плата за ведение ссудного счета			50 501,22	
Потери от падежа молодняка			130 180,51	
Проведение культур мероприятий			103 383,18	
Проценты по кредиту			1 749 127,61	
Проценты по займу			137 084,25	
Прочие			21 052,20	
Списание кредиторской задолженности			81 190,67	
Услуги банка			18 636,66	
Ярмарка			729,00	
91.09		2 185 569,53	60 700 252,99	58 514 683,46
<...>			60 700 252,99	58 514 683,46
Итого			127 627 441,79	127 627 441,79

доходы и расходы».

Пример 2.2 Фрагмент журнала хозяйственных операций ООО «Михайловское».

Рассмотрев, фрагмент журнала хозяйственных операций по счету 91 можем сказать следующее:

по счету 91.01 «Прочие доходы» Дебет 54 987 585,22 Кредит 8 412 505,34.
 По счету 91.02 «Прочие расходы» Дебет 11 939 603,58 Кредит 60 700 252,99.
 Счет 91.09 «Сальдо прочих доходов и расходов» Дебет 60 700 252,99 Кредит
 58 514 683,46.

2.4. Формирование финансового результата в ООО «Михайловское»

Конечный финансовый результат деятельности организации формируется на активно-пассивном счёте 99 «Прибыли и убытки». Этот счет с односторонним сальдо: кредитовое означает прибыль, дебетовое – убыток. Он необходим для сбора информации о финансовых результатах.

Финансовый результат в ООО «Михайловское» по итогам деятельности за 2016 год представлен прибылью в сумме 122718 тыс. руб. Из полученной прибыли организация не уплачивает налог на прибыль.

Чистая прибыль организации за отчетный период (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки») составляет 122718 тыс. руб. В конце года чистая прибыль присоединяется к нераспределенной прибыли: Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Синтетический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» ведется в журнале-ордере №15, данные которого переносятся в Главную книгу.

Учет финансовых результатов можно представить в виде схемы (рисунок 7).



Рис.7 Схема учета финансовых результатов в ООО «Михайловское»

Прибыль, которую выявил бухгалтер, проводя реформацию баланса, отражают на счете 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток). Решение о том, на что направить эти средства принимают на общем собрании. При этом они придерживаются условий, прописанных в учредительных документах и в учетной политике предприятия, а также требованиям законодательства.

Нераспределенный остаток прибыли по счету 84 в первую очередь направляется на выплату доходов учредителям, (участникам) организации по итогам утвержденной годовой бухгалтерской отчетности организации. Это фиксируется записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», - учредителям - не членам данной организации и счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - учредителям - членам данной организации. Это основной канал использования нераспределенной прибыли по счету 84. При недостаточности созданного в организации резервного фонда часть нераспределенной прибыли может быть направлена на увеличение резервного фонда: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 82 «Резервный капитал (резервный фонд)». Собрание учредителей может принимать решение об увеличении за счет нераспределенной прибыли уставного (складочного) капитала: дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кредит счета 80 «Уставный (складочный) капитал».

В случае, если на счет 84 со счета 99 перечислена сумма непокрытого убытка организации, встает вопрос об источниках списания этого убытка. При доведении величины уставного капитала организации до размеров чистых активов на эту цель может быть использовано имеющееся превышение уставного капитала над чистыми активами. В этом случае делается запись: дебет счета 80 «Уставный (складочный) капитал», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Однако

основным источником покрытия убытка является резервный капитал (он в основном для этого и создавался). При покрытии убытка за счет резервного капитала делается запись: дебет счета 82 «Резервный капитал», кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При недостаточности имеющихся источников непокрытый убыток остается на балансе организации.

Таким образом, по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражаются расходы организации за счет нераспределенной прибыли. Дебетовое сальдо по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» показывает сумму непокрытого убытка, подлежащую погашению в будущие отчетные периоды.

По окончании отчетного года субсчета (кроме субсчета 91.9), открытые к счёту 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчёт 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов». При этом, сводным регистром учёта служит оборотная ведомость аналитического учёта, Главная книга.

Ежегодно на окончании финансового года ООО «Михайловское» определяет финансовые результаты своей деятельности. При этом учет финансовых результатов деятельности ведётся на счёте 99 «Прибыли и убытки».

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

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

При расчете по прибыли в соответствии с ПБУ 18/02 учет ведется, то счет 99 по дебету может корреспондировать со счетам 09 «Отложенные налоговые активы». Так, запись дебет 99 кредит 09 выполняется при списании отложенного налогового актива в случае выбытия объекта, по которому он был начислен.

Рассмотрим обороты счета 99 «Прибыли и убытки» в ООО «Михайловское»

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
99		66486 924,11	137185329,32	70698405,21
99.01		66479 429,44	137177834,65	70698405,21
99.01.1	15044 744,57		55 653 660,64	70698 05,21
99.01.3		81524 174,01	81 524 174,01	
99.09		7 494,67	7 494,67	
Итого	150044744,57	66486 924,11	137185329,32	70698405,21

Пример 2.3. Фрагмент журнала хозяйственных операций ООО «Михайловское»

Финансовый результат отчётного года отражается как нераспределённая прибыль, т.е. конечный финансовый результат, выявленный за отчётный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных налогов и иных аналогичных платежей.

В конце года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Для отражения информации о финансовых результатах за год в сельскохозяйственной организации составляется отчет о финансовых результатах (Приложения 4,5,6 – Отчеты о финансовых результатах за 2014,2015,2016 гг.).

2.5 Совершенствование учета финансовых результатов в ООО «Михайловское»

В настоящее время одним из важных задач бухгалтерского учета в сельскохозяйственных организациях является ведение достоверного учета их финансовых результатов. Полная и объективная информация о финансовых результатах, отражаемая в финансовой отчетности, необходима всем заинтересованным агентам экономического рынка, в первую очередь для

собственников организации и внешних пользователей.

Поэтому в сельскохозяйственных организациях необходимо правильно организовать бухгалтерский учет финансовых результатов для того, чтобы на их основе принимались оптимальные оперативные, тактические и стратегические решения в системе их управления и контроля [40, с. 176]. Наиболее трудными задачами бухгалтерского учета на сегодняшний день остаются задачи аналитического и синтетического учета, отчетности по финансовым результатам.

По мнению Штурмина О.С. «для повышения контрольно – аналитических функций бухгалтерского учёта финансовых результатов нужно построить многоступенчатую ранжированную систему счетов затрат, доходов, расходов и финансовых результатов» [68, с. 126], которая представлена на рисунке 2.2. По ее мнению, «данная схема будет более объективно отражать в бухгалтерском учете затрат, выхода продукции и финансовых результатов, используя регистры аналитического учета доходов и расходов в целом по организации. А формы сегментной отчётности – полнее выявят финансовые результаты на стадии производства и на уровне подразделений».

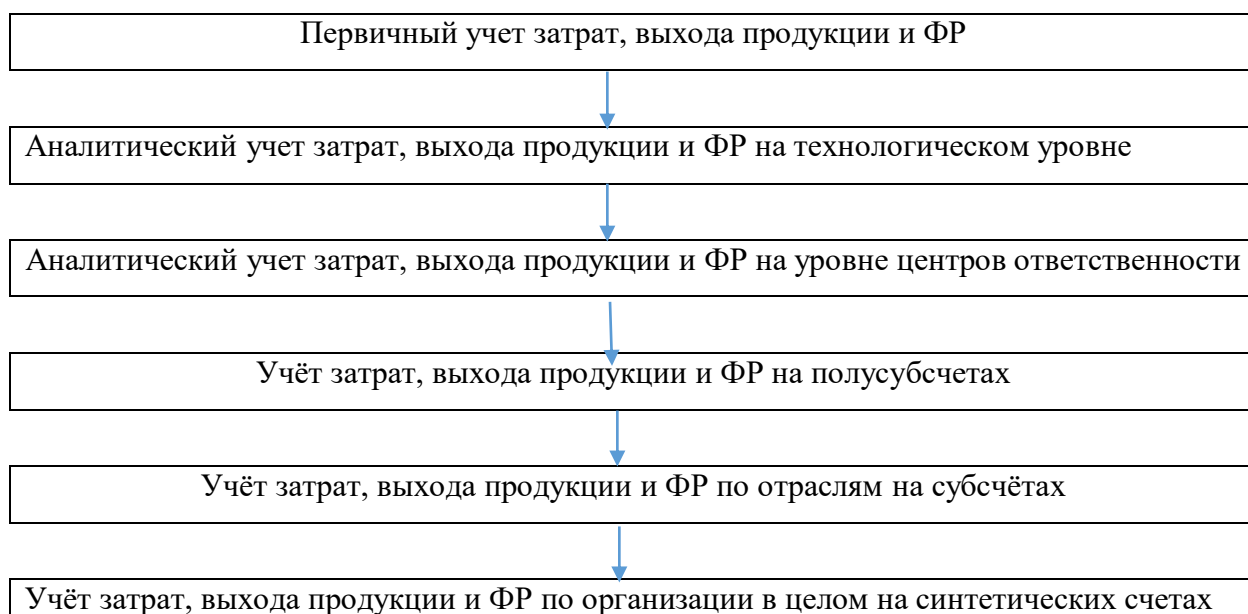


Рис.8 Схема реализации учета затрат, выхода продукции и финансовых результатов

В Международном стандарте финансовой отчётности (МСФО) 41 «Сельское хозяйство» указывается, что сельскохозяйственная деятельность охватывает обширный спектр видов деятельности: животноводство, лесоводство, выращивание многолетних и однолетних культур, садоводство, цветоводство и рыбоводство, которые имеют общие свойства:

- способность к изменению - живые животные и растения способны к биологическому преобразованию;

- управление изменениями, способствующее биологическому преобразованию путем улучшения или урегулирования условий, поддерживающих осуществление процесса;

- оценка изменений - изменение качественных или количественных показателей в результате биотрансформации оценивается и отслеживается в рамках процесса оперативного управления [12, с. 17]. Биотрансформация в соответствии с МСФО 41 приводит к следующим видам результатов: изменению активов из-за роста (увеличение количества или повышение качественных характеристик животных или растений), дегенерации (снижение количества или ухудшение качественных свойств животного или растения), воспроизводства (создание новых живых животных или растений) и производства сельскохозяйственной продукции.

В МСФО 41 даются определения следующих терминов, используемых в стандарте (таблица 2.5). МСФО 41 применяется для учёта биологических активов, сельскохозяйственной продукции в момент сбора урожая и государственных субсидий, относящихся к биологическим активам. Государственные субсидии определяются в МСФО 20 «Учёт государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». Следовательно, биологические активы могут не подпадать под действие МСФО 41, когда они не используются для сельскохозяйственной продукции.

Далее рассмотрим таблицу 2.5 для определения терминов, используемых в стандарте МСФО 41.

Термины, используемые в МСФО 41

Термин	Определение
Биологический актив	Живое животное или растение
Группа биологических активов	Совокупность сходных живых животных или растений
Сельскохозяйственная продукция	Урожай продуктов биологических активов предприятия
Сбор сельскохозяйственной продукции	Отделение продукции от биологического актива или прекращение жизненных процессов биологического актива
Балансовая стоимость	Сумма, по которой актив отражается на балансе
Справедливая стоимость	Стоимость, на которую может быть обменён актив или урегулировано обязательство в сделке между хорошо осведомлёнными, заинтересованными в сделке и независимыми друг от друга сторонами

следующие счета:

- сч. 20.1 «Основное производство – растениеводство»;
- сч. 20.2 «Основное производство – животноводство»;
- сч. 25.1 «Общепроизводственные расходы растениеводства»;
- сч. 25.2 «Общепроизводственные расходы животноводства»;
- сч. 43.1 «Готовая продукция растениеводства»;
- сч. 43.2 «Готовая продукция животноводства»;
- сч. 90.1 «Продажи продукции растениеводства»;
- сч. 90.2 «Продажи продукции животноводства»;
- сч. 99 «Прибыли и убытки».

Например, к биологическим активам растениеводства относятся однолетние культуры, которые относятся к оборотным активам и включаются в состав краткосрочных биологических активов. Однолетние культуры выращиваются за один вегетативный период в течение года. Следовательно, краткосрочные биологические активы растениеводства не приобретаются, а формируются в процессе производственной деятельности

сельскохозяйственной организации.

В бухгалтерском же учёте отражаются не сами эти активы, а расходы, связанные с их выращиванием. Поэтому баланс не только отображает состояние хозяйственной деятельности предприятия, но и одновременно служит способом оценки этой деятельности.

Далее перейдем к следующей стадии - использованию или сельскохозяйственному производству. В этой же стадии рассмотрим учёт сельскохозяйственной продукции в качестве результата биотрансформации биологических активов растениеводства. Сельскохозяйственная продукция отражается в бухгалтерском учёте по справедливой стоимости. Однако необходимо отметить, что согласно п. 3 МСФО 41 «Сельское хозяйство» требования данного стандарта распространяются только на сельскохозяйственную продукцию в момент её получения или сбора. Далее же для учёта данной продукции необходимо руководствоваться требованиями, приведёнными в МСФО 2 «Запасы» [50].

Если в бухгалтерском учёте ООО «Михайловское» синтетические счета ведутся по плану счетов МСФО 41 «Сельское хозяйство» с соблюдением всех законодательно- нормативных актов, то по аналитическим счетам проводятся уточнения в субсчетах согласно РСБУ.

Номенклатура объектов учёта в животноводстве по счёту 20.2 «Основное производство – животноводство» включают:

- счет 20.2.1 -основное стадо молочного скота;
- счет 20.2.2 - животные на выращивании и откорме.

По дебету счета 20 «Основное производство» отражают прямые расходы, которые связаны с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, сюда же входят вспомогательное производство, косвенные расходы которые связаны с управлением и обслуживанием основного производства, а так же потери от брака на производстве.

Представим пример проводок по синтетическим счетам бухгалтерского учёта по учёту биологических активов животноводства в таблице 2. 6.

Таблица 2.6

Корреспонденции счетов в бухгалтерском учёте ООО «Михайловское»

Карточка счета 90 за Декабрь 2014 г.									
Выводимые данные:	БУ (данные бухгалтерского учета)								
Период	Документ	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Дебет		Кредит		Текущее сальдо	
				Счет		Счет			
Сальдо на начало								К	23 456,42
01.12.2014	Реализация животных 00000000498 от 01.12.2014 12:30:34 Реализация животных	Молодняк КРС 6-12	МТК № 2 Богородское Телки 2013 Продано МТК №2 Богородское	90.02 .3	15 168,37	11.01		К	8 288,05
01.12.2014	Реализация животных 00000000498 от 01.12.2014 12:30:34 Реализация животных	Мангашян Даниэл Мразович За наличный расчет Реализация животных 00000000498 от 01.12.2014 12:30:34	Молодняк КРС 6-12 10% Телки 2013	62.01		90.01.3	1 000,00	К	9 288,05
01.12.2014	Реализация животных 00000000498 от 01.12.2014 12:30:34 Реализация животных	Молодняк КРС 6-12 10%	Налог (взносы): начислено / уплачено	90.03 .3	90,91	68.02		К	9 197,14
01.12.2014	Реализация животных 00000000499 от 01.12.2014 12:32:56 Реализация животных	Молодняк КРС 12-18	МТК № 1 Ярское Телки 2012 Продано МТК №1 Ярское	90.02 .3	30 661,33	11.01		Д	21 464,19

Методическими рекомендациями по планированию, учёту и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве аналитический учёт затрат в животноводстве и растениеводстве рекомендуется вести по следующим статьям:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.
2. Средства защиты растений и животных.
3. Корма.
4. Содержание основных средств, в том числе:

- нефтепродуктов;
- амортизация (износ) основных средств;
- ремонт основных средств.

5. Работы и услуги.
6. Организация производства и управление.
7. Платежи по кредитам.
8. Потери от падежа животных и растений.
9. Прочие затраты.

ООО «Михайловское» дополнительно к формам №1-5 предоставляет следующие виды отчётностей:

- формы №6 (АПК) - Движение средств финансирования инвестиций (в нематериальные активы и основные средства) и финансовых вложений.
- формы №7 (АПК) – Отчёт о затратах на основное производство.
- форма №9 (АПК) –Отчёт о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства.
- форма №13 (АПК) – Отчёт о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства.
- форма №15 (АПК) – Отчёт о наличии животных.
- форма № 16 (АПК) – Баланс продукции.
- форма №17 (АПК) – Отчёт о сельскохозяйственной технике и энергетике.

Таким образом, информация о финансовых результатах сельскохозяйственной организации необходима для того, чтобы оценить потенциальные изменения в ресурсах, которые организация будет контролировать в будущем, чтобы спрогнозировать способность получать прибыль и формировать денежные потоки на основе имеющихся ресурсов, чтобы обосновать уровень эффективности, который может быть достигнут организацией при использовании дополнительных ресурсов.

Сельскохозяйственные предприятия в конкурентных рыночных условиях должны быть рентабельными, кредитоспособными, устойчивыми, а также активными на рынке инвестиций. Поэтому важно управлять

финансами предприятия и создавать ту структуру организации финансов, которая бы обеспечила существование данных признаков у постоянно модернизируемой к рыночным условиям организации.

Финансовые результаты и особенно финансовая устойчивость сельскохозяйственных предприятий можно оценивать одновременно двумя способами: абсолютными и относительными показателями, представленными в таблице 2.9. Абсолютные показатели используются для того, чтобы проверить, в каком объёме и какие источники средств используются для покрытия запасов. Использование оборотных средств в растениеводстве имеет отличительную особенность, которая заключается в зависимости продолжительности кругооборота средств от почвенно-климатических и биологических параметров в отрасли АПК. К биологическим параметрам относят некие сортовые особенности культур и качества посевных семян, срок периодов роста и развития растений. Сущность оборотных активов заключается именно в их экономической роли, так как они обеспечивают в сельском хозяйстве непрерывный воспроизводственный процесс [40, с. 123]. Производственная деятельность сельскохозяйственных организаций показывает, что недостаток материалов для посадки и количества семян, а также органических и минеральных удобрений, средств защиты растений, животных кормов, топливных материалов, запчастей для сельскохозяйственных машин и тракторов и т.д. резко снижает темпы сельскохозяйственного производства. Следствием такого процесса незамедлительно станет невыполнение очередного этапа работ в срок, которое приведёт к смещению всех последующих производственных сроков вплоть до поставки готовой продукции [14].

Поэтому первоочередной задачей бухгалтерского учёта должна быть учёт особенностей оборотных активов в сельскохозяйственном предприятии, уровне её финансовой устойчивости в зависимости от того, какие источники средств используются для формирования запасов. Первым из коэффициентов, составляющих систему показателей финансовой

устойчивости, является коэффициент автономии или финансовой независимости. Он показывает степень независимости организации от кредиторов, определяется как отношение собственного капитала к общей сумме активов, тем самым показывает долю собственных средств в общей структуре активов (куда входят и собственные средства и заемные):

Коэффициент автономии (финансовой независимости) = Собственный капитал / Активы = стр. 1300 / стр. 1600,

где стр. 1300 – сумма всех собственных средств; стр. 1600 – сумма всех активов (см. Приложения 1-3 – Бухгалтерские балансы за 2014-2016 гг.).

Коэффициент финансовой активности (соотношение заемных и собственных средств) показывает, сколько единиц привлеченных средств приходится на каждую единицу собственных средств, вычисляется по формуле

Коэффициент соотношения заемного и собственного капитала = Заемный капитал / Собственный капитал = (стр. 1500 + стр. 1400) / стр. 1300.

Нужно анализировать изменение значения показателя в динамике. Рост показателя в динамике свидетельствует об усилении зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов. Рекомендуемое значение $K_{зс} < 0,7$. Оптимальное соотношение заемных и собственных средств $0,5 < K_{зс} < 0,7$. Превышение значения коэффициента значения $0,7$, т.е. $K_{зс} > 0,7$ сигнализирует о том, что финансовая устойчивость предприятия вызывает сомнение. Чем выше значение показателя, тем выше степень риска инвесторов, поскольку в случае невыполнения обязательств по платежам возрастает возможность банкротства.

Коэффициент маневренности собственного капитала показывает, какая часть собственного оборотного капитала находится в обороте. Коэффициент маневренности должен быть достаточно высоким, чтобы обеспечить гибкость в использовании собственных средств:

Коэффициент маневренности собственных оборотных средств = Собственные оборотные средства / Собственный капитал =

= (стр. 1300 – стр. 1100) / стр. 1300.

Резкий рост данного коэффициента не может свидетельствовать о нормальной деятельности организации, т.к. увеличение этого показателя возможно либо при росте собственного оборотного капитала, либо при уменьшении собственных источников финансирования. Рекомендуемое значение коэффициента 0,2 – 0,5.

Коэффициент абсолютной ликвидности - показывает способность организации расплачиваться по своим обязательствам с помощью наиболее ликвидных активов. Организация может привлечь и заемные средства, но для этого у него должна быть соответствующая репутация и высокий уровень инвестиционной привлекательности в деловом мире.

Другими словами, абсолютная ликвидность характеризует краткосрочную платежеспособность предприятия. Данный коэффициент представляет собой отношение денежных средств (как самых ликвидных активов предприятия) к текущим обязательствам. Каждый показатель ликвидности имеет различные задачи применения.

Так коэффициент текущей ликвидности используется инвесторами, коэффициент быстрой ликвидности кредиторами, коэффициент абсолютной ликвидности поставщиками. То есть он используется для оценки возможности организации расплатиться с контрагентами-поставщиками денежными средствами и рассчитывается по формуле

Коэффициент абсолютной ликвидности = Высоколиквидные активы / Самые срочные обязательства + Среднесрочные обязательства =
= стр. 1250 / (стр. 1520 + стр. 1510).

В сельскохозяйственной организации ООО «Михайловское» коэффициенты, характеризующие финансовую устойчивость и платежеспособность, бухгалтерского баланса, имеют следующие значения (таблица 2.8 «Показатели финансовой устойчивости и платежеспособности») (на основании Приложений 2,3,4 и Приложений 5,6 – Отчётов о финансовых результатах за 2015, 2016 гг.).

Таблица 2.7.

Показатели финансовой устойчивости и платежеспособности

Показатели	Нормальное ограничение	2014 год	2015 год	2016 год	2016 г. к 2015 г.	2016 г. к 2014 г.
Коэффициент финансовой независимости (автономии)	0,4-0,6	0,16	0,4	0,59	+0,19	+0,43
Коэффициент финансовой активности (соотношение заемных и собственных средств)	Max 1	5,25	1,48	0,68	-0,8	-4,57
Коэффициент маневренности собственного капитала	0,6	1,74	1,03	0,75	-0,28	-0,99
Коэффициент абсолютной ликвидности	Min 0,2	0,06	0,024	0,056	+0,32	-0,04

В ООО «Михайловское» коэффициент автономии в 2014 году составил 0,16 пункта, в 2015 году - 0,4 пункта, а в 2016 году - 0,59 пункта. Увеличение этого показателя в 2016 году по сравнению с 2014 годом произошло из-за увеличения собственных средств за счёт нераспределенной прибыли. В 2014-2016 гг. финансовая независимость организации соответствует нормативному значению (0,4-0,6 пункта). Коэффициент финансовой активности определяет отношение величины всех имеющихся долгов по заёмным средствам (вне зависимости от срока их погашения) к сумме капитала, числящегося собственным. Поэтому плавное снижение рассчитанного значения данного показателя характеризует о постепенном освобождении предприятия от заёмных средств. Коэффициент манёвренности в 2016 г. имеет тенденции к уменьшению и составляет 0,75 пункта, что в разы ниже показателей 2014 и 2015 гг., что свидетельствует об установлении относительной мобильности собственных средств предприятия. В целом оценка финансовой устойчивости ООО «Михайловское» свидетельствует о существенном улучшении ситуации за анализируемый период.

За 2014-2016 гг. произошли изменения в соотношениях оборотных средств активов и краткосрочных обязательств. Это позволяет предположить,

что в 2016 году организация располагала средствами для обеспечения погашения своих обязательств [22, с. 87].

Таким образом, ООО «Михайловское» в условиях жёстких конкурентных условий рынка и импортозамещения смог оптимизировать своё производство и выйти на высокий уровень рентабельности продукции. Для правильного анализа о финансовых результатах и использования прибыли организации, необходимо более подробно изучить действующий порядок формирования её бухгалтерской отчётности.

ООО «Михайловское», как и любое предприятие, заинтересовано в поиске резервов увеличения прибыли и повышения уровня рентабельности.

В качестве практических рекомендаций по повышению финансовых результатов деятельности предприятия ООО «Михайловское» можно предложить следующее:

- 1) изучение движения денежных средств организации;
- 2) проведение оперативного анализа доходов организации (внутреннего и внешнего);
- 3) стратегический анализ доходов организации (в том числе SWOT-анализ).

Это может быть достигнуто путем реализации следующих направлений:

- 1) разработка системы показателей совокупных расходов, расходов по обычным видам деятельности и прочих (абсолютных и относительных);
- 2) выбор наиболее существенных показателей и проведение их детерминированного факторного анализа;
- 3) анализ расходов по элементам затрат;
- 4) проведение горизонтального анализа расходов;
- 5) построение экономико-математической модели.

Резервы увеличения финансовых результатов ООО «Михайловское» могут быть найдены посредством анализа следующими методами:

- 1) изучение движения денежных средств организации;
- 2) анализ доходов и расходов;

- 3) исследование финансовых результатов с помощью предикативной модели детерминированного факторного анализа фирмы «Дюпон»;
- 4) анализ абсолютных и относительных показателей финансовых результатов (прибыли или убытка);
- 5) выявление резервов увеличения прибыли;
- 6) разработка прогнозных показателей прибыли с учетом перспектив развития организации (расчет точки безубыточности);
- 7) построение и решение экономико-математической модели, направленной на максимизацию финансового результата.

К конкретным задачам по улучшению финансового результата относятся:

- оптимизация затрат (оценка размеров и структуры, выявление резервов, рекомендации по снижению);
- оптимизация доходов (соотношение прибыли и налогов, распределение прибыли)
- реструктуризация активов предприятия (выбор и обеспечение разумного соотношения текущих активов)
- обеспечение дополнительных доходов предприятия (от непрофильной реализационной и финансовой деятельности, реструктуризации имущественного комплекса - «сброса» излишних видов имущества, основных фондов, долгосрочных финансовых вложений);
- совершенствование расчетов с контрагентами (повышение денежной составляющей в объеме продаж);

Основные объекты при управлении финансовыми результатами:

1) регулирование финансовых результатов производственной деятельности, то есть определение оптимальных вариантов формирования отдельных элементов себестоимости производства, распределения затрат, ценообразования, налогообложения;

2) управление активами - деятельность, связанная с формированием имущества предприятия;

От излишних материальных ценностей необходимо избавляться всеми возможными средствами, так как, во-первых, их реализация обеспечивает дополнительный приток денежных средств, которых, как правило, не хватает; во-вторых, это ведет к снижению затрат на их содержание; в-третьих, снижает налоговое бремя в части налога на имущество.

3) управление источниками финансовых ресурсов [13,С.43].

В качестве источников финансовых ресурсов на любом предприятии используются как собственные, так и заемные средства. Финансовый менеджер должен выбирать источники, предварительно оценив стоимость этих ресурсов, степень финансового риска, возможные последствия на финансовое состояние предприятия.

Для совершенствования системы контроля за производственными затратами необходимо внедрение на ООО «Михайловское» элементов бюджетирования. Для этого необходимо проведение ряда мероприятий:

- приведение в соответствие методологической и методической базы для разработки, контроля и анализа исполнения производственного бюджета;
- функционирование системы для фиксирования количественной информации о производстве по определенным объектам учета, учет движения товарно-материальных ценностей и финансовых потоков;
- контроль и учет бюджетов должен быть реализован через соответствующую организационную структуру и систему управления, существующие на предприятии.

Можно предложить схему контрольного бюджетирования, по этапам:

- 1) составление бюджета продаж по центрам ответственности и бизнес-процессам;
- 2) бюджет производства по видам, группам, типам молочной продукции;
- 3) бюджет основных и вспомогательных материалов для каждого объекта учета затрат, строящийся на основании производственной программы;
- 4) трудовой бюджет готовится на основании видов, групп и типов продукции, видам работ, подразделениям;

- 5) бюджет производственных запасов (накладных производственных расходов);
- 6) бюджет запасов на конец периода;
- 7) бюджет производственной (цеховой) себестоимости по видам продукции, местам возникновения затрат;
- 8) бюджет коммерческих и административных расходов;
- 9) бюджет прибыли.

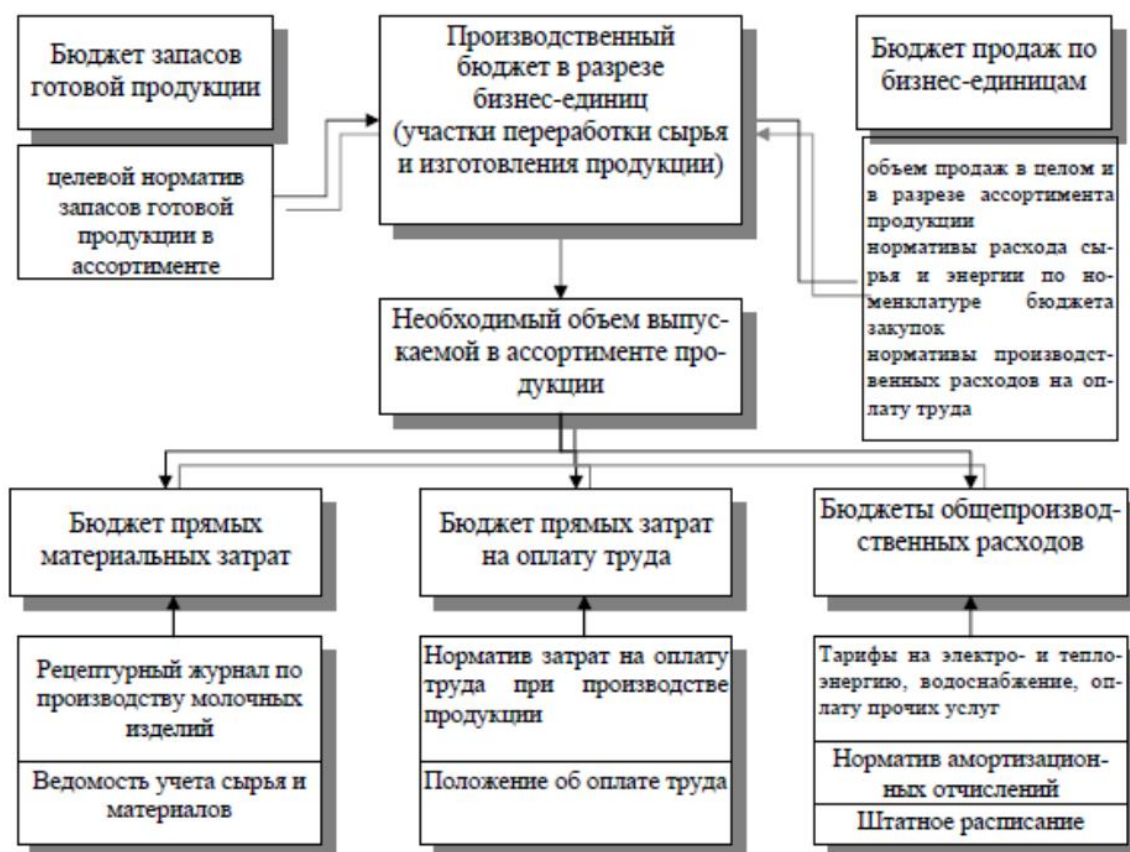


Рис.9 Контрольно-информационные потоки о затратах на производство молочной продукции в системе бюджетирования.

С целью повышения аналитичности статей, степени их контролируемости, что особенно актуально для выделения затрат, связанных с обеспечением качества изготавливаемой продукции, необходимо разработать калькуляционную группировку затрат, позволяющую организовать контроль себестоимости молочной продукции в разрезе стадий технологического процесса. В ООО «Михайловское» предлагается организовать отдел контрольного бюджетирования, который отвечает за методику

бюджетирования. Методика должна содержать информацию по технологии бюджетирования, которой должны придерживаться руководители производственных подразделений и бизнес-единиц при формировании плановой и фактической информации. Зона ответственности начальника финансового отдела в части деятельности, связанной с бюджетированием, включает:

- выполнение и контроль за процессом бюджетирования, локализованного в рамках центра бюджетирования;
- разработку и предоставление в подразделения технологии работ по бюджетированию (методика бюджетирования).

Ответственное лицо должно контролировать входы своего процесса (плановая информация из других подразделений), и в случае их несоответствия согласованным требованиям принимать соответствующие решения. Он отвечает за выпуск проекта бюджета и должен обеспечить осуществления контроля за его исполнением.

Таким образом, определены зоны ответственности, входы, выходы и контрольные точки, что позволяет произвести объективный анализ деятельности, связанной с бюджетированием в условиях четко определенных зон ответственности и поможет использовать достаточно объективную информацию для обсуждения проблем и улучшения деятельности по производству молочных продуктов.

ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «МИХАЙЛОВСКОЕ»

3.1. Анализ динамики и структуры финансовых результатов в ООО «Михайловское»

Для анализа динамики и структуры финансовых результатов ООО «Михайловское» воспользуемся методикой вертикального и горизонтального анализа балансов. Они позволяют определить какие изменения произошли в сельскохозяйственной организации за несколько лет в структуре его активов (т.е. в его ресурсах) и источниках их формирования (пассивов баланса). Выполним вертикальный анализ балансов ООО «Михайловское» на начало и конец изучаемого трёхлетнего периода, т.е. с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2016 года.

Вертикальный анализ показывает динамику структурных изменений и заключается в представлении финансовых результатов Общества в виде относительных величин, которые характеризуют структуру итоговых показателей [17, с. 67]. При этом все отобранные статьи анализируемых балансов приводятся в процентах к итогу баланса (т.е. к его валюте). В результате появляется возможность для рассмотрения и изучения соотношений оборотных и внеоборотных активов организации, для выявления структуры (удельного веса) собственного и заемного капитала. Если данные приводятся за ряд лет, то одновременно проводится и горизонтальный анализ, т.е. изучение показателей во времени путём их сравнения в базовом и последующих годах.

Таким образом, вертикальный (структурный) анализ, дополненный горизонтальным анализом, позволяет наглядно определить значимость активов и пассивов, дает возможность установить размер имущества предприятия отражённых в первой и других формах бухгалтерских отчётов.

Результаты вертикального анализа формы бухгалтерского баланса за 2014-2016г. ООО «Михайловское» (Приложения 2-4) по состоянию на начало и конец указанных выше периодов представлены в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Вертикальный и горизонтальный анализ Бухгалтерских балансов ООО

«Михайловское» за 2014 -2016 гг.

Показатели	2014г.	2015г.	2016г.	В % к итогу баланса			Абсолютное отклонение		Т пр, %	
				2014	2015	2016	2016\ 2015	2015\ 2014	2016\ 2015	2015\ 2014
Актив баланса										
I. Внеоборотные активы	254061	246323	258519	58,1	53	49,6	12187	-7738	4,9	-3,0
Основные средства	254061	15	266	0	0	0	251	15	1,7	-
Прочие внеоборотные активы		246338	258785	58,1	53	49,6	12447	-7723	5,1	-3,0
Итого:										
II. Оборотные активы	153653	195339	220140	35,14	42	42,2	24801	41686	12,7	27,1
Запасы	1777	2078	3483	0	0,45	0,67	1405	301	67,6	16,9
Налог на добавленную стоимость	22193	20114	38870	0,05	4,33	7,46	18756	-2079	93,2	-9,4
Дебиторская задолженность	3571	626	1621	0,01	0,01	0,03	995	-2945	158,9	-82,5
Денежные средства	182900	218157	262408	41,9	47	50,4	44251	35257	20,3	19,3
Итого:										
БАЛАНС:	437271	464495	521193	100	100	100	56698	27224	12,9	6,2
Пассив баланса										
III. Капитал и резервы	69967	186817	309535	16	40,2	59,4	122718	116850	65,7	167,0
IV. Долгосрочные обязательства	305758	251947	182992	69,92	54,2	35,1	-68955	-53811	-22,5	-17,6
V. Краткосрочные обязательства	61546	25731	28666	14,08	5,6	5,5	-22865	-35815	-88,9	58,2
БАЛАНС:	437271	464495	521193	100	100	100	27224	56698	5,9	12,9

Как видно из таблицы 3.1 удельный вес стоимости основных средств и внеоборотных активов анализируемого предприятия за данные три года существенно уменьшились. На 31 декабря 2016 года удельный вес основных средств составлял 58,1% от итога валюты баланса. На 31 декабря 2016 года

данный показатель составил 49,6%, т.е. как видно из последней графы таблицы 12, сократился на 8,5%. При этом в абсолютных размерах стоимость основных средств увеличилась на 4458 тыс. рублей.

Произошло увеличение средств финансирования инвестиций и финансовых вложений (в нематериальные активы и основные средства) с начисленных в 2015 г. 78354 тыс. руб. до 111121 тыс. руб. с собственными средствами в размере 81621 тыс. руб. и заемными средствами 29500 тыс. руб., согласно формы №6 (АПК).

Такая динамика внеоборотных активов характеризуется следующими обстоятельствами: Общество освободилось от излишних основных средств, заменив их меньшим количеством новых тракторов, комбайнов, других машин, согласно формы №17(АПК); благодаря практическому уменьшению доли внеоборотных активов и увеличению их стоимости в абсолютном исчислении имущество Общества более ликвидным не стало.

В то же время ежегодное увеличение инвестиций как по абсолютным размерам, так и по удельному весу свидетельствует о том, что Общество ведёт крупное по масштабам строительство новых объектов. На сегодняшний день в хозяйстве ведётся реконструкция и новое строительство крупных объектов в животноводстве (для телят и откорма крупного скота).

При уменьшении удельного веса труднореализуемых внеоборотных активов (основных средств) удельный вес среднереализуемых оборотных активов (материалов) увеличился на 7,06% - с 35,14 до 42,2 % валюты баланса. При этом увеличилась доля готовой продукции растениеводства, которая была реализована в 2015 отчётном году на 101130 тыс. рублей по полной себестоимости 54431 тыс. рублей, а в 2016 году - на 166720 тыс. рублей, по полной себестоимости 98100 тыс. рублей. Темп роста при этом составил 164,85%, согласно формы №9 (АПК).

Наибольшее количество дохода растениеводства Общество получила от продажи пшеницы (37,7%), подсолнечника (36,6%), сои (18,1%) и кукурузы (11,53%) в 2016 году, хотя она уменьшилась на 7,6% по пшенице и

увеличилась на 3,3% по подсолнечнику по сравнению с 2015 годом. Увеличилась также и доля готовой продукции животноводства, которая была реализована в 2015 отчётном году на 327190 тыс. рублей по полной себестоимости 233636 тыс. рублей, а в 2016 году - на 338990 тыс. рублей, по полной себестоимости 266390 тыс. рублей. Темп роста при этом составил 103,6%, согласно формы №13 (АПК).

Наибольшее количество дохода по животноводству ООО «Михайловское» получили от продажи молока крупного рогатого скота (84,9%), а от откорма животных (15,1%) за данные годы.

Выходные данные отчётов форм №9 Производство и себестоимость продукции растениеводство и №13 Производство и себестоимость продукции животноводства свидетельствуют о рациональной (маркетинговой) политике ООО «Михайловское»: произведя готовую продукцию - пшеницу, кукурузу, ячмень, подсолнечник, сою и прочую продукцию растениеводства, ООО «Михайловское» реализует их в наиболее удобное время, когда реализационные цены оказываются наиболее приемлемыми для контрагентов, в том же году. Цены продаж, как правило, выше в первой половине следующего года, т.е. зимой.

Между тем объёмы готовой продукции, накопленной на складах Общества, стали увеличиваться на 49,6% в 2016 году по сравнению с 2015 годом. В то же время резко увеличилась дебиторская задолженность ООО «Михайловское». В абсолютном измерении это выразилось в её росте с 20114 тыс. рублей в 2015 году до 38870 тыс. рублей в 2016 году, темп роста составил 93,2%. Рост дебиторской задолженности свидетельствует о неправильной кредитной политике ООО «Михайловское». Покупатели и заказчики продукции Общества несвоевременно оплачивают поставляемую продукцию и тем самым увеличивают риск неплатежеспособности своего контрагента.

За эти годы существенно изменились источники формирования (т.е. финансирования) имущества ООО «Михайловское». В начале создания и

развития Общества за счёт капитала и резервов (т.е. за счёт собственных средств Общества) было сформировано 16% всех активов. К концу 2016 года удельный вес собственных источников увеличился до 59,4% всех пассивов, т.е. более 3,7 раза. При этом доля долгосрочных и краткосрочных заемных средств уменьшилась, особенно долгосрочных. Сумма долгосрочных кредитов и займов в формировании активов Общества в начале 2014 года была равна 305758 тыс. рублей, а в конце 2016 года – 182992 тыс. рублей, т.е. уменьшение составило 67% на 22,3% каждый год. Сумма краткосрочных кредитов (т.е. сроком возврата до одного года) уменьшилась с 61546 тыс. рублей до 28666 тыс. рублей, а их удельный вес в общей сумме пассивов (источников формирования активов) сократился с 14,08% до 5,5%. В целом же уменьшение привлечённых источников (долгосрочных пассивов) была весьма значительным и составила 50% от исходной.

Подобная практика управления привлечёнными долгосрочными средствами в формировании активов Общества в финансовом менеджменте считается выгодным для хозяйствующего сельскохозяйственного агента рынка [40, с. 137]. Долгосрочные кредиты и займы представляют собой дополнительный финансовый рычаг для более успешного развития Общества – заёмщика.

По МСФО данный инструмент называется финансовым левэриджем или финансовым рычагом. Считается, что без угрозы для своей финансовой независимости Общество может привлекать заемные средства до 30% общей суммы пассивов. Между тем ООО «Михайловское» эту долю довёл с 70% в 2014 году до 35% в 2016 году, т.е. уменьшил их вдвое. Поэтому у Общества есть возможность дальше наращивать формирование (финансирование) своих активов, привлекая заемные средства, без большей угрозы для своей финансовой устойчивости.

Чистые активы ООО «Михайловское» в 2016 году, согласно формы №3, составили 309535 тыс. рублей. Это на 122718 тыс. рублей больше чем 2015 году. Столь существенный рост данного показателя – на 65,7% -

происходил на фоне увеличения как активов, принимаемых в расчёт чистых активов, так и обязательств. Вместе с тем стоимость активов выросла в 2016 году на 12,2% с 464495 тыс. рублей до 521193 тыс. рублей по сравнению с 2015 годом, согласно таблице 3.1, по сравнению с уменьшением долгосрочных обязательств на 15,7%. Это означает, что в отчётном году Общество осуществляло капитальные вложения, при этом значительные суммы отвлекались из хозяйственного оборота. Также в отчётном году происходило увеличение налога на имущество, рост постоянных расходов в виде амортизации основных средств и нематериальных активов, что увеличивают порог рентабельности деятельности Общества. Оборачиваемость чистых активов (выручка/ стоимость чистых активов = N оборотов) за 2015 год составил 2,31 оборотов, а за 2016 год – 1,64 оборотов. При этом продолжительность оборота чистых активов в 2015 году было 57 дней, а в 2016 году стало 132 дня, т.е. происходило замедление оборачиваемости чистых активов на 75 дней, что вызвано большим ростом выручки от продаж по сравнению с ростом среднегодовой стоимости чистых активов.

Рентабельность чистых активов (чистая прибыль/ стоимость чистых активов) составляла 62,55% в 2016 году и 39,64% в 2015 году, т.е. уменьшилась на 22,9%, что свидетельствует об увеличении себестоимости производимой (продаваемой) продукции.

Таким образом, из вышеописанного следует, что за рассмотренные три года структура баланса Общества существенно изменилась в лучшую сторону, хотя в ней выросла доля более ликвидных активов - дебиторской задолженности, которую всегда можно превратить в «живые деньги».

Для стратегического развития Общество стало активно привлекать заемные средства, которая увеличивает общую финансово- хозяйственную деятельность, хотя и создаёт риски финансового положения организации.

Далее рассмотрим таблицу 3.2 в которой представлен горизонтальный анализ финансовых результатов.

Таблица 3.2

Горизонтальный анализ Финансовых результатов ООО

«Михайловское» за 2014 -2016 гг.

Показатели	2014г.	2015г	2016г.	Абсолютное отклонение		Т пр,%	
				2016\ 2015	2015\ 2014	2016\ 2015	2015\ 2014
Выручка	348385	431451	509174	77723	83066	18,0	23,8
Себестоимость продаж	- 256077	- 291997	- 369070	-77073	- 35920	-30,1	-14,0
Валовая прибыль(убыток)	92308	139454	140104	650	47146	0,5	51,1
Управленческие расходы	-15455	-11857	-12864	-1007	3598	-8,5	23,3
Прибыль(убыток) от продаж	75818	127597	127240	-357	51779	-0,5	68,3
Проценты к уплате	25390	-22208	-18232	3976	- 47598	17,9	187,5
Прочие доходы	5497	39763	38797	-966	34266	2,4	623,4
Прочие расходы	35242	-28302	-25087	3215	- 63544	-11,4	-180,3
Прибыль (убыток) до налогообложения	70113	116850	122718	5868	46737	5,0	66,7
Чистая прибыль (убыток)	55173	116850	122718	5868	61677	5,0	111,8
Совокупный финансовый результат	55173	116850	122718	5868	61677	5,0	111,8

Как видно из таблицы 3.2 выручка анализируемого предприятия за данные три года увеличивалась, что говорит о положительной динамике. Так темп прироста составил 23,8%. Так же увеличились прочие доходы организации и чистая прибыль. Совокупный финансовый результат по организации в 2014 году составил 55173 руб., в 2015 году 116850 руб., в 2016 году 122718 рублей. Темп прироста в 2016 году составил 5%, а абсолютное отклонение 5868 рублей

3.2. Анализ прочих финансовых доходов и расходов ООО «Михайловское»

На формирование прибыли отчетного периода большое влияние оказывают финансовые результаты от прочих операций. В отчетности они

представлены как доходы и расходы от операционной и внереализационной деятельности. В анализе финансовых результатов операционные и внереализационные доходы и расходы являются отдельным объектом анализа. Цель их изучения – выделить доходы и расходы, зависящие и не зависящие от эффективности деятельности организации. Доходы и расходы, не связанные с обычными видами деятельности организации, учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Рассмотрим отражение в учете отдельных видов прочих доходов и расходов в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Анализ доходов и расходов

Наименование	Сумма, тыс.руб.			Изменение		Удельный вес, %		
	2014г.	2015г.	2016г.	2015\2014	2016\2015	2014г.	2015г.	2016г.
Прочие доходы	54927	39763	38797	-15164	-966	60,9	58,4	60,7
Прочие расходы	35242	28302	25087	-6940	-3215	39,1	41,6	39,3
Итого	90169	68065	63884	-22104	-4181	100	100	100

Из данных таблицы можно сделать следующие выводы: за анализируемый период прочие доходы превышали прочие расходы организации. К тому же можно отметить, что с каждым годом суммы прочих доходов и расходов уменьшаются. За анализируемый период удельный вес прочих доходов составляет в среднем 60%, а удельный вес прочих расходов 40%.

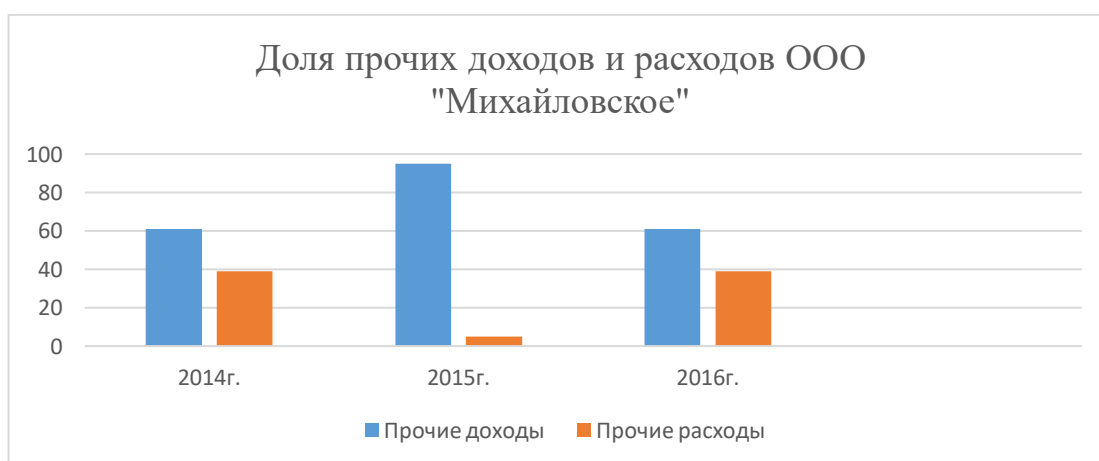


Рис.10 Доля прочих доходов и расходов ООО «Михайловское» за 2014-2016г.

Так, доля прочих доходов, в 2014 году составляет 61% (54927 руб.), а доля прочих расходов 39% (35242 руб.). В 2015г. доля прочих доходов, снизилась относительно 2014г. В 2016г. мы так же можем отметить понижение уровня прочих доходов организации.

3.3. Анализ показателей рентабельности ООО «Михайловское»

Понятие рентабельности означает прибыльность, доходность, результативность работы предприятия. Ведь предприятие считается рентабельным, если доходы от реализации продукции (работ, услуг) покрывают издержки производства (обращения) и, кроме того, образуют сумму прибыли, достаточную для нормального функционирования предприятия.

Используя данные таблиц 3.4 - 3.6 и представленные формулы, проведём факторный анализ рентабельности предприятия ООО «Михайловское» и представим их в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Исходные данные для факторного анализа рентабельности продаж
предприятия ООО «Михайловское»

	Цена, тыс. руб.		Кол-во проданной продукции (товаров), кг.		Объём реализации, тыс. руб.			Себестоимость, тыс. руб.		
					в базисном году	в отчетном году в ценах базисного года	в отчетном году	базисного года	фактическая в ценах базисного периода	отчетного периода
Выпускаемая продукция	p_0	p_1	q_0	q_1	B_0	B'	B_1	S_0	S'	S_1
	1,92	1,7	224154	299228	431451	575954	509174	291997	302637,4	369070

Рассмотрев, исходные данные для факторного анализа рентабельности продаж, проведем анализ и результаты отразим в таблице 3.5.

Таблица 3.5.

Факторный анализ рентабельности продаж

	Рентабельность продукции, %		Изменение рентабельности, %	Изменение рентабельности за счёт факторов, %	
	базисный год	отчетный год		изменение цены	изменение себестоимости
	R_0	R_1		ΔR_B	ΔR_S
Выпускаемая продукция	27,08	24,1	-2,98	0,1033	-0,151

Согласно таблице 3.5 рентабельность продаж отчётного периода уменьшилась по сравнению с рентабельностью прошлого периода на 2,98%. Данное снижение произошло под влиянием понижения цен на выпускаемую продукцию (11,6 %).

Коэффициенты рентабельности можно исчислять не только по всему объёму средств Общества, но и по ресурсам отдельных видов (в частности, основным средствам).

Необходимую информацию для оценки экономической эффективности использования основных средств содержит бухгалтерская отчётность.

В отечественной аналитической практике чаще всего используется коэффициент рентабельности (основной) деятельности, рассчитываемый как отношение прибыли от реализации (П) к затратам на производство реализованной продукции, которые складываются из себестоимости реализации товаров, продукции, работ и услуг (С), коммерческих (КР) и управленческих расходов (УР), то есть по формуле:

$$R = \frac{П}{С - КР + УР} \cdot$$

Представим в таблице 3.8 перечень систематизированных коэффициентов рентабельности и рассчитаем их для ООО «Михайловское» по данным Бухгалтерского баланса (Приложения 2-4), Отчёта о финансовых результатах (Приложение 5,6).

Таблица 3.6

Показатели, характеризующие рентабельность

Показатель	Способ расчёта	Данные	
		2015 г.	2016 г.
Рентабельность продаж (маржа прибыли)	(стр. 2200 Ф2 x 100 %)/(стр. 2110 Ф2)	29,57%	24,98%
Общая рентабельность отчётного периода	(стр. 2300 Ф2 x 100 %) / (стр. 2110 Ф2)	27,08%	24,1%
Рентабельность собственного капитала	(стр. 2300 Ф2 x 100 %) / (стр. 1300 Ф1)	62,5%	39,6%
Рентабельность активов (экономическая рентабельность)	(стр. 2300 Ф2 x 100 %) / (стр. 1600 Ф1)	25,16%	23,5%
Фондорентабельность	(стр. 2300 Ф2 x 100 %) / (стр. 1100 Ф1)	47,4%	47,4%
Рентабельность основной деятельности	(стр. 2200 Ф2 x 100 %) / (стр. 2120 + 2210 + 2220Ф2)	41,9%	33,3%
Рентабельность перманентного капитала	(стр. 2300 Ф2 x 100 %) / стр. (1300 + 1400) Ф1	26,6%	24,9%
Период окупаемости собственного капитала	(стр. 1300 Ф1) / (стр. 2300 Ф2)	1,59	2,52

Как видно из таблицы 3.6, первыми показателями финансово-хозяйственной деятельности ООО «Михайловское» являются показатели рентабельности продаж и общей рентабельности. Для ООО «Михайловское» данные показатели в отчётном периоде находятся на низком уровне, хотя они снизились на 4,6% соответственно по сравнению с 2015 годом. В совокупности они показывают, сколько прибыли приходится на единицу реализованной продукции. ООО «Михайловское» в своей хозяйственной деятельности получает прибыль от нескольких видов экономической деятельности, а именно, от продажи молока, крупного рогатого скота на убой, растениеводства. В сложных условиях ООО «Михайловское» проводит диверсификацию своей экономической деятельности. Обществу нужно самой производить и реализовывать востребованные и конкурентоспособные на

рынке готовую продукцию, товары и услуги, т.е. диверсифицировать свою сельскохозяйственную деятельность.

Вторым показателем является рентабельность собственного капитала. В 2016 году данный показатель уменьшился на 22,9% по сравнению с 2015 годом. Она показывает эффективность использования собственного капитала. Согласно Отчётам об изменениях капитала за 2014 год она составляла 69957 тыс. рублей, в 2015 году -116850 тыс. рублей, а в 2016 году -309525 тыс. рублей, (Приложение 7, формы №3) произошло изменение капитала ООО «Михайловское» за счёт увеличения нераспределённой прибыли. Это позволит Обществу произвести диверсификацию своей экономической деятельности и фронттировать новые регионы.

Третьим и четвёртым показателями являются рентабельность активов (экономическая рентабельность) и фондорентабельность. Они показывают эффективность использования всего имущества Общества, основных средств и прочих внеоборотных активов. Если первый показатель в отчётном 2016 году снизился по сравнению с 2015 годом на 22,9%, то второй также снизился на 1,66%. Недвижимое имущество Общества остаётся в бухгалтерском балансе и инвентарном списке с прошлых лет. Только реорганизация Общества позволит постепенно обновить основные средства (новые здания и сооружения, машины и оборудования, транспорта для животноводства и первичной обработки исходных ресурсов) на сумму большую чем государственная помощь в размерах 35427 тыс. рублей в 2015 году и 38057 тыс. рублей в 2016 году согласно Пояснению к бухгалтерскому балансу и отчёту о финансовых результатах ООО «Михайловское» за 2016 год (Приложение 5, форму №5). В 2016 году также Обществом получены субсидии на софинансирование расходных обязательств субъектов Российской Федерации, связанных с возмещением части процентной ставки по инвестиционным кредитам (займам) на развитие, переработку и развитие инфраструктуры и логистического обеспечения рынков продукции на сумму 15445 тыс. рублей - на развитие животноводства, согласно форме №10

(АПК). При этом большая часть основных средств на 2016 г. (на сумму 52540 тыс. рублей) остаётся в залоге, согласно таблице 8 формы №5 (пояснительной). При первых же сигналах о неплатежеспособности Общества данное имущество будет арестовано, что влечёт к её банкротству.

Пятым показателем является рентабельность основной деятельности. Она показывает, сколько прибыли от реализации готовой продукции, товаров и услуг приходится на 1 руб. затрат. Несмотря на хороший результат основной деятельности Общества, снижение данного показателя произошло на 8,6% по сравнению с 2015 годом. Окупаемость вложенных затрат позволяет воспроизводить дополнительные ресурсы по зерну и зерно переработке, мясу и полуфабрикатам, другим услугам для домашних животных, магазинам товаров для животных.

Седьмым показателем является рентабельность перманентного капитала. Она показывает эффективность использования капитала, вложенного в деятельность организации на длительный срок. Как видно из таблицы 17 данный показатель уменьшился на 1,7% по сравнению с 2015 годом из-за перевода всех финансовых вложений с краткосрочного на долгосрочные. Краткосрочная кредиторская задолженность превышает дебиторскую задолженность на 28%. При этом долгосрочная кредиторская задолженность составляет 251947 тыс. рублей, согласно формы №5 (пояснительной) за 2016 год.

Последним показателем является период окупаемости собственного капитала. Она показывает число лет, в течении которых полностью окупятся вложения в данную организацию. По сравнению с 2015 годом данный показатель увеличился на 2,52 года, что является хорошим результатом по сравнению со среднестатистическими показателями в секторе АПК России.

Таким образом, анализ доходов, расходов и финансовых результатов ООО «Михайловское» с помощью факторного анализа показателей прибыли и рентабельности позволил определить устойчивое финансово-хозяйственное состояние данной сельскохозяйственной организации.

Грамотно проведенный анализ финансовых результатов предприятия позволит повысить обоснованность планирования и жёсткости нормативов управления, дать оценку достоверности учёта и оперативности контроля, а также будет способствовать обеспечению эффективной и бесперебойной организации деятельности.

3.4. Анализ финансовых результатов от реализации прибыли в ООО «Михайловское»

Важнейшую роль в финансово- хозяйственной деятельности ООО «Михайловское», оценке её результативности, деловых качеств и степени её надёжности играют показатели прибыли и рентабельности. В прибыли предприятия аккумулируются все доходы, расходы, систематизируются и обобщаются результаты её деятельности.

Проведём анализ показателей прибыли и рентабельности ООО «Михайловское», воспользовавшись отчётными документами: Бухгалтерским балансом (формы №1), Отчётом о финансовых результатах (формы №2), Отчётом об изменениях капитала, Отчётом о движении денежных средств и Пояснения, формой №6(АПК) «Движение средств финансирования инвестиций (в нематериальные активы и основные средства) и финансовых вложений»; формой №7(АПК) «Отчёт о затратах на основное производство», формой №9(АПК) «Отчёт о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции растениеводства», формой №13(АПК) «Отчёт о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства», формой №15(АПК) «Отчёт о наличии животных», формой №16(АПК) «Баланс продукции», формой №17(АПК) «Отчёт о сельскохозяйственной технике и энергетике» (данные формы представлены в Приложениях 1-6) за

Вычислим следующие показатели прибыли в таблице 3.7 с помощью расчётных формул:

- абсолютное отклонение прибыли

$$\Delta\Pi = \Pi_1 - \Pi_0,$$

где Π_1, Π_0 - значения прибыли, соответственно, в отчётном и базисном периодах, тыс. руб.;

- темп роста (снижения) (Т): $T = \Pi_1 / \Pi_0 \times 100 \%$;

- уровень каждого показателя (Y_i) к выручке (В) от продажи товаров, продукции, работ, услуг: $Y_i = \Pi_i / V_i \times 100 \%$,

где $i = 0$ - базисный период; $i = 1$ - отчётный период;

- изменение структуры (ΔY): $\Delta Y = Y_1 - Y_0$,

где Y_1, Y_0 — уровень, соответственно отчётного и базисного периодов.

Таблица 3.7

Анализ прибыли ООО «Михайловское» за 2015-2016гг.

№ п/п	Показатель	2015г.	2016г.	Абсолютное отклонение (+\(-)	Темп роста (снижения), %	Уровень к выручке в базисном периоде, %	Уровень к выручке в отчетном периоде, %	Отклонение уровня (+\(-)
1	2	3	4	5=4-3	6=4/3*100 %	7	8	9=8-7
1	Выручка	431451	509174	+77723	118,01	100	100	0
2	Себестоимость продаж	291997	369070	+77073	126,40	72,48	72,48	0
3	Валовая прибыль	139454	140104	+650	100,47	27,52	37,96	+10,44
4	Управ.расходы	11857	12864	+1007	108,49	9,18	2,53	-6,65
5	Прибыль(убыток) от продаж	127597	127240	-357	99,72	24,99	24,99	0
6	Проценты к уплате	22208	18232	-3976	82,1	4,36	3,58	-0,78
7	Прочие доходы	39763	38797	-966	97,6	10,77	10,51	-0,26
8	Прочие расходы	28292	25087	-3205	88,7	20,19	17,91	-2,28
9	Прибыль (убыток) до налогообложения	116860	122718	5858	105,0	22,95	24,10	+1,15
10	Чистая прибыль (убыток)	116860	122718	5858	105,0	22,95	24,10	+1,15

Согласно вычисленным значениям таблицы 3.7 в 2016 г. чистая прибыль увеличилась на 5% по сравнению с 2015 г., что составило 5858 тыс. руб.

Таким образом, на основе данных таблицы 3.7 можно сделать следующие выводы:

- увеличение показателя по стр. 1 говорит о том, что больший доход организация получает от основной деятельности - животноводства;
- уменьшение показателя по стр. 2 является положительной тенденцией, если относительное снижение затрат на производство реализованной продукции не повлияет на её качество;
- рост показателя по стр. 6 благоприятен. Данный показатель свидетельствует об увеличении рентабельности продукции и относительном снижении издержек производства и обращения;
- рост показателей по стр. 12, 18 также указывает на положительные тенденции организации производства на данном предприятии. Разные темпы изменения этих показателей могут быть вызваны в основном корректировкой системы налогообложения;

Наиболее значительную роль при анализе прибыли играет анализ влияния факторов (факторный анализ), представляющий собой методику комплексного и системного изучения и измерения воздействия факторов на величину результативного показателя.

Различают следующие основные типы факторного анализа:

- детерминированный (функциональный) - результативный показатель представлен в виде произведения, частного или алгебраической суммы факторов;
- стохастический (корреляционный) - связь между результативным и факторными показателями является неполной или вероятностной;
- прямой (дедуктивный) - от общего к частному;
- обратный (индуктивный) - от частного к общему;
- одноступенчатый и многоступенчатый;
- статический и динамический;
- ретроспективный и перспективный.

Несмотря на различия типов факторного анализа, они состоят в основном из следующих этапов:

1. Отбор факторов.
2. Классификация и систематизация факторов.
3. Моделирование взаимосвязей между результативными и факторными показателями.
4. Расчёт влияния факторов и оценка роли каждого из них в изменении величины результативного показателя.
5. Практическое использование факторной модели (подсчёт резервов прироста результативного показателя).

Рассмотрим факторную модель объема реализации продукции на рисунке 11.



Рис.11 Факторная модель объема реализации продукции

Расчет факторов, влияющих на объем реализации продукции, выполняется сравнением фактических уровней факторных показателей с базовыми данными и вычислением абсолютных и относительных приростов каждого из них. Особое внимание уделяется изучению влияния факторов, определяющих объем производства и реализации продукции, на величину резервов.

Общеизвестно, что изменение прибыли от реализации продукции обусловлено изменением следующих факторов:

- объёма реализации;
- структуры реализации;
- отпускных цен на реализованную продукцию;
- цен на сырье, материалы, топливо, тарифов на энергию и перевозки;
- уровня затрат материальных и трудовых ресурсов.

Расчёт влияния перечисленных факторов на прибыль ООО «Михайловское» представлены в таблицах 3.8-3.10.

Таблица 3.8

Исходные данные для факторного анализа прибыли от реализации продукции предприятия ООО «Михайловское»

№ п/п	Показатели	2015г.		2016г.	
		обозначение		обозначение	
1	Количество проданной продукции (ц.)	q_0	94940 + 129214	q_1	165684 + 133544
2	Средняя цена продукции (тыс. руб)	p_0	1,9248	p_1	1,7016
3	Выручка от продажи продукции (тыс. руб)	B_0	431451	B_1	509174
4	Полная себестоимость от реализации продукции (тыс. руб)	S_0	291997	S_1	369070
5	Себестоимость одной единицы продукции (тыс. руб./кг.)	$S_{ед,0}$	0,01303	$S_{ед,1}$	0,01233
6	Прибыль от реализации продукции (тыс. руб)	Π_0	116860	Π_1	122718

Изучив исходные данные таблицы 3.8 перейдем к показателям деятельности анализируемой организации и рассмотрим их в таблице 3.9.

Таблица 3.9

Показатели деятельности ООО «Михайловское» за 2015-2016 г. в сопоставимых ценах

№ п/п	2015г.			2016г. в сопоставимых ценах			2016г.	
	Показатель	обоз наче ние		обоз наче ние	формула расчёта		обоз наче ние	
1	Выручка (тыс. руб)	V_0	431451	V'	$q_1 \times p_0$	575954,054	V_1	509174
2	Полная себестоимость (тыс. руб)	S_0	291997	S'		302637,4	S_1	369070
3	Прибыль (тыс. руб)	Π_0	116860	Π'		107746,4	Π_1	122718

Методика расчёта влияния факторов на прибыль от реализации продукции заключается в последовательном расчёте влияния каждого фактора:

1. Расчёт общего изменения прибыли ($\Delta\Pi$) от реализации продукции:

$$\Delta\Pi = \Pi_1 - \Pi_0.$$

2. Расчёт влияния на прибыль изменений отпускных цен на реализованную продукцию (Δp_1):

$$\Delta p_1 = V_1 - V' = q_1 \times p_1 - q_1 \times p_0,$$

где $V_1 = q_1 \times p_1$ — выручка от продажи продукции в отчетном периоде;

$V' = q_1 \times p_0$ — выручка от продажи продукции в сопоставимых ценах.

3. Расчёт влияния на прибыль изменений в объёме продукции (Δp_2):

$$\Delta p_2 = \Pi_0 \times (S' / S_0) - \Pi_0,$$

где S' - полная себестоимость в отчётном периоде в сопоставимых ценах;

S_0 — полная себестоимость базисного года.

4. Расчёт влияния на прибыль изменений в структуре реализации продукции (Δp_3):

$$\Delta p_3 = \Pi_0 \times ((V' / V_0) - (S' / S_0)).$$

5. Расчёт влияния на прибыль изменений полной себестоимости (Δp_4):

$$\Delta p_4 = S' - S_1,$$

где S_1 — полная себестоимость реализованной продукции в отчётном периоде.

6. Расчёт влияния на прибыль изменений себестоимости за счёт структурных сдвигов в составе продукции (Δp_5):

$$\Delta p_5 = S_0 \times (B' / B_0) - S'.$$

После этого можно рассчитать совокупное влияние факторов, воздействующих на прибыль от реализации продукции и, следовательно, на прибыль отчётного периода по следующей формуле:

$$\Delta p = \Pi_1 - \Pi_0 = \Delta p_1 + \Delta p_2 + \Delta p_3 + \Delta p_4 + \Delta p_5.$$

Проведем расчёты для нашего Общества:

$$\Delta \Pi = 122718 - 116860 = 5858 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta p_1 = 299228 \times 1,7016 - 299228 \times 1,9248 = -53995,4253 \text{ тыс. руб.}$$

Таким образом, снижение цен на продукцию в отчётном периоде по сравнению с прошедшим периодом в среднем на 11,6 % ($p_1 / p_0 = 1,7016 / 1,9248 \times 100 \% = 0,884 \%$) привёл к недополучению суммы прибыли от реализации продукции на 53995,4253 тыс. руб. Совокупное влияние факторов составило 4,7%. Изменение себестоимости за счёт структурных сдвигов в составе продукции 71% в удельном весе по организации. Изменение структуры продукции составило 28,4%. Изменение объема продукции составляет 3,5% в удельном весе организации. Влияние на прибыль экономии от снижения по себестоимости продукции составило 54,1%. Изменение отпускных цен на продукцию 44%.

$$\Delta p_2 = 116860 \times (302637,4 / 291997) - 116860 = 4258,39 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta p_3 = 116860 \times (575954,054 / 431451 - 302637,4 / 291997) = 34878,024 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta p_4 = 302637,4 - 369070 = -66432,6 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta p_5 = 291997 \times (575954,054 / 431451) - 302637,4 = 87149,3953 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta p = 87149,3953 - 66432,6 + 34878,024 + 4258,39 - 53995,4253 = 5858 \text{ тыс. руб.}$$

Представим в таблице 3.10 рассчитанные значения.

Таблица 3.10

Расчёт факторных влияний на прибыль от реализации продукции

Фактор	Формула расчёта	Величина показателя, тыс. руб.	Удельный вес, %
Изменение отпускных цен на продукцию	$\Delta p_1 = B_1 - B'$	-53995,42	44
Изменение в объёме продукции	$\Delta p_2 = \Pi_0 \times (S' / S_0) - \Pi_0$	4258,39	3,5
Изменение в структуре продукции	$\Delta p_3 = \Pi_0 \times ((B' / B_0) - (S' / S_0))$	34878,024	28,4
Влияние на прибыль экономии от снижения по себестоимости продукции	$\Delta p_4 = S' - S_1$	- 66432,6	54,1
Изменение себестоимости за счёт структурных сдвигов в составе продукции	$\Delta p_5 = S_0 \times (B' / B_0) - S'$	87149,3953	71
Совокупное влияние факторов		5858	4,7

Следующим этапом, используя данные Отчёта о финансовых результатах (Приложения 5,6), проведём факторный анализ рентабельности продаж, чистой рентабельности. Отметим, что для анализа рентабельности продаж (R) можно использовать следующую факторную модель:

$$R = \Pi / B = (B - S) / B.$$

где Π - прибыль от реализации продукции; B - выручка от продажи продукции; S - полная себестоимость.

При этом влияние фактора изменения цены на продукцию определяется по

$$\text{формуле: } \Delta R_B = (B_1 - S_0) / B_1 - (B_0 - S_0) / B_0.$$

Соответственно, влияние фактора изменения себестоимости составит:

$$\Delta R_S = (B_1 - S_1) / B_1 - (B_1 - S_0) / B_1.$$

Сумма факторных отклонений даст общее изменение рентабельности за период: $\Delta R = \Delta R_B + \Delta R_S$.

3.5. Определение резервов увеличения сумм прибыли и рентабельности

ООО «Михайловское»

Рассмотрим предложения по определению резервов увеличения сумм прибыли и рентабельности ООО «Михайловское». Прибыль как основная

форма денежных накоплений на ООО «Михайловское» представляет собой разницу между выручкой от реализации по соответствующим ценам и полной себестоимостью. Отсюда основными источниками роста прибыли являются увеличение объёма реализации готовой продукции, товаров и услуг, снижения их себестоимости, повышения их качества, улучшение ассортимента продукции, а также средне реализационных цен единиц продукции, товаров и услуг.

В настоящее время в условиях развития предпринимательской деятельности создаются объективные предпосылки реального претворения в жизнь приведенных факторов.

Основной источник денежных накоплений ООО «Михайловское» - выручка от продажи продукции или нераспределённая прибыль, а именно та её часть, которая остаётся за вычетом материальных, трудовых и денежных затрат на производство и реализацию готовой продукции, товаров и услуг.

Поэтому для увеличения размера выручки и соответственно прибыли нужно диверсифицировать своё производство и увеличить ассортимент выпускаемой продукции, товаров и услуг: колбасных, мясных изделий, зерна, полуфабрикатов, качество произведённых и реализованных продукции, товаров и услуг, то есть использовать при производстве данных изделий высококачественное сырьё, новые технологии, конкурентоспособные услуги. Различные виды и уровень применяемых цен определяют в конечном счёте объём выручки от реализации продукции, товаров и услуг, а следовательно, прибыли.

На сегодняшний день на изменение уровня цен оказывают влияние инфляционные процессы, конъюнктура рынка, качество продукции, государственная политика по поддержке рентабельных производств в сфере АПК.

Основная задача Общества - получить прибыль при наименьших затратах путём соблюдения строгого режима экономии в расходовании средств и наиболее эффективного их использования и управления.

Возможные резервы увеличения суммы прибыли определяются по каждому виду готовой продукции, товаров и услуг. Основными их источниками являются увеличение объёма реализации продукции, снижение их себестоимости, повышения их качества, реализация их на более выгодных рынках сбыта и т.д. Например, в 2016 году согласно формы №9 (АПК) Общество на 62,2% увеличило производство зерновых и зернобобовых культур и выручило прибыли на 45,2% больше по сравнению с 2015 годом. Освоение резервов роста прибыли на имеющихся производственных мощностях без дополнительных капитальных вложений, а следовательно, и без увеличения суммы постоянных затрат, позволит увеличить не только прибыли Общества, но и запас его финансовой прочности. В дальнейшем, механизм распределения прибыли должен быть построен таким образом, чтобы всемерно способствовать повышению эффективности производства, роста производительности труда.

Общество, обеспечивая производственные, материальные и социальные потребности за счет чистой прибыли должно стремиться к установлению оптимального соотношения между фондом накопления и потребления с тем, чтобы учитывать условия рыночной конъюнктуры и вместе с тем стимулировать и поощрять результаты труда работников всех уровней.

Рассматривая и анализируя изменение суммы отчислений чистой прибыли в фонды специального назначения, необходимо знать факторы формирования этих фондов. Основным фактором является чистая прибыль. Поэтому с увеличением чистой прибыли повышаются отчисления в данные фонды. Руководитель ООО «Михайловское» должен уделить больше внимания на отчисления в фонд накопления: на развитие производства, на увеличение оборотного капитала, в фонд потребления, на социальные выплаты. Если увеличение средств, направленных на потребление, сопровождается ростом производительности труда, снижением коэффициента текучести кадров, повышением уровня квалификации

работников, то использование прибыли на потребление является экономически эффективным и выгодным. Согласно формам №8(АПК) затраты на оплату труда в 2016 году снизились по сравнению с 2015 годом по растениеводству на 30,8%, а по животноводству увеличились на 6,7%. Отчисления на социальные нужды уменьшились на 36,7% по растениеводству, а по животноводству увеличились на 8,1% в 2016 году по сравнению с 2015 годом. Если сравнить объёмы выпуска продукции растениеводства, то в 2016 году она составила 165684 ц., что на 74,5% больше чем 2015 году, а по животноводству – только на 3,3%.

На сегодняшний день стратегическими задачами дальнейшего развития ООО «Михайловское» являются:

- повышение рентабельности сельскохозяйственного производства;
- конкурентоспособности выпускаемой продукции, проблемы её реализации оптовым потребителям или путём диверсификации создавать свои производственные мощности их обработки;
- эффективности использования основных и оборотных средств;
- реструктуризация задолженности;
- осуществления инвестиций в процесс первичного получения сырья и доведения её до полуфабрикатов, например, установки автоматизированных доильных установок.
- совершенствование системы аналитического учёта.

С целью нивелирования рассмотренных выше проблем предлагается совершенствовать систему учета и внутреннего контроля по следующим направлениям:

- 1) совершенствование нормативно-законодательной базы, регулирующей вопросы учета финансовых результатов отчетного периода. Для этого предлагается на государственном уровне провести юридическое согласование нормативно-правовой базы в части приведения к общему знаменателю вопросов относительно: – однозначного определения понятий доходы, расходы и финансовые результаты, а также признаков и критериев

их признания; – формирования и последующего утверждения отраслевых нормативных актов, в которых были бы выделены четкие критерии признания расходов и доходов для целей учета; – юридического согласования бухгалтерского и налогового законодательства в части определения момента признания доходов, расходов, финансовых результатов отчетного периода и конечного показателя деятельности организации — нераспределенной прибыли (непокрытого убытка): – усиления ответственности руководителей и бухгалтеров за недолжным выполнением контрольных функций со стороны организации за правильностью отражения данных в первичных документах, учетных регистрах и формах отчетности;

2) совершенствование учета финансовых результатов организации посредством разработки внутренних регламентов направленных на нивелирование двоякой трактовки норм действующего законодательства. Для этого на уровне организации необходимо разработать и утвердить следующие документы: Приказ об учетной политике, рабочий план счетов, типовую корреспонденцию, методики формирования отчета о финансовых результатах — VIII раздела «Финансовые результаты». Следует отметить, что для повышения аналитичности учета в зависимости от специфики работы организации предлагается на локальном уровне разработать систему счетов аналитического учета, использование которых в последующем дадут возможность управленческому персоналу – проводить анализ структуры, динамики доходов и расходов; – проводить факторный анализ финансовых результатов отчетного периода с целью оптимизации статей доходов и расходов организации; – разрабатывать проекты управленческих решений направленных на увеличение показателя «финансовый результат отчетного периода»; – разработать унифицированные учетные регистры, в которых бы отображались данные синтетического и аналитического учета финансовых результатов организации.

3) регламентация методики учета финансовых результатов и их проверки в системах автоматизированного ведения учета. Для этих целей

необходимо обязать разработчиков специализированного программного обеспечения реализовывать в программных модулях процедуры позволяющие в конце отчетного периода осуществлять контроль за правильностью формирования финансового результата отчетного периода, в частности раздела VIII «Финансовые результаты». На наш взгляд особое внимание следует уделить усилению контрольных функций со стороны пользователей бухгалтерских программ за механизмом закрытия счетов на счет 99 «Прибыли и убытки» Предложенные в статье направления по оптимизации учета и усиления внутреннего контроля за правильностью формирования финансового результата отчетного периода позволят создать базис для создания эффективной системы бухгалтерского и налогового учета в организации.

Таким образом, на сегодняшний день конкурентные рыночные условия хозяйствования определяют приоритетные направления собственной прибыли. Развитие конкуренции вызывает необходимость расширения производства, его совершенствования, удовлетворения материальных и социальных потребностей трудовых коллективов, заинтересованных в стратегическом развитии своего Общества.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В конкурентных рыночных условиях финансово - хозяйственный анализ деятельности организации является хорошим стимулом стратегического развития на краткосрочный и долгосрочный периоды.

На основании проведённого анализа ООО «Михайловское» можно сделать следующие выводы:

В 2016 году по сравнению с 2014 годом произошёл существенный рост объёма производства и реализации готовой продукции, товаров и услуг на 127240 тыс. рублей (или он на 67,8%). Основными факторами увеличения являются повышение эффективности использования производственных фондов; рост производительности труда на одного человека на 35,4%, сокращение простоев оборудования, увеличение численности промышленно-производственного персонала на 1 человека и соответствующий уровень квалификации работников.

Выручка от реализации увеличилась на 509174 тыс. рублей (за минусом налогов). Важнейшим фактором является изменение объёма производства и реализации. Не менее важные факторы - применяемые цены на ООО «Михайловское» улучшение ассортимента, структуры товарной продукции.

Затраты на производство продукции, товаров и услуг увеличились на 369070 тыс. рублей. Увеличение объёма выпуска и реализации еще требует дополнительных затрат. Эти затраты изменяются пропорционально изменению объёма производства. Поэтому важная задача ООО «Михайловское» - получить еще больше прибыли при наименьших затратах путём соблюдения строгого режима экономии в расходовании средств и наиболее эффективного их использования.

Чистая прибыль от реализации ассортимента продукции и выполнения услуг возросла на 122718 тыс. рублей. Прибыль увеличилась за счет роста объёма продаж и применяемых на ООО «Михайловское» цен реализации.

Нераспределённую прибыль в размере 309525 тыс. рублей распределили в специальные фонды предприятия: в фонд накопления, в фонд потребления, в фонд материальной помощи, в фонд социального еще развития. На увеличение суммы отчислений в фонды повлияли такие факторы: объем продаж, цены реализации.

Анализируя данные 2016 года с данными 2015 года, можно говорить о положительных изменениях основных экономических показателей ООО «Михайловское». Однако для успешного развития производственной деятельности, предприятию необходимо использовать возможные резервы роста финансовых результатов, то есть прибыли, рентабельности.

Активное взаимодействие с местными и региональными ритейлерами и сетевыми агропромышленными холдингами позволит Обществу диверсифицировать свою экономическую деятельность и фронттировать новые регионы.

Основными источниками увеличения суммы прибыли на ООО «Михайловское» являются: увеличение объёма реализации готовой продукции, товаров и услуг, снижение их себестоимости, повышение качества товарной продукции, реализации её на более выгодных рынках сбыта, государственная поддержка.

На сегодняшний день стратегическими задачами дальнейшего развития ООО «Михайловское» являются:

- повышение рентабельности сельскохозяйственного производства, согласно рассчитанным данным;
- конкурентоспособности выпускаемой продукции, проблемы её реализации оптовым потребителям или путём диверсификации создавать свои производственные мощности их обработки;
- эффективности использования основных и оборотных средств;
- реструктуризация задолженности;
- осуществления инвестиций в процесс первичного получения сырья и доведения её до полуфабрикатов, например, установки автоматизированных

доильных установок.

- совершенствование системы аналитического учёта.

У предприятия ООО «Михайловское» есть все необходимые условия финансово- хозяйственного развития в конкурентных рыночных условиях для дальнейшего стратегического укрепления своей деятельности.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета / Ю.А. Бабаев. – М.: Проспект, 2012. – 240 с.
2. Бабченко, Т.Н. Бухгалтерский учет и налогообложение: практическое пособие / Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: КНОРУС, 2010. – 456 с.
3. Бакаев, А.С. Бухгалтерский учет: учебник / А.С. Бакаев. – М.: Бухгалтерский учет, 2010. – 300 с.
4. Басанов М. И. Документы и документооборот в бухгалтерии (практическое пособие). – М.: "Март", 2013. – 384 с.
5. Беликова, Т.Н. Все ПБУ (положения по бухгалтерскому учету) с комментариями / Т.Н. Беликова. – СПб.: Питер, 2012. – 256 с.
6. Бородин, В.А. Бухгалтерский учет: учебник для вузов / В.А. Бородин. – М.: Юнити-Дана, 2012. – 528 с.
7. Буровкин И. Н., Казаринов Б. Н. Специфика развития животноводства на современном этапе. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2009. – №1. – С. 18 – 25.
8. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Л. Т. Пиляровской. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 382 с.
9. Васильева, М.С. Финансовый анализ: учебник / М.С. Васильева. – М.: КНОРУС, 2012. - 302 с.
10. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет / Н.Л. Вещунова. – М.: Рид Групп, 2011. – 608 с.
11. Гиляровская, Л.Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций: учебное пособие / Л.Т. Гиляровская. – М.: Юнити -Дана, 2012. – 540 с.
12. Глушков И. Е., Кисилева Т. В. Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях. – КНОРУС, 2011, 417с.

13. Гомолова, А.И. Бухгалтерский (финансовый) учет / А.И. Гомолова. – М.: Академия, 2011. – 432 с.
14. Гордеев А. В. Актуальные проблемы развития сельского хозяйства Российской Федерации. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2012. – №8. – С.1 – 5.
15. Гражданского Кодекса Российской Федерации (части 1 и 2).
16. Жуков, В.Н. Основы бухгалтерского учета / В.Н. Жуков. – СПб.: Питер, 2012. – 336 с.
17. Каморджанова, Н.А. Бухгалтерский и финансовый учет / Н.А. Каморджанова. – СПб.: Питер, 2010. – 480 с.
18. Кеворкова, Ж.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Практика применения Плана счетов: практическое пособие / Ж.А. Кеворкова. – М.: Проспект, 2010. – 592 с.
19. Кокорев Н. А. Животные переданы на откорм. // учет в сельском хозяйстве. – 2012. – №3. – С.40 – 41.
20. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2012. – 340с.
21. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М.: Проспект, 2014. – 525 с.
22. Кондраков, Н.П. Учётная политика организаций на 2016 год в целях бухгалтерского финансового, управленческого и налогового учета / Н.П. Кондраков. – М.: ЭКСМО, 2010. – 204 с.
23. Ладожский О. А. Учет падежа животных. // Учет в сельском хозяйстве. – 2010. – №2. – С.84 – 86.
24. Лебедева, Е.М. Бухгалтерский учет / Е.М. Лебедева. – М.: Академия, 2012. – 304 с.
25. Литвиненко, М.И. Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов / М.И. Литвиненко. – М.: Юриспруденция, 2011. – 300 с.

26. Лукьянова, С.А. Бухгалтерский (финансовый) учет: учебное пособие / С.А. Лукьянова. – Омск: Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, 2011. – 350 с.
27. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях: Приложение к приказу Минсельхоза РФ от 02.02.04. №7 // Справочная правовая система "Консультант еще Плюс".
28. Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве: Утверждены приказом Министерства сельского хозяйства РФ от 02.02.04. // Справочная правовая система "Консультант Плюс".
29. Мистюкова Э. С. Падеж животных и птицы: учет расходов. // Главбух. Учет в сельском хозяйстве. – 2013. – №4. – С.28 – 35.
30. Мистюкова Э. С. Учет затрат на выращивании молодняка. // Главбух. Учет в сельском он хозяйстве. – 2013. – №3. – С. 14 – 24.
31. Морозов М. И. Организационно – экономические основы технического оснащения животноводства. // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2011. – №4. – С.7 – 13.
32. Налогового Кодекса Российской Федерации (часть 2).
33. Организация еще ООО «Мираторг - еще Белгород»: [электронный он ресурс: <http://еще www.list-org.com/company/4297108/еще year/2014>].
34. Орлова Ю. Учет затрат на приобретение молодняка. // Бухгалтерский учет. – 2007. – №6. – С.72 – 73.
35. Осипова, И.В. Финансовый учет / И.В. Осипова. – М.: КНОРУС, 2010. – 336 с.
36. Парашутин, Н.В. Бухгалтерский учет в промышленности / Н.В. Парашутин. - М.: Финансы и статистика, 2010. – 644 с.
37. Печеневский В. В. Отражаем привес молодняка крупно рогатого скота. // Учет в сельском хозяйстве. – 2009. – №3. – С.72 – 73.

38. Пизенгольц В. М. Учет затрат в молочном скотоводстве // Главбух. – Учет в сельском хозяйстве. – 2013. – №4. – С.7 – 20.
39. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.1.Ч.1. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 480 с.
40. Пизенгольц М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т.2.Ч.2. Бухгалтерский финансовый учет. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 400 с.
41. Петров, В.П. Тайны экономики. –Казань, 2000. -232с.
42. План счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утвержден Министерством финансов РФ от 31.10.2000 г. №94н (с изменениями от 08.11.2010 г. № 142 н).
43. Положение по бухгалтерскому учету " Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99) (в ред. от 08.11.2010).
44. Положение по бухгалтерскому учёту " Учётная политика организации" (ПБУ 1/2008) (в ред. от 18.12.2012).
45. Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности Российской Федерации (в ред. от 24.12.2010).
46. Полянчикова С. Н. Животные на выращивании и откорме –правила учета. // Главбух. Учет в сельском хозяйстве. – 2009. – №3. – С.84 – 87.
47. Постникова Л. Ф. Документальное оформление животных на выращивании и откорме. // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2013. – №7. – С.20 – 25.
48. Пошерстник, Н.В. Бухгалтерский учет на современном предприятии / Н.В. Пошерстник. – М.: Проспект, 2015. – 560 с.
49. Распоряжение Правительства РФ от 3 мая 2017 года № 850-р НАЦИОНАЛЬНЫЙ ДОКЛАД «О ходе и результатах реализации в 2016 году Государственной программы развития сельского

хозяйства и регулирования рынков сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия на 2013-2020 годы» -208с.

50. Расторгуева Р.Н. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных организациях. – Academia, 2013, с. 259 – 263.
51. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: утв. Указом президента еще РФ от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СПС «Консультант Плюс». – 2014.
52. Российская Федерация. Министерство финансов. План счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению: утв. приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н.- М.: Бухгалтерский учет, 2013. -57 с.
53. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н// Гарант. – 2016.
54. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99: утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н // Гарант. – 2016.
55. Российская Федерация. Министерство финансов. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99: утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н // Гарант. – 2016.
56. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – Минск ООО «Новое знание», 2013 г. – 686 с.
57. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г.В. Савицкая. – М.: Инфра – М, 2013. – 440 с.
58. Селезнева, Н.Н. Финансовый анализ. Управление финансами: учебник для вузов / Н.Н. Селезнева. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014, 270 с.

59. Сорокина, Е.М. Бухгалтерская и финансовая отчетность / Е.М. Сорокина. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 186 с.
60. Трубочкина, М.И. Экономический анализ деятельности предприятия / М.И. Трубочкина. – М.: Инфра - М, 2015. – 348 с.
61. Федеральный закон РФ от №208-он ФЗ от 26.12.95г.
62. Фролова, Т.А. Бухгалтерский учет: конспект лекций / Т.А. Фролова. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2011. – 480 с.
63. Часова, О.В. Финансовый бухгалтерский учет / О.В. Часова. – М.: Финансы и статистика, 2016. – 450 с.
64. Чая, В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая. – М.: КНОРУС, 2015. – 520 с.
65. Чернов, В.А. Управленческий учет / В.А. Чернов. – М.: Юнити-Дана, 2014. – 500 с.
66. Шеремет, А.Д. Анализ и диагностика финансово- хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.Д. Шеремет. – М.: Инфра, 2015. – 367 с.
67. Широбоков В. Г., Логвинова Т. И. Аудит учета животных на выращивании и откорме. // Учет в сельском хозяйстве. – 2009. – №2. – С.9 – 13.
68. Штурмина, О.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / О.С. Штурмина. – Ульяновск: УлГТУ, 2016. – 350 с.
69. Экономика сельскохозяйственного предприятия / Под редакцией И. А. Минакова, Л. А. Сабетова, Н. И. Куликова и др. – М.: Колос С, 2011г. – 528 с.
70. Экономический анализ: Учебник для вузов / Под редакцией Л. Т. Гиляровской – 2-е издание, Одоп. – М.: Юнити-Дана, 2015 г. – 615 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ