

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
КАФЕДРА УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
очной формы обучения, группы 06001404
Поповой Екатерины Васильевны

Научный руководитель
старший преподаватель
Назарова А.Н.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....	5
1.1. Понятие и классификация доходов и расходов формирующих финансовый результат организации.....	5
1.2. Нормативное регулирование учета финансовых результатов.....	15
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ЦТО АГРОПРОМТЕХНИКА».....	20
2.1. Характеристика деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника».....	20
2.2. Анализ основных показателей деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника».....	25
2.3. Организация ведения бухгалтерского учета.....	37
ГЛАВА 3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «ЦТО АГРОПРОМТЕХНИКА».....	40
3.1. Учет доходов и расходов от обычной деятельности организации ООО «ЦТО Агропромтехника».....	39
3.2. Учет формирования конечного финансового результата и раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской финансовой отчетности ООО «ЦТО Агропромтехника».....	46
3.3. Разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов.....	50
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	55
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	58
СПИСОК ПРИЛОЖЕНИЙ.....	63

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях, хозяйствующие субъекты основными целями, наряду с получением доходов, провозглашают удовлетворение потребностей и благосостояние сотрудников, социальную ответственность. Этот подход не вступает в противоречие с положениями Гражданского кодекса Российской Федерации, в котором закреплено, что основной целью деятельности коммерческих предприятий является извлечение прибыли. Ведь прибыль является основным внутренним источником формирования финансовых ресурсов предприятия, обеспечивает расширенное воспроизводство, исполнение социальных гарантий, рост доходов работников.

Таким образом, прибыль является главным показателем в системе оценки эффективности, деловой активности, степени надежности коммерческого предприятия.

Выявление конечного финансового результата (прибыли или убытка) формируется в системе бухгалтерского учета, в этой связи необходим четкий контроль и учет хозяйственных операций, оказывающих непосредственное влияние на формирование финансового результата деятельности предприятия.

Целью выпускной квалификационной работы является разработка рекомендаций по совершенствованию учета финансового результата в исследуемом предприятии.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий ряд задач:

- изучить теоретические основы учета финансового результата;
- рассмотреть организационно-экономическую характеристику исследуемого предприятия;
- изучить ведение бухгалтерского учета доходов и расходов.

В качестве предмета исследования выступает финансовый результат предприятия, а объектом исследования является предприятие ООО «Центр

технического обслуживания «Агропромтехника» расположенного в городе Алексеевка Белгородской области.

Теоретической основой работы послужили нормативные и законодательные акты, отечественная и зарубежная научная и учебная литература, периодические издания в области бухгалтерского учета и экономического анализа. В качестве информационной базы использовалась годовая бухгалтерская отчетность предприятия за период с 2015 по 2017 годы, первичные учетные документы и регистры синтетического учета.

Обработка информации и в целом выполнение выпускной квалификационной работы производилось с использованием таких методов исследования, как системный подход, синтез, вертикальный и горизонтальный анализ, метод сравнения и других методов. В процессе сбора информации использовался метод опроса работников бухгалтерской и экономической служб ООО «ЦТО Агропромтехника»

Выпускная квалификационная работа изложена на 56 страницах компьютерного текста, включает 7 таблиц, 5 рисунков, состоит из введения, трех глав, заключения; список литературы насчитывает 41 наименование, к работе приложено 20 документов.

Во введении определена актуальность темы, поставлены цель и задачи, описаны объект, предмет и методологические основы работы. В первой главе рассмотрены понятие и содержание финансового результата, а также его нормативно-правовое регулирование. Во второй главе представлена организационно-экономическая характеристика предприятия, описано состояние бухгалтерского учета финансового результата. В заключение выпускной квалификационной работы сделаны выводы и даны рекомендации по совершенствованию учета финансового результата в ООО «ЦТО Агропромтехника».

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

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

Финансовый результат является комплексным показателем оценки эффективности или неэффективности деятельности экономического субъекта. Положительный финансовый результат свидетельствует об эффективном и целесообразном использовании средств предприятия, иными словами его основного и оборотного капитала.

По определению И. И. Бочкаревой и Г. Г. Левиной: «Финансовый результат представляет собой прирост или уменьшение стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе её предпринимательской деятельности за отчетный период» [15, с. 17].

Аналогичное определение дает Н. А. Бреславцева: «Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности организации» [16, с. 31].

Раскрывают понятие «финансовый результат» в своем определении Н.Ю. Черненко и А. Ф. Черепанова, они поясняют: «Финансовый результат представляет собой разницу 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» [40, с.19].

В свою очередь О. В. Ефимова считает, что финансовый результат — это прибыль. Но в то же время она отмечает, что: «Действительно конечный результат тот, правом распоряжаться которым, обладают собственники», и в мировой практике под ним подразумевается «прирост чистых активов» [20, с. 348].

Наиболее емкое определение дает Толкачева Н. А. Под финансовым результатом она понимает: «...прирост или уменьшение капитала организации в процессе финансово-хозяйственной деятельности за отчетный период, который выражается в форме общей прибыли или убытка» [37, с. 144].

В. В. Ковалев, рассматривая хозяйственную деятельность предприятия, отмечает, что конечный финансовый результат – это есть прибыль предприятия. Автор отмечает следующее: «Прибыль является основным показателем в системе текущих целей предприятия. Устойчивая текущая прибыль служит индикатором правильности выбранного курса, стратегическая цель которого – повышение благосостояние собственников предприятия» [22, с. 204].

Изучая точки зрения различных авторов, наиболее интересным представляется мнение Г. В. Савицкой, которая пишет, что: «финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой полученной прибыли и уровнем рентабельности» [35, с. 384].

А. И. Нечитайло дает следующее определение финансового результата: «...конечный экономический итог хозяйственной деятельности организации, определяемый в виде разницы между доходами и расходами» [32, с. 509].

Отсюда следует, что в целом в бухгалтерском учете финансовый результат определяется показателем прибыли и убытка.

Собственно, получение прибыли и является основной целью любой коммерческой организации. На это прямо указывает Гражданский кодекс Российской Федерации. В статье 50 Гражданского кодекса Российской Федерации сказано, что: «Юридическими лицами могут быть организации,

преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности» [1].

Указывая на важное место прибыли в системе национального учета, Г.Ф. Графова пишет: «В соответствии с российскими стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности (СБУ) итоговым абсолютным показателем эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период (квартал, год) является чистая прибыль» [19, с. 49].

В этой связи интерес представляет мнение Н.П. Любушина, который пишет: «Прибыль – как результативный, так и количественный показатель. Как результативный показатель, она отражает эффективность использования имеющихся ресурсов, результаты деятельности организации; как количественная – является разницей между ценой и себестоимостью товаров, выручкой, полученной от продажи продукции (товаров, работ, услуг), и себестоимостью» [25, с. 304].

Прибыль является показателем для определения рентабельности собственных и заемных средств предприятия, основных фондов, авансированного капитала и каждой акции. Характеризуя целесообразность вложений средств в активы и степень умения хозяйствования, прибыль является наилучшим измерителем финансового состояния предприятия.

Основными показателями прибыли (убытков) являются:

- валовая прибыль, определяемая как разница между выручкой от продажи товаров, продукции (работ, услуг) (за минусом НДС, акцизов и др.) и себестоимостью проданных товаров, продукции (работ, услуг);
- прибыль (убыток) от продаж, определяемая как разница между валовой прибылью и управленческими расходами и расходами на продажу (коммерческими расходами);
- прибыль (убыток) до налогообложения, определяемая как сумма прибыли (убытков) от продаж и прочих доходов, уменьшенных на сумму прочих расходов;

- чистая прибыль (убыток) отчетного периода, определяемая как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и налоговыми и другими обязательными платежами из прибыли.

Для любого коммерческого предприятия важным является качество полученной прибыли, то есть то, за счет каких источников она образовалась. Основным источником прибыли является обычная (основная) деятельность предприятия. Дополнительная прибыль может быть получена в случае, если прочие доходы превысят прочие расходы.

Таким образом, финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия формируется из двух слагаемых, основным из которых является реализационный результат, полученный от продажи продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, составляющих предмет деятельности предприятия, таких, как сдача в платную аренду основных средств, передача в платное пользование объектов интеллектуальной собственности и вложение средств в уставные капиталы других организаций.

Вторая часть в виде доходов и расходов, непосредственно не связанных с формированием основного реализационного финансового результата, образует прочий финансовый результат, включающий в себя прочие доходы и расходы.

Если за отчетный период предприятие от продажи продукции, товаров, работ, услуг и других операций, составляющих предмет его деятельности, получило прибыль, то весь его финансовый результат будет равен прибыли от продаж плюс прочие доходы минус прочие расходы. Если предприятие получило убыток от продаж, то его общий финансовый результат будет равен сумме убытка от продаж плюс прочие расходы минус прочие доходы.

Обобщая вышеизложенное, можно сказать, что прибыль выступает основным показателем эффективности производства, отражает все стороны хозяйственной деятельности предприятия и является источником расширенного воспроизводства.

Нормативно-правовой базой бухгалтерского учета доходов и расходов служат положения Плана счетов бухгалтерского учета, ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» [7,8].

Для целей налогообложения предприятия исходят из требований гл. 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации. Следует иметь в виду, что классификация расходов, используемая для целей налогового учета, не совпадает с классификацией расходов, используемых для целей бухгалтерского учета [2].

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»: «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [7].

Доходы организации подразделяются на:

- выручку от продаж или доходы от обычных видов деятельности, которые являются основной формой доходов для предприятий. Данный вид доходов характеризует основную деятельность;
- прочие доходы.

Доходами от основных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг. Организация наряду с выпуском продукции и продажей товаров может выполнять работы и оказывать услуги другим организациям. Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть переданы другой организации на основании актов сдачи-приемки работ. Услугой считается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения и употребляются в процессе ее осуществления.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации»: «Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном

выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением)» [7].

Таким образом, доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи (рис. 1.1.).



Рис 1.1. Содержание показателя «Выручка от продажи продукции»

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность есть тогда, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении его получения;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией могут быть определены [2].

Если не выполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Величина прочих поступлений принимается к бухгалтерскому учету следующим образом:

- поступления от продажи имущества, проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) – в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организации убытков – в суммах, присужденных судом или признанных должником;
- полученные безвозмездно активы – по рыночной стоимости. Рыночная стоимость указанных активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к учету цен на данный или аналогичный вид

активов. Данные о ценах должны быть подтверждены документально или получены путем проведения экспертизы;

– кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, – в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации.

Прочие поступления зачисляются на счет прочих доходов и расходов организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок.

Прочие поступления в виде доходов от продажи имущества, арендной платы признаются в учете аналогично выручке от обычных видов деятельности.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): «Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)» [8].

Основные принципы признания расходов изложены в п. 19 ПБУ 10/99:

- «с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов» [8].

Расходы организации также подразделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, а также с выполнением работ и оказанием услуг.

Величина прочих расходов определяется следующим образом:

- расходы, связанные с продажей, выбытием имущества, при сдаче объектов в аренду, предоставлении прав на нематериальные активы, участии в уставных капиталах других организаций, уплате процентов за кредиты и займы, расходы, связанные с услугами кредитных организаций, - в сумме, равной величине оплаты в денежной или иной форме или величине кредиторской задолженности, т. е. так же как расходы по обычным видам деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, возмещения причиненных организацией убытков - в суммах, присужденных судом или признанных организацией;
- дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, - в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации;

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

Общий финансовый результат деятельности предприятия формируется по следующей схеме:

- (±) Прибыль (убыток) от продажи
- (±) Прибыль (убыток) по прочим доходам и расходам
- = Прибыль (убыток) за отчетный период
- (-) Текущий налог на прибыль
- (±) Изменение отложенных налоговых обязательств
- (±) Изменение отложенных налоговых активов
- (±) Прочее

= Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года [23, с. 528].

Необходимо отметить, что изменения, происходящие в последние годы в российском учетном законодательстве целенаправленно сближают отечественные стандарты бухгалтерского (финансового) учета с международными. Таким примером является, например, появление в отчете о финансовых результатах организации показателя «совокупный финансовый результат периода», так как согласно МСФО под результатом деятельности организации понимаются все изменения чистых активов (за исключением увеличения и уменьшения величины уставного капитала), а не только традиционно полученная прибыль.

Вместе с тем формирование и отражение финансового результата в отчетности в соответствии с СБУ, отличается от отчетности, составленной согласно МСФО. Заключаются отличия в следующем:

- ✓ четкое выделение (при подготовке отчетности согласно МСФО) строки «амортизация», что связано с методикой формирования конечного финансового результата;

- ✓ различия в формировании промежуточного финансового результата: в СБУ – это «прибыль от продаж», в МСФО - «операционная прибыль» (рассчитывается как валовая прибыль минус общехозяйственные, административные и коммерческие расходы, налоги (кроме налога на прибыль) и убытки от обесценения). Таким образом, операционная прибыль по МСФО - это «прибыль от продаж» минус налоги (кроме налога на прибыль) и убытки от обесценения;

- ✓ конечный финансовый результат в СБУ — показатель «чистая прибыль», в МСФО это два показателя - «чистая прибыль» и «ЕВITDA».

По мнению Г.Ф. Графовой: «именно включение в состав основных оценочных критериев показателя «ЕВITDA» является базовой новеллой МСФО в сравнении с СБУ. Этот показатель служит для оценки операционных результатов компании и близок к операционному денежному потоку с учетом

амортизации. В настоящее время показатель «ЕВITDA» достаточно популярен у аналитиков-финансистов, т.к. он показывает прибыль компании до различных выплат. Эти выплаты либо отложены во времени (например, налоги), и поэтому они могут быть повторно «прокручены» компанией и за них не надо платить проценты, либо (как с амортизацией) эти деньги вообще не уходят из компании, что также позволяет их использовать в дальнейшем» [19, с. 49-52].

Таким образом, можно говорить о том, что последние изменения в методологии учета и отражения финансовых результатов направлены на совершенствование регулирования бухгалтерского учета в соответствии с современными условиями деятельности субъектов экономики, а также в целях повышения качества финансовой отчетности и её прозрачности, однако проблемы еще остаются.

1.2. Нормативное регулирование учета финансовых результатов

Основным законодательным актом, регулирующим деятельность хозяйствующих субъектов Российской Федерации, является Гражданский кодекс Российской Федерации. В первой его части законодательно закреплены многие вопросы учетной работы. Среди них: наличие самостоятельного баланса как необходимый признак юридического лица; обязательность утверждения годового бухгалтерского отчета; случаи обязательного аудиторского заключения; понятие чистых активов, дочерних зависимых обществ; порядок реорганизации и ликвидации предприятий [2].

Законодательные и нормативные акты, регулирующие ведение бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, по степени значимости группируются по четырем уровням:

- Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ [3];

- Положения по бухгалтерскому учету;
- Методические рекомендации и указания по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, а также разъяснения по отдельным вопросам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, изложенные в письмах Минфина России [4];
- Локальные нормативные акты, в первую очередь, Учетная политика организации, утверждаемая руководителем.

Исходя из вышеизложенного, можно утверждать, что основными документами в области регулирования бухгалтерского учета являются федеральные и отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета и (собственные) стандарты экономического субъекта.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности, они не должны противоречить федеральным стандартам.

Наряду с федеральными стандартами отраслевые стандарты утверждаются нормативно-правовыми актами в установленном порядке с учетом положений Закона о бухгалтерском учете.

Вместе с тем, как отмечает В.Г. Мамин: «в настоящее время федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета не утверждены. До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учета федеральных и отраслевых стандартов, предусмотренных Законом о бухгалтерском учете, применяются правила ведения учета и составления отчетности, утвержденные уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и Банком России до дня его вступления в силу» [28, с. 8-13].

Таким образом, в ожидании появления новых стандартов применяются старые ПБУ, Методические указания и т. п.

Следовательно, при формировании данных о доходах и расходах по основным видам деятельности и прочих доходов и расходов, необходимо руководствоваться требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного Приказом Министерства

Финансов Российской Федерации от 06.05.1999 №32н; Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 06.05.1999 №33н.

Вместе с тем при формировании финансовых результатов деятельности применяют также нормы других ПБУ. В частности, отдельные учетные вопросы, относящиеся к внешнеторговым операциям, регулирует Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 26.11.2006 №154н. Например, согласно п. 19 ПБУ 3/2006 разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, теперь подлежит зачислению не на финансовые результаты организации, а в добавочный капитал. Этот пункт также содержит норму, согласно которой при прекращении (полном или частичном) организацией деятельности за пределами России часть добавочного капитала, соответствующая сумме курсовых разниц, относящихся к прекращаемой деятельности, присоединяется к финансовому результату организации (в качестве прочих доходов или прочих расходов).

Необходимо отметить, что все способы и методы отражения в учете доходов и расходов, курсовых разниц и т.д. должны быть закреплены в учетной политике организации. Она является локальным нормативным документом и относится к нормативным актам четвертого уровня.

Формируя финансовый результат в бухгалтерском учете бухгалтерам приходится сталкиваться с налоговыми аспектами. Сумма налога на прибыль, исчисленная по бухгалтерской прибыли (убытку) может отличаться от суммы налога на прибыль, исчисленной по правилам Налогового кодекса Российской Федерации.

Различия между данными бухгалтерского и налогового отчета возникают в результате:

- различий в порядке признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете;
- ограничений по расходам, включаемым в налоговую базу;
- различий в перечне доходов и расходов, признаваемых в бухгалтерском и налоговом учете.

Таким образом, могут образовываться разницы в результате разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. С этой целью применяется Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утвержденное Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. №114н [9].

Согласно п. 4 ПБУ 18/02 «...под постоянными разницами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходы и расходы как отчетного, так и последующих отчетных периодов» [6].

В этой связи Т.Л. Крутякова обращает внимание на тот факт, что «постоянные разницы могут возникать и в тех случаях, когда какие-либо доходы (расходы) признаются исключительно в целях налогообложения. При этом в бухгалтерском учете эти суммы вообще не отражаются» [23, с. 528].

Необходимо сказать, что такие ситуации встречаются, конечно, крайне редко. Например, п. 8 ст. 250 Налогового кодекса Российской Федерации предусмотрено включение в состав доходов при исчислении налога на прибыль стоимости безвозмездно полученных работ (услуг) [2]. В то же время бухгалтерским законодательством не предусмотрено отражение стоимости таких работ, либо услуг в бухгалтерском учете. Следовательно, у организации, получившей в отчетном периоде работы, либо услуги на безвозмездной основе, появится постоянная разница, равная рыночной стоимости этих работ, либо услуг.

Налоговая прибыль формируется в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации. Указанной главой устанавливаются порядок определения и классификация доходов, учитываемых при определении налоговой базы для расчета налога на прибыль организаций, а также – расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу.

Способы и методы признания доходов и расходов в налоговом учете закрепляются в учетной налоговой политике предприятия.

Налоговое законодательство также корректируется в соответствии с требованиями современной экономической ситуации.

Таким образом, нормативное регулирование учета финансовых результатов осуществляется как в рамках бухгалтерского, так и налогового учета.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО «ЦТО АГРОПРОМТЕХНИКА»

2.1. Характеристика деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника»

Предприятие ООО «ЦТО Агропромтехника», Общество с ограниченной ответственностью «Центр технического обслуживания Агропромтехника», основано 30 июня 2000 года.

Оно расположено по адресу: Белгородская область, г. Алексеевка, пос. Ольминского, ул. Трудовая, 10.

Основные виды деятельности предприятия:

- ремонт тракторов и автомобилей сельхозназначения;
- ремонт сельскохозяйственного оборудования;
- капитальный ремонт тракторных, комбайновых и автомобильных двигателей с обкаткой (холодная, горячая);
- ремонт КПП (стендовая обкатка);
- расточка и полировка коленчатых валов;
- регулировка и капитальный ремонт топливной аппаратуры.

Основными клиентами ООО «ЦТО Агропромтехника» являются: группа компаний Агро-Белогорье ООО «Красногвардейская зерновая компания», ООО «Белдорстрой», ООО «ТУЛЬЧИНКА.RU», ЗАО «Реал Инвест» и др.

Партнерами предприятия являются: ОАО «Воронежкомплект», ОАО «ИтекоАвто», ЗАО «Интехсервис», ЗАО «Ростехкомплект», ОАО «Воронежкомплект», ОАО «Острогожсккомплект» и др.

По состоянию на декабрь 2012 года, за предприятием закреплено 2 га земли хозяйственного назначения, общая площадь производственных зданий составляет 1598 кв. м. Предприятие имеет офисные помещения, мастерские, боксы для ремонта двигателей сельхозмашин и автотранспорта, а также

агрегатов к ним (КПП, редукторов, ТНВД и топливной аппаратуры). Кроме того, имеются складские помещения, цех шлифования коленчатых валов двигателей, электроцех, кузнечный цех, токарная мастерская, инструментальный цех, цех рубки металла, а также своя столовая. Также на территории предприятия располагается автосервис для ремонта легковых автомобилей.

Предприятие создано учредителями, уставный капитал которого составил 84000 рублей и в настоящее время разделен на 6 человек. Общество осуществляет свою деятельность руководствуясь Уставом.

Организационная структура ООО «ЦТО Агропромтехника» представлена на рисунке 2.1.

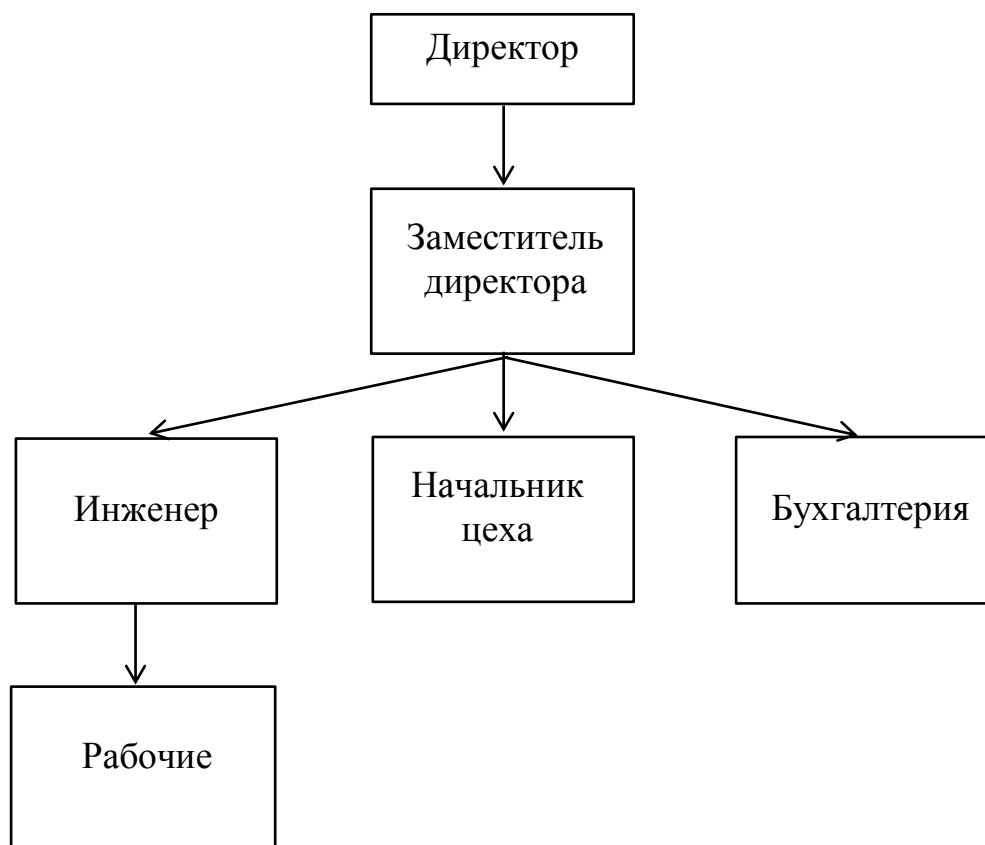


Рис.2.1 Организационная структура ООО «ЦТО Агропромтехника»

Верхний уровень управления ООО «ЦТО Агропромтехника» представлен директором, который в свою очередь отдает распоряжения заместителю, инженеру, начальнику цеха, охране, а также бухгалтерии.

Заместитель директора контролирует особенности и проведение деятельности организации, как в финансовом, так и в хозяйственном плане, а также обеспечивает полезность деятельности отделов и сотрудников компании для достижения оптимального использования как материальных, так и финансовых средств.

В обязанности главного инженера входит:

1. определение технической политики и направления технического развития предприятия;
2. обеспечивать своевременную подготовку технической документации;
3. осуществлять контроль над соблюдением технологической дисциплины, правил и норм по охране труда, технике безопасности, производственной санитарии и пожарной безопасности, требований природоохранных, санитарных органов, а также органов, осуществляющих технический надзор;
4. обеспечивать повышение эффективности производительности труда;
5. руководить разработкой мероприятий по реконструкции и модернизации предприятия;
6. организовать разработку и реализацию планов внедрения новой техники и технологии, проведения организационно-технических мероприятий, научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

На предприятии используется собственный рабочий план счетов, отвечающий требованиям производственно-хозяйственной деятельности ООО и разработанный на основе типового плана счетов, утвержденного приказом Минфина Российской Федерации от 31 декабря 2000 года № 94н (Приложение 1).

Основные экономические показатели деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника» представлены в таблице 2.1. Таблица выполнена по данным годовой бухгалтерской отчетности за 2015 – 2017 гг. (Приложение 2,3,4).

Таблица 2.1.

Основные экономические показатели деятельности ООО «ЦТО
Агропромтехника»

п/ п	Показатели	Период			Отклонение			
		2015 г.	2016 г.	2017 г.	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2016 г. от 2015 г.	2017 г. от 2016 г.	2016 г. к 2015г.	2017 г. к 2016 г.
1	Выручка от продажи, тыс. руб.	7059	8452	8343	+1393	-109	119,7	98,7
2	Среднесписочная численность работников, чел.	14	9	10	-5	+1	64,2	111,1
3	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	43	36,5	30	-6,5	-6,5	84,9	82,1
4	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	310,5	627	468	+316,5	-159	201,9	74,6
5	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, т.р.	192,5	351	593	+158,5	+242	182,3	168,9
6	Себестоимость продукции (работ, услуг), тыс.руб.	6777	8144	8066	+1367	-78	120,1	99
7	Прибыль от продажи продукции, тыс. руб.	282	308	277	+26	-31	109,2	90
8	Чистая прибыль, т.р.	226	308	222	+82	-86	136,3	72
9	Производительность труда, тыс. руб./чел.	504,21	939,1	834,3	+434,9	-104,8	186,3	88,9
12	Фондоёмкость, руб.	0,006	0,004	0,003	-0,002	-0,001	66,7	75
13	Уровень рентабельности, %	3,3	3,8	3,4	+0,5	-0,4	-	-
14	Рентабельность продаж, %	3,2	3,6	3,3	+0,4	-0,3	-	-

Как следует из таблицы, в 2016 году по сравнению с 2015 годом, выручка от продажи увеличилась на 1393 тыс. руб., что является положительным моментом для ООО «ЦТО Агропромтехника» и говорит об увеличении объемов выполненных работ, оказанных услуг. Также увеличились такие показатели, как: прибыль от продажи продукции на 26 тыс. руб., чистая прибыль – на 82

тыс. руб. В 2017 году выручка уменьшилась на 109 тыс. руб. вследствие уменьшения объема выполненных услуг. В свою очередь это повлияло на снижение в 2017 году таких показателей, как: чистая прибыль на 86 тыс. руб. и прибыль от продажи продукции на 31 тыс. руб.

Так, при снижении среднесписочной численности в 2016 году по сравнению с 2015 годом на 5 чел., производительность труда увеличилась на 434,9 тыс. руб./чел., а в 2017 году численность работников увеличилась, а вследствие уменьшилась производительность труда на 104,8 тыс. руб./чел.

Дебиторская задолженность покупателей в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличилась на 316,5 тыс. руб. Следовательно, срок предоставления товарных кредитов покупателям за исследуемый период был увеличен, что, в свою очередь, способствовало отвлечению денежных средств из оборота ООО «ЦТО Агропромтехника». В исследуемом периоде наблюдается также рост кредиторской задолженности, то есть срок расчетов с кредиторами увеличился. Это является отрицательным фактом, и указывает на необходимость усиления расчетно-платежной дисциплины. В 2017 году по сравнению с 2016 годом, напротив, дебиторская задолженность уменьшилась на 159 тыс. руб., что является положительным моментом для ООО «ЦТО Агропромтехника», а кредиторская задолженность также увеличилась на 242 тыс. руб.

Себестоимость продукции в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличилась, вследствие увеличения затрат на предприятии, а в 2017 году незначительно снизилась, вследствие сокращения затрат, что соответствует уменьшению выручки от выполненных работ, оказанных услуг.

Фондоемкость в 2017 году по сравнению с 2016 годом и в 2016 году по сравнению с 2015 годом незначительно снижается, что является положительной тенденцией в развитии ООО «ЦТО Агропромтехника» и говорит об увеличении суммы основных средств.

Обобщающими показателями эффективности деятельности предприятия являются показатели рентабельности. В 2016 году по сравнению с 2015 годом уровень рентабельности принимает положительное значение, а в 2017 году по

сравнению с 2016 годом – отрицательное значение. Увеличение уровня рентабельности является положительной тенденцией для ООО «ЦТО Агропромтехника», а снижение является негативной тенденцией, что связано также с уменьшением прибыли и говорит о нерациональном использовании денежными средствами. Рентабельность продаж изменяется примерно так же, как и уровень рентабельности, в 2016 году коэффициент принимает положительное значение и равен 0,4 тыс. руб., а в 2017 году уровень рентабельности принимает отрицательное положение и равен 0,3, что принимает негативную тенденцию для ООО «ЦТО Агропромтехника» и свидетельствует о получении убытка с каждого рубля проданной продукции.

Не смотря на некоторые негативные тенденции ООО «ЦТО Агропромтехника» сохраняет устойчивое положение на рынке, его деятельность прибыльна и рентабельна.

2.2 Анализ основных показателей деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника»

Финансовая устойчивость коммерческой организации является одной из ключевых характеристик финансового состояния, представляя собой наиболее емкий, концентрированный показатель, отражающий степень безопасности вложения средств в эту организацию.

Проведем анализ ликвидности ООО «ЦТО Агропромтехника», в качестве исходных данных для расчетов использована бухгалтерская отчетность за 2015 - 2017 год.

Из таблицы 2.2 видно, что денежные средства в 2017 году по сравнению с 2016 годом уменьшились на 1 тыс. руб, что связано с погашением кредиторской задолженности. В 2016 году денежные средства, напротив, увеличились на

такую же сумму, что является положительным моментом для ООО «ЦТО Агропромтехника».

Дебиторская задолженность в 2017 году по сравнению с 2016 годом уменьшилась на 460 тыс. руб., что приводит к увеличению реального притока денежных средств. В 2016 году дебиторская задолженность увеличилась на 142 тыс. руб., что является негативным показателем для ООО «ЦТО Агропромтехника», так как рост дебиторской задолженности свидетельствует о дефиците денежных средств компании.

Таблица 2.2.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса ООО «ЦТО Агропромтехника»

Показатели	Годы			Абсолютное(+,-)		Относительное (%)	
	2015	2016	2017	2016 г от 2015 г	2017 г от 2016 г	2016 г к 2015 г	2017 г к 2016 г
Денежные средства	3	4	3	+1	-1	133,3	75
Дебиторская задолженность	556	698	238	+142	-460	125,5	34,1
Оборотные средства	1031	1050	774	+19	-276	101,8	73,8
Краткосрочные обязательства	11	691	495	+680	-196	62,8	71,6
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,3	0,005	0,006	-0,295	+0,001	1,67	120
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	50,8	1	0,5	-49,8	-0,5	1,97	50
Коэффициент текущей ликвидности	93,8	1,5	1,6	-92,3	+0,1	1,6	106,7

Оборотные средства в 2017 году значительно уменьшились по сравнению с 2016 годом на 276 тыс. руб., что говорит о снижении деловой активности ООО «ЦТО Агропромтехника». В 2016 году оборотные средства увеличились на 19 тыс. руб., что способствует ускорению оборачиваемости средств компании.

Краткосрочные обязательства в 2017 году составили 495 тыс. руб., в 2016 году – 691 тыс. руб., а в 2015 году – 11 тыс. руб., следовательно, в 2017 году сумма они снизились на 196 тыс. руб., что связано с уменьшением кредиторской задолженности, в 2016 году краткосрочные обязательства значительно увеличились.

Рассмотрим более подробно коэффициенты ликвидности.

1. *Коэффициент абсолютной ликвидности* показывает, какая доля краткосрочных долговых обязательств будет покрыта за счет денежных средств и их эквивалентов в виде рыночных ценных бумаг и депозитов, т.е. абсолютно ликвидными активами. Оптимальным значением является значение больше 0,25.

$$\text{Ка.л.} = \text{ДС} + \text{КФВ} / \text{ТП},$$

Где ДС – денежные средства;

КФВ – краткосрочные финансовые вложения;

ТП – текущие пассивы.

Коэффициент абсолютной ликвидности 2015 год: $3 / 11 = 0,3$

Коэффициент абсолютной ликвидности 2016 год: $4 / 691 = 0,005$

Коэффициент абсолютной ликвидности 2017 год: $3 / 495 = 0,006$

Коэффициент абсолютной ликвидности в 2017 году по сравнению с 2016 незначительно увеличился. Данный показатель не соответствует нормативному значению, а значение показателя меньше 0,2, говорит об утрате платежеспособности. Компания не способна погасить свои текущие обязательства за счет ликвидных оборотных активов. В 2015 году коэффициент =0,3, что является оптимальным значением и положительным моментом для предприятия.

2. *Коэффициент текущей ликвидности* показывает способность компании погашать текущие (краткосрочные) обязательства за счёт только оборотных активов. Чем больше значение коэффициента, тем лучше платежеспособность предприятия. Этот показатель учитывает, что не все

активы можно продать в срочном порядке. Хорошим считается значение больше 2.

$$\text{Кт.л.} = \text{ТА} / \text{ТП},$$

где ТА – текущие активы (2 раздела бухгалтерского баланса);

ТП – текущие пассивы (5 раздел бухгалтерского баланса).

Коэффициент текущей ликвидности 2015 год: $1031 / 11 = 93,8$

Коэффициент текущей ликвидности 2016 год: $1050 / 691 = 1,5$

Коэффициент текущей ликвидности 2017 год: $774 / 495 = 1,6$

Коэффициент текущей ликвидности в 2017 году по сравнению с 2016 годом увеличился на 0,1, так как темпы роста задолженности выше, чем темпы роста запасов, дебиторской задолженности, краткосрочных финансовых вложений и денежных средств. Коэффициент имеет значение меньше 2, а значит, предприятие не может устойчиво расплачиваться с краткосрочными обязательствами. В 2015 году коэффициент равен 93,8, что свидетельствует о нерациональной структуре активов.

3. *Коэффициент быстрой ликвидности* показывает, насколько возможно будет погасить текущие обязательства, если положение станет критическим. При этом исходят из предположения, что у товарно-материальных запасов нет ликвидационной стоимости. Для правильного расчета коэффициента быстрой ликвидности оценивают качество ценных бумаг и дебиторской задолженности. Нормальное значение коэффициента попадает в диапазон 0,7 - 1.

$$\text{Кб.л.} = \text{ДС} + \text{КФВ} + \text{ДЗ} / \text{ТП},$$

где ДС – денежные средства;

КФВ – краткосрочные финансовые вложения;

ДЗ – дебиторская задолженность краткосрочная;

ТП – текущие пассивы.

Коэффициент быстрой ликвидности 2015 год: $3 + 556 / 11 = 50,8$

Коэффициент быстрой ликвидности 2016 год: $4 + 698 / 691 = 1$

Коэффициент быстрой ликвидности 2017 год: $3 + 238 / 495 = 0,5$

Коэффициент быстрой ликвидности в 2017 году по сравнению с 2016 годом снизился на 0,5. В 2016 году он был равен 1, а в 2017 – 0,5. Из этого следует, что в 2017 году коэффициент не удовлетворяет нормативному значению. При значении коэффициента менее 1 ликвидные активы не покрывают краткосрочные обязательства, а значит, существует риск потери платежеспособности, что является негативным сигналом для инвесторов. В 2016, напротив, коэффициент быстрой ликвидности принимает оптимальное значение, следовательно, он представляет интерес для банков. В 2015 году коэффициент чрезвычайно высок из-за неоправданного роста дебиторской задолженности.

Немаловажной частью также является анализ платежеспособности организации.

Таблица 2.3.

Анализ платежеспособности ООО «ЦТО Агропромтехника»

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+,-)	
				2016 г от 2015 г	2017 г от 2016 г
1	2	3	4	5	6
Платёжные средства:					
-Денежные средства	3	4	3	+1	-1
-Дебиторская задолженность	556	698	238	+142	-460
Итого платёжных средств	559	702	241	+143	-461
Итого срочных платежей	11	691	495	+680	-196
Коэффициент платежеспособности	1,4	1,6	1,6	0,2	0

Коэффициент платежеспособности рассчитывается по формуле: активы предприятия / (краткосрочная задолженность + долгосрочная задолженность).

Коэффициент платежеспособности 2015 год: $1071 / (11 + 750) = 1,4$

Коэффициент платежеспособности 2016 год: $1083 / 691 = 1,6$

Коэффициент платежеспособности 2017 год: $801 / 495 = 1,6$

Нормальным значением считается показатель больше 1. В ООО «ЦТО Агропромтехника» коэффициент платежеспособности в 2017 году = 1,6; в 2016

году = 1,6; в 2015 году = 1,4, следовательно, предприятие является платежеспособным.

Из таблицы 2.3 можно сделать вывод, что платежные средства в 2016 году увеличились на 142 тыс. руб., а в 2017 году по сравнению с 2016 годом имеют тенденцию к снижению, что является негативным моментом для ООО «ЦТО Агропромтехника».

Срочные платежи в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличились на 680 тыс. руб., а в 2017 году уменьшились на 196 тыс. руб.

Из данных таблицы 2.2 можно сделать вывод, что ООО «ЦТО Агропромтехника» является платежеспособным, так как в период с 2015 по 2017 гг. коэффициент платежеспособности больше 1.

Далее для оценки финансового состояния ООО «ЦТО Агропромтехника» проведем анализ финансовой устойчивости.

Из таблицы 2.4 «Показатели, характеризующие финансовую устойчивость ООО «ЦТО Агропромтехника» видно, что собственный капитал в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличился на 82 тыс. руб., что является положительным фактором для организации и о росте финансовой устойчивости. В 2017 году, напротив, собственный капитал уменьшился на 86 тыс. руб., из-за возрастания убытков.

Заемный капитал и долгосрочные обязательства ООО «ЦТО Агропромтехника» в 2015 году были равны 850 тыс. руб., а в 2016 и 2017 гг. данные показатели отсутствуют.

Краткосрочные обязательства в 2016 году по сравнению с 2015 годом увеличились на 680 тыс. руб., что положительно сказалось на финансовом положении ООО «ЦТО Агропромтехника», так как увеличение объема личных источников капитала свидетельствует о реинвестировании привлеченных средств. В 2017 году по сравнению с 2016 годом, напротив, краткосрочные обязательства уменьшились на 196 тыс. руб., а вместе с тем уменьшаются и финансовые риски, которые связаны с осуществлением инвестирования в нестабильную деятельность.

Таблица 2.4.

Показатели, характеризующие финансовую устойчивость ООО «ЦТО
Агропромтехника»

Показатели	2015 г.	2016 г.	2017 г.	Отклонение (+,-)	
				2016 г от 2015 г	2017 г от 2016 г
1	2	3	4	5	6
Собственный капитал	310	392	306	+82	-86
Заёмный капитал	750	-	-	-	-
Долгосрочные обязательства	750	-	-	-	-
Краткосрочные обязательства	11	691	495	+680	-196
Баланс	1071	1083	801	+12	-282
Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости)	0,29	0,36	0,38	+0,07	+0,02
Коэффициент концентрации заёмного капитала	0,71	0,64	0,61	-0,07	-0,03
Коэффициент финансовой зависимости	3,5	2,8	2,5	-0,7	-0,3
Коэффициент текущей задолженности	0,01	0,6	0,6	+0,59	0
Коэффициент устойчивого финансирования	0,99	0,36	0,38	-0,63	+0,02
Коэффициент финансового левериджа (риска)	2,5	1,8	1,6	-0,7	-0,2

Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости) - показывает долю активов организации, которая покрывается за счет собственного капитала.

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$K_{к.с.к.} = \text{Собственный капитал и резервы} / \text{Суммарные активы}$

Оптимальное значение для данного коэффициента является значение больше 0,5, чем выше значение коэффициента, тем лучше финансовое состояние предприятия.

Коэффициент концентрации собственного капитала 2015 год: $310 / 1071 = 0,29$

Коэффициент концентрации собственного капитала 2016 год: $392 / 1081 = 0,36$

Коэффициент концентрации собственного капитала 2017 год: $306 / 801 = 0,38$

Из данных расчетов следует, что у организации ООО «ЦТО Агропромтехника» маленькая вероятность погасить долги за счет собственных средств, так как коэффициент меньше нормативного значения, то есть $<0,5$.

Коэффициент концентрации заёмного капитала - показывает, сколько заемного капитала приходится на единицу финансовых ресурсов. Оптимальное значение данного показателя в пределах $0,1-0,5$. Чем ниже данный показатель, тем устойчивее финансовое положение предприятия.

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$K_{к.з.к.} = \text{Размер заемного капитала} / \text{Валюта баланса}$

Коэффициент концентрации заёмного капитала 2015 год: $(750 + 11) / 1071 = 0,71$

Коэффициент концентрации заёмного капитала 2016 год: $691 / 1083 = 0,64$

Коэффициент концентрации заёмного капитала 2017 год: $495 / 801 = 0,61$

Данный коэффициент превышает оптимальное значение, что является негативным показателем для ООО «ЦТО Агропромтехника», следовательно, у предприятия неустойчивое финансовое положение.

Коэффициент финансовой зависимости - показывает на сколько организация зависит от внешних источников финансирования, а также сколько заемных средств привлекла организация на 1 руб. собственного капитала. Положительным моментом для организации считается тенденция к снижению данного коэффициента.

Коэффициент финансовой зависимости рассчитывается по формуле:

$K_{ф.з.} = \text{Валюта баланса} / \text{Собственный капитал}$

Коэффициент финансовой зависимости 2015 год: $1071 / 310 = 3,5$

Коэффициент финансовой зависимости 2016 год: $1083 / 392 = 2,8$

Коэффициент финансовой зависимости 2017 год: $801 / 306 = 2,5$

Так как, коэффициент превышает нормативное значение (не более 0,8) можно сделать вывод о том, что ООО «ЦТО Агропромтехника» зависима от внешних денежных средств. Но, следует заметить, что значение коэффициента финансовой зависимости имеет тенденцию к снижению.

Коэффициент текущей задолженности - отражает долю активов, сформированных в результате привлечения долгового финансирования. Нормативное значение – 0,1 – 0,2.

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$K_{т.з.} = \text{Краткосрочные обязательства} / \text{Валюта баланса}$

Коэффициент текущей задолженности 2015 год: $11 / 1071 = 0,01$

Коэффициент текущей задолженности 2016 год: $691 / 1083 = 0,6$

Коэффициент текущей задолженности 2017 год: $495 / 801 = 0,6$

Из расчетов следует, что коэффициент не соответствует нормативному значению. Так, коэффициент текущей задолженности в 2015 году = 0,01, а в 2016 и в 2017 гг. = 0,6. Показатель, приближенный к единице свидетельствует о большой зависимости производства от его кредиторов, что и характерно для ООО «ЦТО Агропромтехника».

Коэффициент устойчивого финансирования – показывает какая часть актива финансируется за счет устойчивых источников. Рекомендуемое значение данного коэффициента больше 1.

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$K_{у.ф.} = (\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные кредиты и займы}) / \text{Валюта баланса}$

Коэффициент устойчивого финансирования 2015 год: $(310 + 750) / 1071 = 0,99$

Коэффициент устойчивого финансирования 2016 год: $392 / 1083 = 0,36$

Коэффициент устойчивого финансирования 2017 год: $306 / 801 = 0,38$

Из расчетов видно, что коэффициент устойчивого финансирования меньше единицы: в 2015 году = 0,99, в 2016 году = 0,36, а в 2017 году = 0,38, что говорит об опасности неплатежеспособности ООО «ЦТО Агропромтехника», а также может привести в затруднение получения кредита.

Коэффициент финансового левериджа (риска) относится к группе важнейших показателей финансового состояния предприятия. Он характеризует эффективность использования компанией собственного капитала. Нормативное значение – 1.

Коэффициент рассчитывается по формуле:

$K_{ф.р.} = \text{Заемный капитал} / \text{Собственный капитал}$

Коэффициент финансового левериджа (риска) 2015 год: $(750 + 11) / 310 = 2,5$

Коэффициент финансового левериджа (риска) 2016 год: $691 / 392 = 1,8$

Коэффициент финансового левериджа (риска) 2017 год: $495 / 306 = 1,6$

Чем выше данный показатель, тем больше предпринимательский риск организации, что и характерно для ООО «ЦТО Агропромтехника».

Из расчетов видно, что ни один из коэффициентов не отвечает нормативному значению, что означает крайне неустойчивое финансовое положение ООО «ЦТО Агропромтехника».

Далее, проведем анализ вероятности банкротства. Для анализа были использованы:

- модель Э. Альтмана (для компаний, не размещающих своих акций на фондовом рынке);
- модель Таффлера.

В 1968 году Э. Альтманом была разработана пятифакторная модель оценки несостоятельности АО, но в 1983 г. им была предложена модель для компаний, не размещающих своих акций на фондовом рынке, которая выглядит следующим образом:

$$Z = 0,717 x_1 + 0,847 x_2 + 3,107 x_3 + 0,42 x_4 + 0,998 x_5$$

$x_1 = \text{оборотный капитал} / \text{активы};$

x_2 = чистая прибыль / активы;

x_3 = прибыль до налогообложения / активы;

x_4 = собственный капитал / обязательства (валюта баланса);

x_5 = выручка / активы.

Если $Z > 2,9$ – это зеленая зона, т.е. нестабильная ситуация, вероятность наступления банкротства организации невелика, но и не исключена. Если $1,23 < Z < 2,9$ – низкая вероятность банкротства организации (серая зона), $Z < 1,23$ – красная зона, т.е. ситуация критична, организация с высокой долей вероятности банкрот.

Результаты пятифакторной модель оценки несостоятельности Э. Альтмана отражены в таблице 2.5.

Таблица 2.5.

Анализ банкротства по пятифакторной модели оценки несостоятельности Э.

Альтмана

Анализируемый период	Расчеты	Итого
1	2	3
2015 год	$0,717 \times 0,96 + 0,847 \times 0,21 + 3,107 \times 0,26 + 0,42 \times 0,29 + 0,998 \times 6,6$	8,4
2016 год	$0,717 \times 0,97 + 0,847 \times 0,28 + 3,107 \times 0,28 + 0,42 \times 0,36 + 0,998 \times 7,8$	9,7
2017 год	$0,717 \times 0,97 + 0,847 \times 0,32 + 3,107 \times 0,32 + 0,42 \times 0,42 + 0,998 \times 9,8$	12

$Z_{2015 \text{ год}} = 0,717 \times 0,96 + 0,847 \times 0,21 + 3,107 \times 0,26 + 0,42 \times 0,29 + 0,998 \times 6,6 = 8,4$ $Z > 2,9$, что означает: вероятность наступления банкротства предприятия невелика, но и не исключена.

$Z_{2016 \text{ год}} = 0,717 \times 0,97 + 0,847 \times 0,28 + 3,107 \times 0,28 + 0,42 \times 0,36 + 0,998 \times 7,8 = 9,7$ – $Z > 2,9$, что означает: вероятность наступления банкротства предприятия невелика, но и не исключена.

$Z_{2017 \text{ год}} = 0,717 \times 0,97 + 0,847 \times 0,32 + 3,107 \times 0,32 + 0,42 \times 0,42 + 0,998 \times 9,8 = 12$ – $Z > 2,9$, что также показывает зеленую зону.

Далее рассмотрим модель Таффлера, которую называют тестом Таффлера или моделью банкротства Таффлера, впервые опубликована в 1977 году британским ученым Ричардом Таффлером.

$$T (Z\text{-score}) = 0,53 x_1 + 0,13 x_2 + 0,18 x_3 + 0,16 x_4$$

где x_1 = Прибыль от продаж / Краткосрочные обязательства;

x_2 = Оборотные активы / (Краткосрочные обязательства + Долгосрочные обязательства);

x_3 = Долгосрочные обязательства / Общая сумма активов;

x_4 = Общая сумма активов / Выручка от продаж.

Если показатель $Z\text{-score}$ принимает значение больше 0,3, то предприятие имеет небольшой риск банкротства в течение года, если значение меньше 0,2, то у предприятия присутствует большой риск банкротства.

Таблица 2.6.

Анализ банкротства по модели Таффлера

Анализируемый период	Расчеты	Итого
1	2	3
2015 год	$0,53 \times 25,6 + 0,13 \times 1,4 + 0,18 \times 0,7 + 0,16 \times 0,15$	13,9
2016 год	$0,53 \times 0,4 + 0,13 \times 1,5 + 0,18 \times 0 + 0,16 \times 0,12$	0,42
2017 год	$0,53 \times 0,6 + 0,13 \times 1,7 + 0,18 \times 0 + 0,16 \times 0,10$	0,56

Рассчитаем данную модель относительно организации ООО «ЦТО Агропромтехника».

$$T (Z\text{-score}) 2015 \text{ г.} = 0,53 \times 25,6 + 0,13 \times 1,4 + 0,18 \times 0,7 + 0,16 \times 0,15 = 13,9$$

$$T (Z\text{-score}) 2016 \text{ г.} = 0,53 \times 0,4 + 0,13 \times 1,5 + 0,18 \times 0 + 0,16 \times 0,12 = 0,42$$

$$T (Z\text{-score}) 2017 \text{ г.} = 0,53 \times 0,6 + 0,13 \times 1,7 + 0,18 \times 0 + 0,16 \times 0,10 = 0,56$$

Следует сделать вывод, что у ООО «ЦТО Агропромтехника» есть небольшой риск банкротства в течение года, т.к. значение показателя $> 0,3$.

Следовательно, как по модели Э. Альтмана, так и по модели Таффлера вероятность банкротства ООО «ЦТО Агропромтехника» невелика.

2.3. Организация ведения бухгалтерского учета

Для учета хозяйственных операций на предприятии ООО «ЦТО Агропромтехника» существует система бухгалтерского учета, который осуществляется в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011г. №402-ФЗ и другими нормативными и законодательными актами в области бухгалтерского и налогового учета.

Порядок и способ ведения бухгалтерского учета закреплены в учетной политике организации, которая в соответствии с ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» разрабатывается главным бухгалтером и утверждается директором предприятия (Приложение 5). Учетная политика организации ООО «ЦТО Агропромтехника» разработана в соответствии с:

- ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. №-402 ФЗ;
- Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 №-34н (ред. от 29.03.2017) "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации";
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- Планом счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению.

Главный бухгалтер несет ответственность за: правильную организацию бухгалтерского учета, экономное расходование средств и действенность контроля за обеспечением сохранности собственности; сохранность бухгалтерских документов; достоверность и своевременность бухгалтерского учета и отчетности.

Также главный бухгалтер формирует учетную политику, обеспечивает рациональную организацию бухгалтерского учета и отчетности, оказывает помощь работникам по вопросам бухгалтерского учета, осуществляет операции по приему и выдаче наличных денежных средств на основании первичных документов, ведет кассовую книгу.

Заместитель главного бухгалтера занимается составлением отчетности по налогам (НДС, транспортный налог, земельный налог, налог на имущество, налог на прибыль), ведет учет расчетов с подотчетными лицами, осуществляет прием и контроль первичной документации, отражает на счетах бухгалтерского учета операции по учету заработной платы, осуществляет контроль за правильным формированием данных на счетах 62.1. «Расчеты с покупателями и заказчиками», 62.2. «Расчеты по авансам полученным», выписывает счета-фактуры покупателям, ведет книгу продаж, отвечает за учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, составляет акты сверок на 1 число каждого месяца, ведет книгу покупок, журнал учета выданных доверенностей, проверяет правильность списания расходов, формирует себестоимость. Расчеты с поставщиками ведутся на счете 60. Важным моментом в работе предприятия является контроль за правильным оформлением накладных и счетов-фактур, соответствие фактического поступления товара данным, указанным в накладных. Помимо всего бухгалтер сверяет данные учета с данными поставщиков с помощью актов сверки.

Бухгалтерский учет ведется с использованием специализированной бухгалтерской компьютерной программы «1С:Бухгалтерия 8», редакция 3.0.

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Они составляются на бумажном носителе или в виде электронных документов, подписанных электронной подписью. По окончании отчетного периода (месяца, квартала, года) документы переплетаются в папки и хранятся в архиве организации. Отчетным годом для предприятия устанавливается период с 1 января по 31 декабря включительно.

ООО «ЦТО Агропромтехника» в обязательном порядке предоставляет годовую бухгалтерскую отчетность государственной налоговой инспекции не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности на предприятии проводится инвентаризация, в ходе которой устанавливается наличие, состав и оценка документов. В ООО «ЦО

Агропромтехника» инвентаризация активов и обязательств проводится по распоряжению руководителя организации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, а также в иных случаях, предусмотренных приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».

ГЛАВА 3. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ООО «ЦТО АГРОПРОМТЕХНИКА»

3.1. Учет доходов и расходов от обычных видов деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника»

Конечный финансовый результат деятельности предприятия формируется в виде прибыли или убытка, определяемого как разница между полученными доходами и произведенными расходами организации.

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности и формирование финансового результата по этим видам деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника» осуществляется на счете 90 «Продажи» (Приложение 6).

По дебету счета 90 отражается фактическая себестоимость проданной продукции, товаров, работ, услуг; по кредиту счета 90 отражается сумма выручки от продажи продукции, товаров, работ, услуг.

Для целей формирования предприятием финансового результата от обычных видов деятельности, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг формируется на базе расходов по обычным видам деятельности.

При этом в ООО «ЦТО Агропромтехника» управленческие расходы признаются в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Основным источником доходов для ООО «ЦТО Агропромтехника» является выручка от оказания услуг, в частности, это ремонт тракторов и автомобилей сельхозназначения. Все операции по оказанию услуг оформляются первичными документами.

В первую очередь в ООО «ЦТО Агропромтехника» заключается договор между предприятием и заказчиком на оказание услуг в двух экземплярах,

который действует в течение одного года, имеющих одинаковую юридическую силу, по одному экземпляру для каждой из сторон. Договор содержит:

- предмет договора;
- сроки выполнения работ;
- цена работы;
- порядок оплаты работы;
- ответственность сторон;
- рассмотрение споров;
- срок действия договора;
- юридические адреса, а также банковские реквизиты.

Например, 25 января 2017 г. предприятие ООО «ЦТО Агропромтехника», в лице директора Попова М.С., действующего на основании устава, и ООО «Северное Сияние» в лице Директора орловского филиала АО «АгроГард» Заярного Андрея Александровича, действующего на основании Устава ООО «Северное Сияние», договора об указании полномочий единоличного исполнительного органа от 14 апреля 2009 года и доверенности б\н от 12 января 2016 года с другой стороны, заключили настоящий Договор, в котором указаны все вышеперечисленные пункты (Приложение 7).

После заключения договора, бухгалтер составляет дефектную ведомость, на которую списываются запасные части на каждый агрегат.

Например, дефектная ведомость агрегата КПП Т-150К №536 от 10.02.2017 г., в которой указан перечень купленных запасных частей для ремонта коробки переменных передач на сумму 114 150 руб., в т. ч. НДС (Приложение 8).

Следующим первичным документом является акт выполненных работ, оказанных услуг, согласно которому отображаются выполненные работы, а также их стоимость.

Например, 14 марта 2017 года был составлен акт №43 о выполненных работах (ремонт КПП Т-150К) с ООО «Северное сияние» на общую сумму 140 660 руб., в т. ч. НДС. (Приложение 9).

Далее, в двух экземплярах, составляется счет – фактура, которая удостоверяет оказание услуг и их стоимость. Первый экземпляр передается покупателю, а второй остается у предприятия ООО «ЦТО Агропромтехника».

Например, счет-фактура №44 от 14 марта 2017 г., которая подтверждает оказанные услуги ООО «Северное Сияние», а точнее ремонт КПП Т-150К на общую сумму 140 660 руб., в т. ч. НДС (Приложение 10).

Рассмотрим еще один пример на основании договора с ООО «Северное Сияние» от 25 января 2017 года (Приложение 7).

После заключения договора бухгалтер составляет дефектную ведомость на агрегат ЯМЗ – 236 №70235299 от 02.02.2017 г. с перечнем купленных запасных частей для ремонта двигателя (Приложение 11).

Далее оформляется акт выполненных работ №33 от 06 марта 2017 г. с наименованием оказанной услуги (ремонт двигателя ЯМЗ – 236) на общую сумму 152 395 руб., в т. ч. НДС (Приложение 12).

В завершении составляется счет – фактура №33 от 06 марта 2017 г. с подтверждением выполненной работы на общую сумму 152 395 руб., в т. ч. НДС (Приложение 13).

В бухгалтерском учете ООО «ЦТО Агропромтехника» операции по выполнению работ и оказанию услуг отражаются проводками (Приложение 14):

Отражена выручка от реализации работ/услуг 14.03.2017 г.:

Дт 62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кт 90.01.1. «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения» 224 390 руб. 52 коп.

Учтена в составе расходов себестоимость реализованных работ/услуг 14.03.2017 г.:

Дт 90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения»

Кт 20.01 «Основное производство» 109 597 руб. 52 коп.

Начислен НДС 14.03.2017 г.:

Дт 90.03 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 68.02 «Налог на добавленную стоимость» 88 140 руб. 91 коп.

Таким образом, сумма выручки от выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями» заказчиками».

К счету 90 «Продажи» на предприятии открыты следующие субсчета (Приложение 1):

90.1 «Выручка»;

90.01.1 «Выручка по деятельности с основной системой налогообложения»;

90.01.2 «Выручка по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.02.1 «Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения»;

90.02.2 «Себестоимость продаж по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения»;

90.03 «Налог на добавленную стоимость»;

90.04 «Акцизы»;

90.05 «Экспортные пошлины»;

90.07 «Расходы на продажу»;

90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения»;

90.07.2 «Расходы на продажу по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения»;

90.08 «Управленческие расходы»;

90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения»;

90.08.2 «Управленческие расходы по отдельным видам деятельности с особым порядком налогообложения»;

90.09 «Прибыль / убыток от продаж».

В ООО «ЦТО Агропромтехника» используются не все субсчета счета 90, например:

90.04 «Акцизы»;

90.05 «Экспортные пошлины»;

90.08 «Управленческие расходы»;

90.08.1 «Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения».

Начальное сальдо			
Дт счета 90 с кредита счетов	Содержание хозяйственной операции и сумма (руб.)		Кт счета 90 в дебет счетов
20	Отражена фактическая себестоимость работ, услуг 7280742,7	Отражена выручка по основным видам деятельности 9845400	62
41	Списана себестоимость товаров 785593,22	Закрытие счета 90 19413576,56	90
68	Начислен НДС от стоимости реализованного объекта 1501840,64		
90	Закрытие счета 90 19413576,56		
99	Отражен финансовый результат от оказания услуг за 2017 года (прибыль) 277223,44		
Обороты за период	29258976,56	29258976,56	Обороты за период
Сальдо на конец периода			

Рис. 3.1. Схема счета 90 «Продажи»

На основании анализа счета 90 «Продажи» (Приложение 15) за 2017 г. можно составить схему счета и рассмотреть типовую корреспонденцию,

характерную для ООО «ЦТО Агропромтехника» (рис. 3.1). Таким образом, счет 90 «Продажи» сальдо на конец года не имеет.

На основании анализа счета 99 «Прибыли и убытки» за 2017 г. можно составить схему счета и рассмотреть типовую корреспонденцию, характерную для ООО «ЦТО Агропромтехника» (рис. 3.2). Таким образом, счет 99 «Прибыли и убытки» сальдо на конец года не имеет.

Начальное сальдо			
Дт счета 99 с кредита счетов	Содержание хозяйственной операции и сумма (руб.)		Кт счета 99 в дебет счетов
84	Выявлена чистая прибыль организации по итогам отчетного года 277223,44	Списан финансовый результат (прибыль) от основных видов деятельности 277223,44	90
Обороты за период	277223,44	277223,44	Обороты за период
Сальдо на конец периода			

Рис. 3.2. Схема счета 99 «Прибыли и убытки»

В течение отчетного года записи по субсчетам 90.1, 90.2, 90.3, 90.7, 90.8 ведутся нарастающим итогом. По окончании каждого месяца без закрытия субсчетов производится сопоставление выручки, учтенной по кредиту субсчета 90.1, с совокупной суммой затрат и уплачиваемых налогов, учтенных по дебету субсчетов 90.2, 90.3, 90.4, 90.5, 90.7, 90.8. Результат сопоставления ежемесячно списывается записью на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дт 90.9 Кт 99 - прибыль; Дт 99 Кт 90.9 - убыток.

Финансовые результаты деятельности предприятия по основному виду деятельности списываются по окончании отчетного месяца на счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету указанного счета учитывается убыток, условный расход по налогу на прибыль, постоянное налоговое обязательство, сумма причитающихся санкций государственных органов. По кредиту счета 99 учитывается полученная предприятием прибыль, условный доход по налогу на

прибыль, постоянный налоговый актив. Для ведения аналитического учета по данному счету ООО «ЦТО Агропромтехника» после закрытия отчетного месяца и расчета налога на прибыль, ПНО и ПНА, формирует учетный регистр «Анализ счета: 99» (Приложение 16,17).

3.2. Учет формирования конечного финансового результата и раскрытие информации о доходах и расходах в бухгалтерской финансовой отчетности ООО «ЦТО Агропромтехника»

Формирование итогов годового финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего календарного года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде его «свернутого» остатка, отражающего прибыль – по кредиту счета, либо убыток – по дебету счета.

По окончании отчетного года, после того, как в учете будет отражена последняя хозяйственная операция, счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Эта итоговая операция называется реформацией бухгалтерского баланса, реформация состоит из двух этапов:

1. закрываются счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности предприятия: 90 «Продажи»;
2. включают финансовый результат, полученный за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

По состоянию на 1 января следующего года сальдо по счету 99 должно быть равно нулю.

Алгоритм реформации бухгалтерского баланса следующий.

По окончании отчетного года счет 90 обнуляется путем переноса сумм, собранных на субсчетах 90.1, 90.2, 90.3, 90.4; 90.5, 90.7, 90.8 на субсчет 90.9.

Формирование финансового результата от продаж производится по следующей схеме (Приложение 14):

Списана сумма годовой выручки:

Дт 90.01.1 «Выручка»

Кт 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» 9 845 400 руб.

Списана сумма годовой себестоимости продаж:

Дт 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кт 90.02.1 «Себестоимость продаж» 2 203 руб.

Списана сумма годового НДС:

Дт 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кт 90.3 «Налог на добавленную стоимость» 1 501 840 руб. 64 коп.

Отражена прибыль от продажи продукции за 2017 год:

Дт 90.9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кт 99 «Прибыли и убытки» т 277 223 руб. 44 коп.

31 декабря отчетного года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Списана чистая прибыль по результатам деятельности за 2017 год (Приложение 18):

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» 277 223 руб.
44 коп.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» ООО «ЦТО Агропромтехника» не применяет.

Регистрами синтетического и аналитического учета формирования конечного финансового результата ООО «ЦТО Агропромтехника» являются: оборотно – сальдовая ведомость (Приложение 6, 17, 18), карточка счета (Приложение 14, 19, 20), анализ счета (Приложение 15, 16).

Оборотно – сальдовая ведомость показывает остатки на начало и на конец периода и обороты по дебету и кредиту для каждого счета.

Карточка счета представляет собой стандартный отчет с предельной степенью детализации – до элементарной учетной записи, то есть до проводки.

Анализ счета – отчет, в котором показаны дебетовые и кредитовые обороты по счету в корреспонденции с другими счетами.

Информация о финансовом результате находит отражение в Отчете о финансовых результатах, составляемом ежеквартально и по итогам работы за год.

В строке «Выручка» указывают сумму дохода от продажи товаров, а также выручку, связанную с выполнением работ и оказанием услуг. Данные доходы отражаются по кредиту счета 90 «Продажи» в момент, когда услуги или работы фактически выполнены. Выручку от реализации необходимо уменьшить на сумму НДС, акцизов, экспортных пошлин. В отчете о финансовых результатах за 2017 год сумма выручки составила 8 343 тыс. руб.

В строке «Себестоимость» отражается стоимость продукции, выручка от реализации которой показана выше указанной строки. В бухгалтерском учете эти расходы списывают в дебет субсчета «Себестоимость продаж» счета 90. В отчете о финансовых результатах за 2017 год сумма себестоимости составила 8 066 тыс руб.

Строка «Валовая прибыль» рассчитывается как разница строки «Выручка» и строки «Себестоимость». Если в результате получилась отрицательная величина, она должна показываться в круглых скобках. В отчете о финансовых результатах за 2017 год сумма валовой прибыли составила 277 тыс. руб.

В строке «Прибыль (убыток) от продаж» показывается финансовый результат по обычным видам деятельности коммерческой организации. Данные этой строки формируются путем вычитания из строки «Валовая прибыль» значения строк «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы». Данные строки «Валовая прибыль» совпадают с оборотом по субсчету «Прибыль/убыток от продаж» счета 90 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». В отчете о финансовых результатах за 2017 год сумма прибыли/убытка от продаж составила 277 тыс. руб.

В строке «Текущий налог на прибыль» указывается сальдо субсчета «Расчеты по налогу на прибыль» счета 68. Текущий налог на прибыль представляет собой налог на прибыль по налоговой декларации. При этом в бухгалтерском учете проводка на сумму текущего налога на прибыль не оформляется. Данный показатель определяется путем корректировки условного расхода (дохода) по налогу на прибыль на суммы постоянных и отложенных налоговых активов и обязательств. В бухгалтерском учете текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) представляет собой обязательство перед бюджетом за каждый отчетный период, рассчитанное на счете 68. В отчете о финансовых результатах за 2017 год сумма текущего налога на прибыль составила 55 тыс. руб. (Приложение 4).

В соответствии с поправками, которые Минфин России внес в п. 14, 15, 19, 24; 25 ПБУ 18/02 в отчете о финансовых результатах отражаются не отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, а их изменения по строкам: «Изменение отложенных налоговых обязательств», «Изменение отложенных налоговых активов».

Итоговая строка «Чистая прибыль (убыток)» определяется следующим образом:

Прибыль (убыток) до налогообложения – Текущий налог на прибыль ± Изменение отложенных налоговых обязательств ± Изменение отложенных налоговых активов ± Прочее.

В соответствии с приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.10 № 66н в разделе «Справочно» отчета о прибылях и убытках ООО «ЦТО Агропромтехника» теперь раскрываются такие показатели, как «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Совокупный финансовый результат периода».

Результат от переоценки внеоборотных активов заполняется на основании данных счета 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Прирост стоимости по переоценке».

Совокупный финансовый результат определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода», «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода».

В бухгалтерском балансе и отчете об изменениях капитала отражается нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) нарастающим итогом.

3.3 Разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов

Из проведенного анализа в выпускной квалификационной работе следует, что в настоящее время ООО «ЦТО Агропромтехника» находится на стадии неустойчивого финансового положения, а также на стадии банкротства.

ООО «ЦТО Агропромтехника» необходимо предпринять комплекс мероприятий, направленных на улучшение показателей финансовой устойчивости и деловой активности, среди которых могут быть такие, как:

- рост объемов выполненных работ, оказанных услуг;
- уменьшение затрат;
- увеличение прибыли;
- снижение дебиторской задолженности;
- снижение себестоимости продаж;

Для увеличения объемов выполненных работ, оказанных услуг необходимо в момент нормализации финансового состояния ООО «ЦТО Агропромтехника» улучшить станки и оборудования, что в дальнейшем сократит время на выполнение работы, улучшит качество работы и принесет прибыль.

Для привлечения заказчиков возможно введение скидок, имеющих временный характер. Используя данную систему скидок можно спрогнозировать увеличение, как спроса и объема выполненных работ.

Также для увеличения объемов оказанных услуг можно совершенствовать рекламную деятельность ООО «ЦТО Агропромтехника», а в частности:

- распространение рекламных листовок;
- продвижение в интернете;
- реклама на радио;
- размещение объявлений в газетах.

В целом, проведение всего комплекса мероприятий позволит решить основные задачи: повышение конкурентоспособности ООО «ЦТО Агропромтехника» и привлечение внимания целевых аудиторий, следовательно, увеличение клиентов, увеличение заказов, выручки, прибыли, дохода, и в итоге повышения уровня финансовой результативности деятельности организации.

Для снижения затрат необходимо провести инвентаризацию затрат, вследствие которой выявить ненужные запасы, которые отягощают баланс ООО «ЦТО Агропромтехника», также можно разработать меры по снижению энергоемкости производства и снижения материалоемкости. Это позволит руководству предприятия выбрать наиболее реальный и эффективный вариант для решения финансовых проблем.

Следует также обратить внимание на снижение дебиторской задолженности. Для этого необходимо подбирать надежных платежеспособных заказчиков, а также ввести предоплату на оказание услуг.

Следует обратить внимание на то, что ООО «ЦТО Агропромтехника» необходимо сфокусировать внимание на обеспечении ликвидности и платежеспособности предприятия, что возможно на основе оперативного отслеживания рыночной ситуации, а также финансового положения покупателей.

Необходимо также отметить важность снижения себестоимости продаж. Сырье и материалы входят в себестоимость продаж ООО «ЦТО Агропромтехника», поэтому правильный выбор поставщиков запасных частей влияет на себестоимость продукции.

Важно обеспечить поступление материалов от таких поставщиков, которые находятся на небольшом расстоянии от предприятия, а также перевозить грузы наиболее дешевым видом транспорта. Необходимо стремиться использовать более дешевые материалы, не снижая в то же время качества продукции.

Следующим мероприятием по совершенствованию деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника» является повышение квалификации работников. Квалифицированные и грамотные работники - одна из составляющих успешной коммерческой деятельности. Проводя регулярное обучение персонала, можно достичь существенного повышения рентабельности организации.

Прежде чем приступать к организации обучения в компании необходимо выяснить, чему следует обучить работников. Самый простой способ определить, существует ли необходимость в обучении персонала - провести анкетирование с целью выяснения потребностей в обучении. Результаты такого анкетирования покажут, нужно ли обучение, и если да, то какое.

Для наглядности источники резервов увеличения прибыли отражены на рисунке 3.3.



Рис 3.3. Основные направления поиска резервов увеличения прибыли ООО «ЦТО Агропромтехника»

Предлагаем уделить внимание мотивационному механизму сотрудников компании ООО «ЦТО Агропромтехника» так как мотивация является фактором повышения производительности труда, и, следовательно, улучшения финансовых результатов деятельности организации ООО «ЦТО Агропромтехника»

Для этого нужно разработать документ «Программа управления мотивацией работников компании ООО «ЦТО Агропромтехника», в котором прописать следующие основные моменты:

1. Материальная мотивация.

Материальная мотивация является основным средством мотивации применяемым в компании ООО «ЦТО Агропромтехника» и регулируется положением об оплате труда.

К числу основных инструментов относится:

- оплата труда в рамках повременной формы оплаты труда, в пределах месячных окладов, устанавливаемых штатным расписанием;
- стимулирующая доплата;
- премия работникам ООО «ЦТО Агропромтехника» по итогам работы за год, направляемая руководством в пределах сумм фонда оплаты труда.

2. Нематериальная мотивация.

Каждый инструмент нематериальной мотивации применяется к работнику дифференцированно в зависимости от мотивационных предпочтений, выявляемых периодически.

Основу системы мотивации в компании ООО «ЦТО Агропромтехника» составляют материальные методы. Однако нематериальная мотивация в организации также используется, хотя и представлена лишь одним методом.

Таким образом, для улучшения финансовых результатов предприятия ООО «ЦТО Агропромтехника» необходимо осуществить следующие мероприятия:

- предоставление новых видов услуг;

- увеличение объема реализации услуг;
- снижение затрат;
- повышение качества предоставляемых услуг;
- внедрение новых технологий;
- совершенствование организационной структуры управления, форм и методов руководства;
- совершенствование использования рекламных средств с целью продвижения услуг ООО «ЦТО Агропромтехника»;
- совершенствование организации управления финансовой деятельностью.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предприятие ООО «ЦТО Агропромтехника», Общество с ограниченной ответственностью «Центр технического обслуживания Агропромтехника», основано 30 июня 2000 года.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером путем компьютерной обработки данных с использованием специализированной бухгалтерской компьютерной программы «1С:Бухгалтерия 8», редакция 3.0.

Основным источником информации о деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника» является годовая бухгалтерская отчетность за 2015 – 2017 гг., по которой был проведен анализ основных экономических показателей.

В частности, выручка от продажи продукции в 2016 году значительно возросла, а к 2017 году незначительно снизилась из – за уменьшения объема выполненных работ. Также в 2016 году увеличилась чистая прибыль (на 1,4%) и прибыль от продажи продукции (на 1,1%), а в 2017 году по сравнению с 2016 годом данные показатели уменьшились. Производительность труда в 2016 году увеличилась в связи со снижением среднесписочной численности ООО «ЦТО Агропромтехника», а в 2017 году, напротив, производительность труда уменьшилась в связи с увеличением численности работников. Дебиторская задолженность в 2016 году увеличилась, также наблюдается рост кредиторской задолженности, что является отрицательным фактом для предприятия и указывает на усиление расчетно – платежной дисциплины. В 2017 году дебиторская задолженность уменьшилась, а кредиторская задолженность также увеличилась. Фондоемкость как в 2016 году, так и в 2017 году незначительно снижается, что является положительной тенденцией в развитии ООО «ЦТО Агропромтехника». Уровень рентабельности в 2017 году по сравнению с 2016 годом изменяется незначительно. Рентабельность продаж в 2016 году принимает положительное значение, а в 2017 году – отрицательное, что

является негативной тенденцией для ООО «ЦТО Агропромтехника» и свидетельствует о получении убытка.

В рассматриваемом периоде коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент текущей ликвидности, а также коэффициент быстрой ликвидности в целом не удовлетворяет нормативному значению, что говорит об утрате платежеспособности, а также о том, что ООО «ЦТО Агропромтехника» не может устойчиво расплачиваться с краткосрочными обязательствами.

Из анализа финансовой устойчивости ООО «ЦТО Агропромтехника» можно сделать вывод, что у предприятия крайне неустойчивое финансовое положение, так как ни один из коэффициентов не отвечает нормативному значению.

Также был проведен анализ вероятности банкротства по пятифакторной модели Э. Альтмона и модели Таффлера. По анализу банкротства оценки несостоятельности Э. Альтмона можно сделать вывод, что в 2015 – 2017 гг. вероятность наступления банкротства ООО «ЦТО Агропромтехника» невелика, но и не исключена. Исходя из анализа банкротства по модели Таффлера можно сделать аналогичный вывод.

Учет доходов и расходов, связанных с обычными видами деятельности и формирование финансового результата по этим видам деятельности ООО «ЦТО Агропромтехника» осуществляется на счете 90 «Продажи».

Формирование итогов годового финансового результата осуществляется накопительным путем в течение всего календарного года на счете 99 «Прибыли и убытки» в виде его «свернутого» остатка, отражающего прибыль – по кредиту счета, либо убыток – по дебету счета. По окончании отчетного года, счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, а именно закрываются счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности предприятия: 90 «Продажи», а также включают финансовый результат, полученный за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

По состоянию на 1 января следующего года сальдо по счету 99 должно быть равно нулю.

Стоит отметить, что счет 91 «Прочие доходы и расходы» в организации не применяется.

Таким образом, для улучшения финансовых результатов предприятия ООО «ЦТО Агропромтехника» были предложены следующие мероприятия:

- увеличение объема реализации услуг;
- снижение затрат;
- повышение качества предоставляемых услуг;
- снижение дебиторской задолженности;
- снижение себестоимости продаж;
- внедрение новых технологий;
- совершенствование организационной структуры управления, форм и методов руководства;
- совершенствование использования рекламных средств с целью продвижения услуг ООО «ЦТО Агропромтехника»;
- совершенствование организации управления финансовой деятельностью.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Российская Федерация. Государственная Дума. Гражданский кодекс Российской Федерации от 30 ноября 1994-г. № 51-ФЗ: Часть первая (в ред. от 23.07.2013 г. №245-ФЗ, с изменениями, вступающими в силу с 01.10.2013 г.), часть вторая (в ред. от 23.07.2013 г. №251-ФЗ), часть третья (в ред. от 23.07.2013 г. №223-ФЗ, с изменениями, вступающими в силу с 01.09.2013 г.), часть четвертая (в ред. от 23.07.2013 г. №222-ФЗ): офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Российская Федерация. Государственная Дума. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая, вторая от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. От 23.07.2013 г. № 248-ФЗ, № 251-ФЗ): офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ: офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998г. № 34н (в редакции от 24.12.2010 № 186н): офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
5. Положение по бухгалтерскому учёту 1/2008 «Учётная политика организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (в редакции Приказов Минфина России от 11.03.2009 г. №22н, от 25.10.2010 г. № 132н, от 08.11.2010 г. № 144н, от 27.04.2012 г. № 55н): офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
6. Положение по бухгалтерскому учёту 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н (в редакции Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 г. № 115н, от 08.11.2010 г. № 142н): офиц. текст [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.1999 №32н (с учетом последующих изменений и дополнений) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/15967.html>

8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): утв. Приказом Министерства Финансов РФ от 06.05.1999 №33н (с учетом последующих изменений и дополнений) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/15967.html>

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. №14н (с учетом последующих изменений и дополнений) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/15967.html>

10. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций с Инструкцией по его применению [Текст] – Москва ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2004. – 160 с.

11. Абрютин, М.С. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия [Текст] / М.С. Абрютин, А.В. Грачев. - М.: Дело и сервис; Издание 3-е, перераб. и доп., 2014. - 272 с.

12. Арефкина, Е. И. Правовые основы бухгалтерского учета [Текст]: Учебник / Е. И. Арефкина, Л. Л. Арзуманова, О. В. Болтинова, Е. Ю.Грачева. – М.: Проспект, 2013. – 312 с.

13. Артеменко, В.Г. Анализ финансовой отчетности [Текст]: учебное пособие для студентов / В.Г. Артеменко. - М.: Омега-Л; Издание 2-е, 2016. - 270 с.

14. Астахов, В.П. Бухгалтерский (финансовый учет) [Текст]: Учебное пособие. / В. П. Астахов. – М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2015. – 960 с.

15. Бочкарева, И.И. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / И.И. Бочкарева, Г.Г. Левина; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Магистр, 2014. – 17 с.
16. Бреславцева, Н.А. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб. пособие / Н.А. Бреславцева, Н.В. Михайлова, О.Н. Гончаренко. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 31 с.
17. Брыкова, Н.В. Учет капитала, резервов и прибыли [Текст]: учеб. пособие / Н.В. Брыкова. – М.: Издательский центр «Академия», 2016. – 64 с.
18. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет [Текст]: учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва: Проспект, 2014. – 848 с.
19. Графова, Г.Ф. «ЕВITDA» – показатель эффективности производственно-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Г.Ф. Графова// Аудитор, 2013. – № 10. – с. 49.
20. Ефимова О. В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений: [Текст]: учебник / О. В. Ефимова. — М.: Омега-Л, 2014. — 348 с.
21. Киселева, И.А. Классификация расходов в налоговом учете [Текст] / И.А. Киселева // Бухгалтерский учет, 2016. – № 4. – с. 142 – 143.
22. Ковалев В.В. Финансовый менеджмент. Теория и практика [Текст] / В.В. Ковалев. 3-е изд. испр. и доп. –М: Проспект. – 2013. – 204 с.
23. Крутякова, Т.Л. Годовой отчет 2014 [Текст] / Т.Л. Крутякова – М.: АйСи Групп, 2015. – 528 с.
24. Лебедева, В.И. Методы учета незавершенного производства [Текст] / В.И. Лебедева // Бухгалтерский учет, 2015. – № 1. – с. 27 – 29.
25. Любушин, Н.П. Экономика организации [Текст]: учебник / Н.П. Любушин. – М.: КНОРУС, 2013. – 304 с.
26. Магомедов, М.Д. Экономика организации (предприятия) [Текст]: Учебник / М.Д. Магомедов, Е.Ю. Куломзина, И.И. Чайкина. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К » - 2014. – 276 с.

27. Макарьева, В. И. Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации [Текст]: Учебник / В.И. Макарьева, Л.В. Андреева. - М.: Финансы и статистика, 2016. - 264 с.
28. Мамин, В.Г. Изменение правовых норм на основе Закона о бухгалтерском учете [Текст] / В.Г. Мамин// Бухгалтерский учет. – 2015. – № 2. – с.8 – 13.
29. Машинистова, Г.Е. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебник / Г.Е. Машинистова. - М.: Эксмо, 2017. - 416 с.
30. Моховникова, В.И. Раскрытие информации о резервах в бухгалтерской отчетности [Текст] / В.И. Моховникова // Бухгалтерский учет, 2016. – № 3. – с. 88 – 98.
31. Немова, Н.И. Новое в налоговом законодательстве [Текст] / Н.И. Немова // Бухгалтерский учет, 2015. – № 2. – с. 14 – 17.
32. Нечитайло, А.И. Бухгалтерский учет для бакалавров [Текст]: Учебник / под ред. А.И. Нечитайло, Л.Ф. Фоминой. – Ростов н/Д : Феникс, 2014. – 509 с.
33. Петрова, В.Ю. Оценка готовой продукции: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / В.Ю. Петрова // Бухгалтерский учет, 2015. – № 1. – с. 21 – 26.
34. Петрова, В.Ю. Оценка готовой продукции: бухгалтерский и налоговый учет [Текст] / В.Ю. Петрова // Бухгалтерский учет, 2015. – № 2. – с. 35 – 39.
35. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учебник / Савицкая Г. В. — М.: Инфра — М, 2013. — 384с.
36. Соболева, В.Ю. Представительские расходы: спорные моменты при налогообложении прибыли [Текст] / В.Ю. Соболева // Бухгалтерский учет, 2016. – № 3. – с. 58 – 63.
37. Толкачева Н. А. Финансовый менеджмент: курс лекций [Текст] / Н. А. Толкачева // — М.: Директ-Медиа, 2014. — 144 с.

38. Тумасян, Р.З. Бухгалтерский учет [Текст]: учеб.-практ. пособие / Р.З. Тумасян. – 7-е изд., стер. – М.: Издательство «Омега-Л», 2014. – 794 с.

39. Фомичева, Л.П. Распределение доходов по договорам, переходящим с одного года на другой [Текст] / Л.П. Фомичева // Бухгалтерский учет, 2015. – № 1. – с. 38 – 45.

40. Черненко, Н.Ю. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учеб. пособие / Н.Ю. Черненко, А.Ф. Черненко. – Ростов н/Д: Феникс, 2013. – 19 с.

41. Шредер, Н.Г. Анализ финансовой отчетности [Текст]: учеб. пособие / Н.Г. Шредер. - М.: Челябинск: Альфа-Пресс, 2017. - 176 с.

СПИСОК ПРИЛОЖЕНИЙ

- ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Рабочий план счетов ООО «ЦТО Агропромтехника»
- ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Бухгалтерская отчетность за 2015 год.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 3. Бухгалтерская отчетность за 2016 год.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 4. Бухгалтерская отчетность за 2017 год.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 5. Учетная политика предприятия.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 6. Оборотно – сальдовая ведомость счета 90
- ПРИЛОЖЕНИЕ 7. Договор подряда №3
- ПРИЛОЖЕНИЕ 8. Дефектная ведомость от 10.02.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 9. Акт выполненных работ №43 от 14.03.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 10. Счет-фактура №44 от 14.03.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 11. Дефектная ведомость от 02.02.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 12. Акт выполненных работ №33 от 06.03.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 13. Счет – фактура №33 от 06.03.2017 г.
- ПРИЛОЖЕНИЕ 14. Карточка счета 90
- ПРИЛОЖЕНИЕ 15. Анализ счета 90
- ПРИЛОЖЕНИЕ 16. Анализ счета 99
- ПРИЛОЖЕНИЕ 17. Оборотно – сальдовая ведомость счета 99
- ПРИЛОЖЕНИЕ 18. Оборотно – сальдовая ведомость счета 84
- ПРИЛОЖЕНИЕ 19. Карточка счета 99
- ПРИЛОЖЕНИЕ 20. Карточка счета 84