

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра "Учет, анализ и аудит"

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ
Выпускная квалификационная работа
(бакалаврская работа)

обучающегося заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль "Бухгалтерский учет, анализ и аудит"
4 курса группы 06001362
Попсуйко Дарья Александровны

Научный руководитель
ассистент
Бабаян Е.Д.

БЕЛГОРОД, 2017
ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	5
1.1. Организация бухгалтерского учета финансовых результатов	5
1.2. Нормативно-правовое регулирование учета финансовых результатов	15
2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «БЕЛГОРОДСКИЕ МОЛОЧНЫЕ ПРОДУКТЫ»	20
2.1. Организационная характеристика ОАО «Белгородские молочные продукты»	20
2.2. Анализ основных экономических показателей	26
2.3. Характеристика ведения бухгалтерского учета в организации	31
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ОАО «БЕЛГОРОДСКИЕ МОЛОЧНЫЕ ПРОДУКТЫ»	34
3.1. Документальное оформление учета финансовых результатов	34
3.2. Бухгалтерский учет формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности	37
3.3. Бухгалтерский учет формирования финансовых результатов от прочих видов деятельности	41
3.4. Формирование конечного финансового результата и распределение прибыли	47
3.5. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов в ОАО «Белгородские молочные продукты»	52
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	56
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	59
ПРИЛОЖЕНИЯ	63

Финансовые результаты деятельности организаций являются не только показателями их работ, но и важнейшими объектами бухгалтерского учета и экономического анализа. При этом конечным финансовым результатом может быть прибыль или убыток. Собственники предприятия заинтересованы в максимизации прибыли, поскольку именно за счет прибыли предприятия могут развиваться, увеличивать масштабы производства, следовательно, и приносить доход своим владельцам. Прибыль характеризует деловую активность предприятия и его финансовое благополучие. По прибыли определяется степень использования авансированных средств и доходность вложений в активы. Однако, в росте суммы прибыли заинтересована не только организация, но и государство, так как налог на прибыль служит важнейшим источником формирования государственного бюджета. Достоверная отчетность о формировании финансовых результатов и использования прибыли может служить хорошей основой для анализа финансового состояния предприятия, выявления его сильных и слабых сторон, поможет обозначить меры по его укреплению или выходу из сложной финансовой ситуации.

В современных условиях выживаемость предприятий в конкурентной среде зависит от его финансовой устойчивости, которая достигается посредством повышения эффективности производства, снижения затрат увеличения прибыли.

Однако результативность экономических реформ в производстве во многом зависит от того, насколько эффективной будет деятельность отдельных структурных звеньев, составляющих производство. Данные бухгалтерского учета о финансовых результатах деятельности позволяют дать оценку эффективности производства в целом, а также использованию имеющегося ресурсного и экономического потенциала. Поэтому выбранная тема исследования является, сегодня особенно актуальной.

Объектом исследования является открытое акционерное общество «Белгородские молочные продукты». Предметом исследования выступают экономическая деятельность и финансовые процессы предприятия, характеризующие величину прибыли и уровень рентабельности.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование бухгалтерского учета финансовых результатов и разработка путей совершенствования системы учета финансовых результатов в ОАО «Белгородские молочные продукты».

Для реализации цели необходимо решить следующие задачи:

1) изучить основные понятия доходов, расходов и формирования прибыли, нормативно-правовое регулирование учета финансовых результатов;

2) ознакомиться с организационно – экономической характеристикой деятельности ОАО «Белгородские молочные продукты»;

3) изучить особенности бухгалтерского учета доходов, расходов и формирования конечного финансового результата в ОАО «Белгородские молочные продукты»;

4) предложить пути их совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов в ОАО «Белгородские молочные продукты»

В ходе написания работы в качестве нормативно – правовой базы изучались законы РФ, постановления Правительства РФ, нормативные акты Министерства Финансов РФ. Практической основой квалификационной работы являются регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская отчетность, учетная политика исследуемого предприятия.

Выпускная квалификационная работа изложена на 60 страницах компьютерного текста, состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включает 13 таблиц, 5 рисунков, список литературы насчитывает 41 наименование, к работе приложено 19 документов.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

1.1. Организация бухгалтерского учета финансовых результатов

Определение финансовых результатов за установленный отчетный период – это важнейший момент деятельности организации. Рассматривая учет финансовых результатов, в целостности ситуации, необходимо определить такие взаимосвязанные процессы, как:

- формирование достоверной информации о расходах, способствующих приобретению этих доходов;
- сопоставление доходов и расходов и определение финансового результата на предприятии;
- отражение сведений о доходах от хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Понятие «доход», в глубоком его смысле, охватывает все денежные средства, которые поступают в различных формах в распоряжение организации. В доходах предприятия, на сегодняшний день, совместно с прибылью от реализации, немалую роль играют поступления доходов от ценных бумаг других эмитентов, таких как: дивиденды, проценты и т.д.

Положениями по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» регламентируются национальными учетными стандартами общие принципы признания в бухгалтерском учете доходов и расходов предприятия. Определим понятие доходов и расходов, а также их классификацию для целей группировки в системе бухгалтерского учета и определение финансового результата организации [24 с.89].

Использование термина «доход» находит свое применение в экономической литературе в различных значениях, таких как: выручка, как

синоним прибыли, наряду с этим как разница между выручкой и материальными затратами с амортизацией и др.

Доходом может быть признана только та экономическая выгода в натуральной или денежной форме, которая учитывается в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой ее можно оценить, а также которая определяется в соответствии с главой «Налог на прибыль организаций», Согласно ст. 41 Налогового кодекса РФ [2].

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации» признает доходами организации повышение экономических выгод вследствие поступления активов (денежных средств, иного имущества) или погашения обязательств, которые приводят к повышению капитала данной организации, но за исключением вкладов участников, т.е. собственников имущества [6]. На ряду с этим, в соответствии с ПБУ 9/99, не имеют право относиться к доходам организации поступления от юридических лиц, такие как: [6]

- сумма акцизов, налога с продаж, налога на добавленную стоимость, других налогов поверх цены товара, экспортных пошлин и иных обязательных платежей, которые подлежат перечислению во внебюджетные фонды или бюджет;

- поступления по агентским договорам в пользу комитета, по договорам комиссии, принципала – как средства, которые находятся у комиссионера (посредника) временно (за исключением комиссионного вознаграждения) и подлежат перечислению (возврату) собственнику – комитенту, принципалу;

- владение полученными денежными средствами (или иными формами оплаты) носит условный характер и при определенных обязательствах может подлежать возврату, поступление в порядке предварительной оплаты продукции (товаров, работ, услуг), так как пока не будут выполнены встречные обязательства (поставка продукции, выполнение работ, оказание услуг);

- задатки;

- залоги, в случае если предусмотрена договором передача заложенного имущества залогодержателю;

- авансы в счет оплаты продукции (товаров, работ, услуг);
- поступления в погашение кредита, займа.

Группировка доходов по направлениям, их два, а именно:

1. доходы от обычных видов деятельности;
2. прочие доходы.

Реализация товаров, продукции, выполнение или оказание услуг являются обычными видами деятельности в сфере предпринимательства, а доходами от обычных видов деятельности – это доходы от этих операций (далее - выручка). В уставе организации закрепляется обычный вид деятельности [21 с. 132].

Доходы от обычных видов деятельности представляют собой:

- выручку от реализации продукции и товаров;
- поступления, которые связаны с выполнением и оказанием услуг или услуг (далее - выручка).

Прочие доходы подразделяются на следующие:

- поступления, которые связаны с предоставлением за оплату во временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия;
- поступления, которые связаны с предоставлением за плату прав, возникших из патентов на изобретения, промышленные образцы и др. видов интеллектуальной собственности;
- прибыль, которая получена предприятием вследствие совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, которые отличаются от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- поступления, которые связаны с участием в уставных капиталах других предприятий (в них входят проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- проценты, которые получены за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банков денежных средств, находящихся на счете предприятия в этом банке;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных убытков предприятию;
- штрафы, пени, неустойки (полученные) за несоблюдение условий договора;
- прибыль прошлых лет, которая была выявлена в отчетном году;
- суммы депонентской и кредиторской задолженности, где истек срок исковой давности;
- сумма дооценки активов;
- курсовые (положительные) разницы;
- прочие доходы.

Поступления, которые возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств (стихийного бедствия, пожара, аварий и т.п.) также относятся к прочим доходам. Такие прочие доходы могут выступать в таком качестве, как: страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, которые могут оставаться от списания непригодных к восстановлению и последующему использованию активов, и т.д.

Классификация доходов предприятия представлена в таблице 1.1

Таблица 1.1

Классификация доходов предприятия

Доходы	
Доходы по обычным видам деятельности	Прочие доходы
<ul style="list-style-type: none"> -выручка от продажи товаров; -выручка от выполнения работ, связанных с оказанием услуг; - поступление денежных средств за предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретение и других видов интеллектуальной собственности; - поступления от участия в уставных капиталах других предприятий 	<ul style="list-style-type: none"> - поступление денежных средств от продажи основных средств и иных активов; - неустойки, штрафы, пени, за нарушения договорных условий; -активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; - поступление в возмещение причиненных предприятием убытков; - курсовые разницы; - прибыль прошлых лет; Поступление, не являющиеся предметом деятельности предприятия, связанные: <ul style="list-style-type: none"> - поступление за пользование активами предприятия; - поступление с прав, возникших из

	патентов на изобретение и другие виды интеллектуальной собственности; - поступления от участия в уставных капиталах других предприятий.
--	--

Организацией признается снижение экономических выгод, согласно п. 2 ПБУ 10/99 расходами, в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, которые приводят к снижению капитала этого предприятия, кроме сокращения вкладов исключительно по решению участников (собственников имущества) [7].

Выбытие активов не может быть признано расходами организации, согласно ПБУ 10/99 [7] по причинам таким, как:

- в случае приобретения (созданием) внеоборотных активов (основных средств, строительства, которое не завершено, нематериальных активов и т.п.);
- приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи), вклады в уставный (складочный) капитал других предприятий;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в погашение кредита, займа, полученных предприятием.

Группировка расходов по двум направлениям, а именно:

1. расходы по обычным видам деятельности;
2. прочие расходы.

Расходами по обычным видам деятельности являются такие расходы, которые связаны с:

- покупкой и продажей товаров;
- изготовлением продукции и ее реализацией;
- выполнением работ и оказанием услуг.

Прочими расходами являются такие расходы, которые связаны с:

- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности;
- реализацией и прочим списанием основных средств и иных активов, которые отличаются от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов предприятия;
- оплатой услуг, которые оказываются кредитными организациями;
- участием в уставных капиталах других предприятий;
- уплатой предприятием процентов за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- штрафы, пени, неустойки (уплаченные) за нарушение условий договоров;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- возмещение убытков, причиненных организацией;
- убытки прошлых лет, которые были признаны в отчетном году;
- курсовые (отрицательные) разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), которые связаны с непроизводительной и благотворительной деятельностью;
- прочие расходы.

В структуре прочих расходов выделяют такие расходы, которые возникают как следствие чрезвычайных обстоятельств, в качестве которых иногда имеет право быть, в итоге данных событий, балансовая стоимость утраченного незастрахованного имущества. Таким образом, классификацию расходов представим в таблице 1.2

Получение прибыли – это главная цель любой предпринимательской деятельности. Разница между выручкой от реализации продукции, работ,

услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и затратами на производство и продажи продукции, работ, услуг – это прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг).

Таблица 1.2

Классификация расходов предприятия

Расходы	
Расходы по обычным видам деятельности	Прочие расходы
<ul style="list-style-type: none"> - расходы, связанные с продажей товаров; - расходы, связанные с приобретением товаров; - расходы, связанные с исполнением работ, оказанием услуг; - расходы по возмещению стоимости основных средств, нематериальных активов и иных активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений; Случаи, когда расходы являются предметом деятельности предприятия: - предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения и прочее; - участие в уставных капиталах других предприятий 	<ul style="list-style-type: none"> - расходы, связанные со списанием, выбытием, продажей основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, продукции, товаров; - сумма уценки активов; - проценты, уплачиваемые предприятием за предоставление ей в пользование денежных средств; - убытки прошлых лет, признанные в текущем периоде; - курсовые разницы Расходы, не связанные с основной деятельностью предприятия: - понесенные за предоставление во временное пользование активов организации; - с предоставлением за плату прав, полученных из патентов на изобретения и других видов интеллектуальной собственности; - связанные с участием в уставных капиталах других предприятий

Прибыль, в свою очередь, определяется как разница превышения выручки над покупной стоимостью товаров и издержками обращения, а убыток определяется как разница превышения покупной стоимости товаров и издержками обращения над выручкой.

Конъюнктура рынка находится в малой степени вне воздействия предприятия, уровень цен на материально-сырьевые и топливно-энергетические ресурсы, нормы амортизационных отчислений. Как конечный финансовый результат, на величину прибыли воздействуют такие факторы, которые от ряда причин как зависят, так и не зависят от усилий организации.

В той или иной степени, от предприятия зависят такие факторы, как уровень цен на продаваемую продукцию и заработная плата. К факторам, которые в свою очередь зависят от предприятия, следует отнести компетентность руководства менеджеров, организация производства и труда, уровень хозяйствования, конкурентоспособность продукции, производительность, состояние и эффективность производственного и финансового планирования.

Вышеперечисленные факторы имеют влияние на прибыль не прямо, а непосредственно через объем продаваемой продукции и себестоимость, и для выявления конечного финансового результата следует сопоставить стоимость объема реализованной продукции и стоимость затрат и ресурсов, которые используются в производстве.

Показателем прибыли или убытка, который образуется в течение календарного года, определяется финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия. В свою очередь он формируется из двух составляющих, таких как:

- передача в пользование объектов интеллектуальной собственности;
- в аренду основных средств,
- вложение средств в уставные капиталы других организаций;
- реализационный результат, является главным, он получен от реализации продукции, товаров, работ и услуг, а также от хозяйственных операций, которые составляют предмет деятельности организации.

Вторая часть в виде доходов и расходов, которая в свою очередь не связана с формированием главного реализационного финансового результата, образует прочий финансовый результат. Он включает в себя прочие доходы и расходы. В случае, если за отчетный период организация от реализации продукции, товаров, работ, услуг и других операций, которые составляют основную деятельность, получило прибыль, тогда финансовый результат будет равен сумме прибыли от продаж и прочих доходов за исключением расходов.

В том случае, если организация получила убыток от продаж, то тогда общий финансовый результат его будет равен сумме убытка от продаж и прочих расходов за исключением прочих доходов. Итак, финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия есть ничто иное, как разница между суммой доходов и расходов. Прибыль фиксирует прирост имущества организации - это превышение доходов над расходами. А превышение расходов над доходами уменьшение имущества – это убыток. Финансовый результат в виде прибыли или убытка, который был получен предприятием за отчетный год, приводит, соответственно, к повышению или снижению капитала организации [14].

На активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки» формируется финансовый результат. На этом счете, по завершению первого квартала, осуществляется промежуточный годовой итог финансового результата за первый квартал, а по завершении второго квартала проводится за первое полугодие. По завершении третьего квартала формируется за 9 месяцев года и по завершении четвертого квартала - итоговый финансовый результат за весь отчетный год.

Накопительным путем в течение всего года на счете 99 «Прибыли и убытки» осуществляется формирование итогов годового финансового результата в виде сальдо, которое в свою очередь отражает прибыль – по кредиту счета, или убыток – по дебету счета 99 «Прибыли и убытки». Данный счет является односторонним, это означает, что на данном счете исключено одновременно конечного дебетового и кредитового сальдо [15]. На счете 99 «Прибыли и убытки», в течение года, формируется конечный финансовый результат. Он состоит из таких составляющих, как:

- прочие доходы и расходы организации;
- прибыль или убыток от обычных видов деятельности предприятия;
- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами, которые возникли в ходе хозяйственной деятельности организации;

– исходя из фактической прибыли начисленные платежи по налогу на прибыль и платежи по пересчетам по данному налогу, а также суммы, которые причитаются штрафными налоговыми санкциями [15].

На основании выше изложенного, рассмотрим схему формирования финансовых результатов деятельности предприятия (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Схема формирования финансовых результатов деятельности предприятия

Выявление финансового результата является завершающим циклом деятельности предприятия, который связан с реализацией товаров (выполненных работ, оказанных услуг). Высокие показатели экономических финансовых результатов деятельности предприятия способствуют пополнению бюджета государства с помощью налоговых изъятий, влияет на рост инвестиционной привлекательности предприятия, его деловой активности в финансовой и производственной сферах. [18, 402]

1.2. Нормативно – правовое регулирование учета финансовых результатов

На учет и состав финансовых результатов оказывают влияние, действующий широкий перечень нормативных актов. Степень их значимости определяется уровнем соответствующего документа, вследствие влияния на организацию учета финансовых результатов.

Нормативное регулирование бухгалтерского учета состоит из документов четырех уровней, а именно:

1-й уровень – законодательный. Он представлен федеральными законами, постановлениями Правительства, указами Президента.

2-й уровень – нормативный. Он представлен положениями по бухгалтерскому учету, которые, в свою очередь, представляют собой национальные стандарты бухгалтерского учета.

3-й уровень – методический. Данный уровень представлен различными приказами, письмами и указаниями Минфина России и других федеральных органов исполнительной власти.

4-й уровень – это уровень хозяйствующих субъектов. В свою очередь этот уровень представлен организационно-распорядительной документацией, которая регламентирует вопросы отчетности и учета.

Основными документами, которые регулируют бухгалтерский учет финансовых результатов, отражены на рис. 1.2.

Главными нормативными документами первого уровня являются: Гражданский Кодекс РФ, Налоговый Кодекс РФ, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402 ФЗ.

Случаи возникновения и прекращения обязательств, обязанности сторон при заключении договоров купли – продажи, ответственности сторон за нарушение договоров поставки, передачи товара не надлежащего качества определяются в соответствии с Гражданским Кодексом РФ [1].

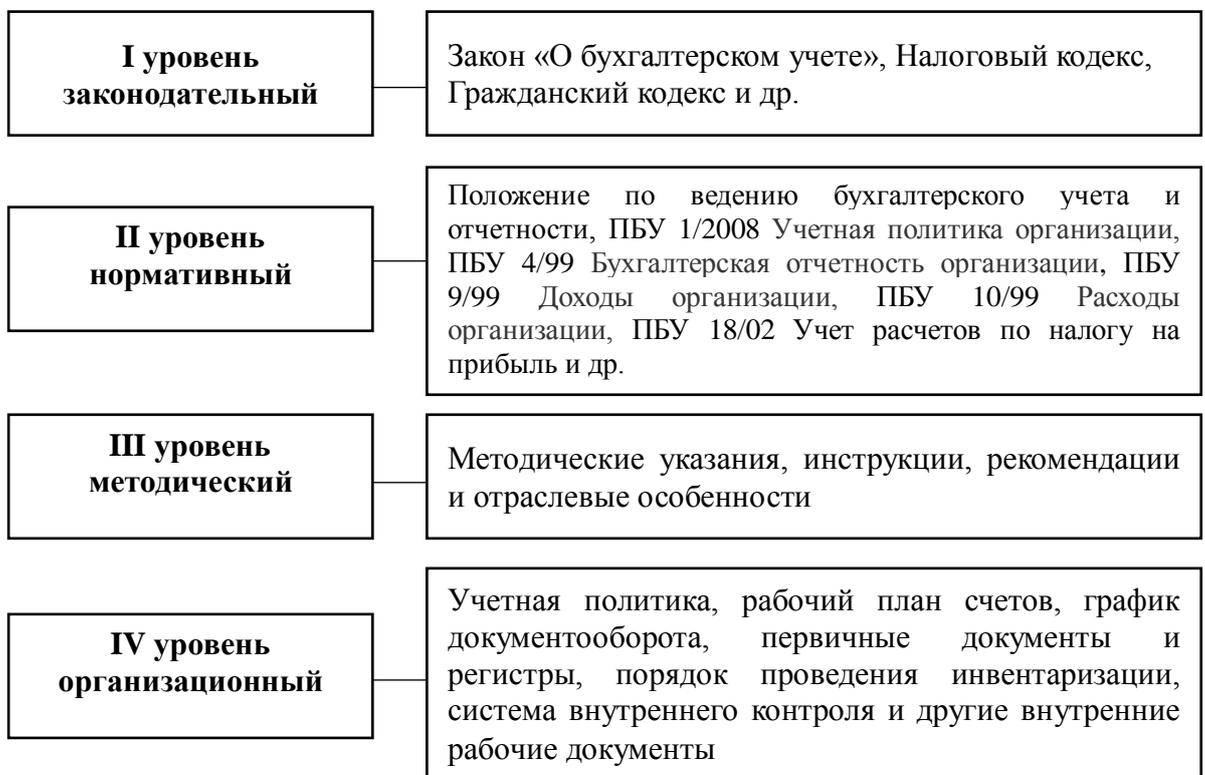


Рис 1.2. Нормативные акты, в соответствии с которыми организуется бухгалтерский учет финансовых результатов

Расчет налога на прибыль осуществляется в соответствии с требованиями главы 25 Налогового Кодекса РФ. Величина финансового результата, которая определяется по правилам налогового законодательства (доходы, принимаемые в целях налогообложения за вычетом аналогичных расходов), не может совпадать с суммой прибыли (убытка), который исчислен по правилам бухгалтерского учета [2].

Находят отражение в Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ такие основные объекты, понятия, как: синтетический и аналитический учёт, требования по оформлению первичных документов [5]. Все хозяйственные операции, в соответствии с законом, которые проводятся предприятием, с обязательным порядком должны оформляться первичными документами. А уже на основании этих документов ведётся бухгалтерский учёт в организации.

Главными нормативными документами второго уровня, которые регламентируют отчетность и учет по финансовым результатам в РФ являются такие документы, как:

- Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности (Приказ Минфина № 34н от 28.06.2000г.),
- Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99),
- Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99),
- Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02).

Утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998г. № 34н положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ определяет правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета. Данное положение устанавливает требования, которые предъявляются к составлению и предоставлению бухгалтерской отчетности, а также регулирует взаимоотношения по вопросам бухгалтерского учета и отчетности [4].

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций, которые признаны налогоплательщиками налога на прибыль, а также определяет взаимосвязь отражающего прибыль показателя (убыток) предприятия и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период

диктует положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) [8].

Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98, для целей бухгалтерского учета, регламентируется учетная политика предприятия. А положениями НК РФ ч. II (1) для целей налогового учета учетная политика организации. В учетной политике, в целях налогообложения, в обязательном порядке должны быть сформулированы все аспекты организации налогового учета на основе глав 21 и 25 НК РФ ч. II.

Исключительно утверждается руководителем и формируется главным бухгалтером учетная политика организации. Учетная политика формируется на следующий отчетный год и применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения. Никаким изменениям в течение года учетная политика не может подлежать, за исключением только тех случаев, когда они предусмотрены законодательством РФ. Учетная политика организации является главным документом, который регламентирует ведение бухгалтерского и налогового учета и порядок налогообложения. учетная политика предприятия, в соответствии с ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета, а именно: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Наряду с этим, к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Документами третьего уровня – являются различные инструкции по ведению бухгалтерского учета финансовых результатов, методические указания, в том числе методические рекомендации по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, инструкции заполнения форм бухгалтерской отчетности. Особое место этого уровня

занимает План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению, утвержденные приказом Министерства Финансов РФ за №94н от 31.10.2000.

В системе регулирования четвертый уровень занимают рабочие документы предприятия, которые формируют учетную политику во всех его аспектах методическом, техническом и организационном. Так же с документами об учетной политике предприятие имеет ряд других документов, такие как– внутренними инструкциями, они необходимые для правильной организации и ведения бухгалтерского учета в системе управления предприятием [27, 215].

Первичные документы являются основанием для принятия к учету хозяйственных операций в бухгалтерском учете. Для систематизации и накопления информации предназначены регистры бухгалтерского учета. В них содержатся первичные документы, которые были приняты к учету, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ОАО «БЕЛГОРОДСКИЕ МОЛОЧНЫЕ ПРОДУКТЫ»

2.1. Организационная характеристика ОАО «Белгородские молочные продукты»

Акционерное общество «Белгородские молочные продукты» (ОАО «Белмолпродукт») создано Комитетом по управлению государственным имуществом Белгородской области путем трансформации государственного предприятия «Гормолкомбинат №2». АО «Белмолпродукт» зарегистрировано 1 марта 1993 г. Постановлением Главы администрации г. Белгорода № 366 от 01.03.1993 гг. Общество является правопреемником всех имущественных прав и обязательств государственного предприятия «Гормолкомбинат №2».

ОАО «Белгородские молочные продукты» на сегодняшний день – это современный вертикально интегрированный агропромышленный Холдинг, включающий три производственные площадки, собственный земельный банк, обеспеченный системой искусственного полива, складские комплексы ёмкостью единовременного хранения более 40 миллионов банок готовой продукции, расположенные в Белгородской области. Наша специализация – производство высококачественной овощной, молочной и фруктовой консервации.

Однако история ОАО «Белмолпродукт» достаточно богатая. С 1997 года начинается работа по возрождению предприятия продолжается: строятся новые производственные, складские, бытовые помещения. Вводятся в строй

новые инженерные сооружения. Устанавливается новое оборудование в лабораторию. Разрабатываются новые продукты, улучшается качество выпускаемой продукции. В 2001 году уже производится глобальное обновление и модернизация всего производственного оборудования, вводятся в строй новые производственные линии. Вводятся новые стандарты качества и управления на предприятии. На международных выставках продукция компании удостоивается золотых медалей. С 2003 года ОАО «Белмолпродукт» развивает новые продукты и увеличивает объемы сбыта, тем самым занимает значимую долю на рынке сгущенного молока в РФ.

В 2005 году компания открывает для себя новое бизнес направление – выращивание и производство овощной консервации. Приглашаются иностранные специалисты и лучшие агрономы Белгородчины. Вводится в эксплуатацию первая очередь комбината по выпуску овощной консервации. ОАО «Белмолпродукт» формирует собственный земельный банк в Белгородской области, тем самым обеспечивает производство собственным сырьем для выпуска овощной консервации (кукурузы и горошка высшего сорта). Тем самым, уже в 2007 году Компания активно начинает поставки молочной и овощной консервации на зарубежные рынки, в первую очередь в страны СНГ.

Компания успешно проходит сертификацию системы менеджмента безопасности пищевых продуктов и получает международный сертификат соответствия требованиям FSSC 22000, ISO 22000:2005.

В 2014 году ОАО «Белгородские молочные продукты» заключает эксклюзивный договор на производство сгущенного молока и фруктовых джемов под всемирно известной ТМ «ANGRY BIRDS». Значительно обновляется клиентская база компании, внедряются новые требования к складской и транспортной логистике, организована работа «Служба клиентского сервиса».

Таким образом, компания уверенно занимает ведущую позицию среди производителей молочной и овощной консервации в РФ. Seriously

расширяется география поставок продукции не только по РФ, но и за ее пределы, включая не только страны СНГ, но и дальнее Зарубежье. Значительно увеличивается производство молочной консервации. Компания выходит на новый для себя рынок – фруктовой консервации, выпустив термостабильное повидло 3-х вкусов под ТМ «Любодарово». Продолжается большая работа, направленная на повышение конкурентоспособности и востребованности продукции Компании, автоматизации производства и повышении качества продукции. Компания уверенно смотрит в будущее, запущено строительство второго РЦ, новых производственных цехов.

Местом нахождения акционерного общества «Белгородские молочные продукты» является: 308013, г. Белгород, ул. Михайловское шоссе, 14.

Основными видами деятельности Общества согласно Уставу, являются:

- Производство молочных продуктов, переработка молока и производство сыра;
- Производство растительных и животных масел и жиров;
- Производство продуктов мукомольно-крупяной промышленности, крахмалов и крахмалопродуктов;
- Производство детского питания и диетических пищевых продуктов;
- Овощеводство;
- Розничная торговля пищевыми продуктами, молочными продуктами, пищевыми маслами и жирами;
- Оптовая торговля пищевыми продуктами, молочными продуктами, пищевыми маслами и жирами и др.

Величина уставного капитала составляет 2 642 400 рублей, состоящий из 13212 обыкновенных акций номинальной стоимостью 200 руб. каждая, выпущенная в бездокументарной форме.

Политика общества направлена на удовлетворение потребностей населения города, области и других регионов РФ производимой молочно-консервной продукцией.

Организационная структура управления ОАО «Белмолпродукт» представлена в Приложении 1.

Координацию финансово-хозяйственной деятельности предприятия осуществляет Совет директоров и Генеральный директор Общества.

ОАО «Белмолпродукты» является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетные счета в Белгородском ОАО ФК Банк «Открытие», Белгородском филиале ПАО «Промсвязьбанк», ПАО «Промсвязьбанк» ОАО г. Москва, валютный счет Белгородском филиале ПАО «Промсвязьбанк», штамп и круглую печать.

Система управления, подразумевающая многоуровневую иерархию, в которой вышестоящий руководитель осуществляет единоличное руководство подчиненными ему нижестоящими руководителями, а нижестоящие руководители подчиняются только одному лицу – своему непосредственному вышестоящему руководителю.

Преимущества линейной структуры управления являются:

- четкая система взаимных связей функций и подразделений;
- четкая система единоначалия – один руководитель сосредотачивает в своих руках руководство всей совокупностью процессов, имеющих общую цель;
- ясно выраженная ответственность;
- быстрая реакция исполнительных подразделений на прямые указания вышестоящих;
- согласованность действий исполнителей;
- оперативность в принятии решений;
- простота организационных форм и четкость взаимосвязей;
- минимальные издержки производства и минимальная себестоимость выпускаемой продукции.

Для более полной экономической характеристики организации необходимо проанализировать ее основные показатели финансово-хозяйственной деятельности, представленные в табл. 2.1 (Приложения 4-7).

Анализ данных таблицы 2.1 показывает, что за 2014 год предприятие выпустило 52737,8 молочных консервов, что на 10175,8 тыс.руб. (или на 24%) больше их объема за аналогичный период прошлого года, при этом выручка от реализации увеличена на 367329 тыс.руб. (или 135%). Рост объема реализации и выпуска продукции связан с расширением ассортимента вырабатываемой продукции и повышением спроса у покупателей.

Таблица 2.1

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности

ОАО «Белгородские молочные продукты» за период 2013-2015 гг.

№	Наименование показателя	2013 год	2014 год	2015 год	Отклонение (+, -)		Темп роста, %	
					2014 г. от 2013 г.	2015 г. от 2014 г.	2014 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.
1	Объем производства молочных консервов	42562	52737,8	68081,8	10175,8	15344	124	126,7
2	Выручка от реализации продукции, тыс. руб.	1028121	1395450	2025098	367329	629648	235	145,2
3	Себестоимость реализованной продукции, тыс. руб.	989766	1351415	1919390	361649	567975	136,54	138,5
4	Валовая прибыль, тыс. руб.	38355	44035	106518	5680	62483	114,81	241,89
5	Прибыль (убыток) от продаж, тыс.руб.	10693	10407	56102	-286	45695	97,33	539,08
5	Чистая прибыль (убыток), тыс. руб.	(11131)	511	2703	11642	2192	-0,05	528,96
7	Среднесписочная численность, чел.	347	332	332	-15	-	95,68	100
8	Фонд оплаты труда, тыс.руб.	65108,6	64344,6	80969	-764	16624,4	98,83	125,84
9	Производительность труда, тыс. руб.	2962,88	4203,16	6099,69	1240,28	1896,53	141,86	145,12
10	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	97351,5	87648	78617	-9703,5	-9031	90,03	89,70
11	Среднегодовая дебиторская задолженность, тыс. руб.	430925,5	529851,5	661473	98926	131621,5	122,96	124,84
12	Среднегодовая кредиторская задолженность, тыс. руб.	568459,5	656095	703494	87635,5	47399	115,42	107,22
13	Фондоотдача, руб.	10,56	15,92	25,77	5,36	9,85	150,76	161,87
14	Фондоемкость, руб.	0,09	0,06	0,04	-0,03	-0,02	66,67	66,67
15	Рентабельность продаж, %	1,04	0,75	2,77	-0,29	2,02	-	-

За 2015 год предприятие выпустило 68081,8 тыс.руб. молочных консервов, что на 14 344 тыс.руб. больше, чем в 2014 году. Увеличение выпуска молочных консервов обусловлено появлением новых рынков сбыта и новых контрагентов. Так же увеличилась и выручка от реализации на 629648 тыс.руб. (или на 45,2%) по сравнению с прошлым периодом и на конец года составила 2025098 тыс.руб.

Себестоимость продаж также увеличилась в 2014 году на 361649 тыс.руб. (или 36,54%). Данное повышение себестоимости вызвано отчасти увеличением объемов производства в связи с ростом объемов продаж. По

итогах 2015 года величина себестоимости увеличилась на 567975 тыс.руб. (или 38,5%). По итогам 2015 года ОАО «Белкомпродукт» увеличило чистую прибыль на 2192 тыс.руб. Рост прибыли от продаж на 45695 тыс.руб. (439,08%) произошел благодаря росту цен на реализованную продукцию.

В период 2014-2015 годах величина основных средств сокращается. В 2015 году наблюдается снижение среднегодовой стоимости основных средств на 9703,5 тыс.руб. или на 9,3%, а в 2016 году снизилась на 10,3%.

По итогам 2014 года среднегодовая сумма дебиторской задолженности увеличилась на 98926 тыс.руб., а затем, в 2015 году, данный показатель увеличился на 131621,5 тыс.руб. относительно предыдущего года. Увеличение дебиторской задолженности и ее доли в текущих активах может свидетельствовать о неосмотрительной кредитной политике предприятия по отношению к покупателям или неплатежеспособности некоторых покупателей. Такая же тенденция наблюдается по среднегодовой сумме кредиторской задолженности. Так, в 2014 году произошло увеличение на 87635,5 тыс.руб. относительно 2013 года, а в 2015 году произошло увеличение – на 47399 тыс.руб. по отношению к 2014 году.

Среднесписочная численность работников на протяжении периода с 2014 по 2015 года не менялась и составляет 322 чел. Производительность труда в 2014 году имеет тенденцию роста на 1240,28 тыс.руб./чел. за счет увеличения выручки от реализации. А в 2015 году рост производительности труда на 45,12%.

Фондоотдача основных производственных фондов в 2015 году увеличилась на 9,85 руб., а фондоемкость, наоборот, сократилась на 0,02 руб.

Рентабельность продаж 2014 году сократилась на 0,29%, в 2015 году изменение составило 2,02% по сравнению с предыдущим периодом.

В целом, анализируя показатели финансово-хозяйственной деятельности, можно отметить, ОАО «Белмолпродукт», что предприятие, по сравнению с 2014 годом имеет положительную тенденцию развития, так же

это может быть связано с ценовой политикой на рынке производственного сырья.

2.2 Анализ основных экономических показателей

Успешность деятельности любой организации можно определить по ее финансовому состоянию, одной из наиболее важных характеристик которого является финансовая стабильность деятельности организации.

Управление платежеспособностью предприятия в рыночных условиях является одним из приоритетных направлений деятельности руководителей. В нынешнее время, когда предприятия не могут расплатиться по своим обязательствам и ко многим из них применяется процедура банкротства, объективная и точная оценка финансово-экономического состояния приобретает приоритетную значимость. Основными показателями такой оценки являются степень ликвидности предприятия, коэффициенты платежеспособности и финансовой устойчивости.

Следует отметить различия понятий «ликвидность активов», «ликвидность баланса» и «ликвидность предприятия». Ликвидность активов – это способность отдельных видов активов предприятия трансформироваться в денежные средства.

Ликвидность баланса – это степень покрытия обязательств предприятия его активами, срок превращения которых в денежные средства, соответствует сроку погашения обязательств.

Ликвидность предприятия – это наличие у него оборотных средств в размере достаточном для погашения краткосрочных обязательств. Поэтому, чем больший вес оборотные средства имеют в структуре капитала предприятия, тем большей ликвидностью оно обладает. Для определения степени ликвидности ОАО «Белмолпродукт» рассчитаем показатели ликвидности в табл. 2.2

Таблица 2.2

Анализ ликвидности показателей баланса ОАО «Белмолпродукт» за
2013г.-2015г.

№ п/ п	Показатели	2013	2014	2015	Отклонение, (+,-)	
					2014/ 2013	2015/ 2014
Активы (тыс. руб.)						
1.	A1. Абсолютно ликвидные активы.	6117	6597	5424	480	-1173
2.	A2. Быстрореализуемые активы	431584	628119	694827	196535	66708
3.	A3. Медленно реализуемые активы	261839	295753	177123	33914	-118630
4.	A4. Труднореализуемые активы	108801	90513	91235	-18288	722
5.	Итого активов	808341	1020982	968609	212641	-52373
Пассивы (тыс. руб.)						
6.	П1. Наиболее срочные обязательства	555242	756948	650040	201706	-106908
7.	П2. Краткосрочные пассивы	203800	215400	271099	11600	55699
8.	П3. Долгосрочные пассивы	4776	3600	-	-1176	-3600
9.	П4. Постоянные (устойчивые) пассивы	44523	45034	47470	511	2436
10.	Итого пассивов	808341	1020982	968609	212641	-52373
11.	Общий коэффициент платежеспособности	0,46	0,47	0,52	0,01	0,05
12.	Коэффициент текущей ликвидности	0,92	0,96	0,95	0,04	-0,01
13.	Коэффициент абсолютной ликвидности	0,08	0,06	0,05	-0,02	-0,01
14.	Коэффициент «критической» оценки	0,58	0,65	0,76	0,07	0,11

В таблице представлены данные на начало и конец отчетного периода по группам актива и пассива. Сопоставляя итоги групп, определим абсолютные величины платежных излишков или недостатков. Для соотнесения групп активов и пассивов и установления абсолютной ликвидности применяют следующие неравенства: $A1 \geq П1$; $A2 \geq П2$; $A3 \geq П3$; $A4 \leq П4$. Результаты анализа свидетельствуют о том, что несоблюдение условия первого неравенства характеризует ликвидность баланса ОАО «Белмолпродукт» как недостаточную. Это характеризует неспособность организации погасить наиболее срочные обязательства. Следует отметить, что в 2014-2015 годах не соблюдается и четвертое неравенство. Это говорит о том, что величина собственного капитала значительно меньше величины внеоборотных активов, что показывает отсутствие достаточного количества собственных оборотных средств. Анализируя полученные коэффициенты ликвидности ОАО «Белмолпродукт» можно сказать, что динамика

коэффициента абсолютной ликвидности является положительной и составляет 0,05. Такую динамику нельзя назвать отрицательной, несмотря на то, что показатель значительно ниже средних значений 0,2. Коэффициент быстрой ликвидности в 2015 году увеличился в динамике на 0,07. А в 2016 году наблюдается динамика роста до 0,76. Данная динамика является положительной и сам показатель ниже средних значений 1,0-1,2. Коэффициент текущей ликвидности ниже нормативного значения, однако, в реальных условиях организация может находиться в устойчивом состоянии при коэффициенте 1,0-1,5. Коэффициент текущей ликвидности к 2015 году вырос с 0,92 до 0,96 в сравнении с предыдущим периодами.

Предприятие платежеспособно, если имеет ликвидные активы – активы, которые при необходимости можно реализовать, получить за них денежные средства и расплатиться с контрагентами. Таким образом, прослеживается четкая взаимосвязь между ликвидностью и платежеспособностью.

Предприятие будет обладать высоким уровнем платежеспособности, если будет соблюдаться оптимальная структура активов. Под платежеспособностью следует понимать способность организации вовремя удовлетворять платежные требования поставщиков в соответствии в хозяйственными договорами, возвращать кредиты, производить оплату труда персонала, вносить платежи в бюджеты и во внебюджетные фонды [17].

Для установления уровня и возможности ОАО «Белмолпродукт» расплатиться по всем видам своих обязательств рассчитаем коэффициенты платежеспособности (табл. 2.3)

Таблица 2.3

Таблица 2.3

Анализ платежеспособности ОАО «Белмолпродукт» за 2013г.-2015г.

Показатели	2013	2014	2015	Отклонение (+;-)	
				2014 г. от 2013 г.	2015 г. от 2014 г.
Собственный капитал, тыс. руб.	44523	45034	47470	511	2436
Заемные средства, тыс. руб.	208576	219000	271099	10424	52099
Кредиторская задолженность, тыс.руб.	555247	756948	650040	201701	-106908
Прибыль от продаж, тыс. руб.	10693	10407	56102	-286	45695
Выплачиваемые проценты, тыс. руб.	19944	25900	48138	5956	22238
Среднемесячная выручка, тыс. руб.	85676,75	116287,5	168758,17	30610,75	52470,67
Коэффициент платежеспособности	0,06	0,05	0,05	-0,01	-
Коэффициент уровня возврата обязательств	0,54	0,40	1,17	-0,14	0,77
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	8,91	8,36	5,46	0,55	-2,9

Анализируя коэффициенты платежеспособности следует отметить такие изменения: организация считается платежеспособной, если коэффициент платежеспособности больше или равен 1. Но как мы видим из расчетов величина коэффициента за все 3 года меньше 1. Значения ниже 1 говорят нам о зависимости предприятия от внешних источников финансирования и возможной неустойчивости его финансового положения.

Степень платежеспособности по текущим обязательствам характеризует, сколько месяцев необходимо предприятию для расчета по краткосрочным обязательствам при сохранении сложившегося уровня выручки без осуществления других платежей. Рекомендуемое значение этого показателя ≤ 3 мес. При соблюдении данного условия предприятие считается платежеспособным. Как видно из таблицы в 2014 и 2015 году показатели ниже рекомендуемого значения, что говорит о неплатежеспособности предприятия.

Анализ финансовой устойчивости предприятия помогает заблаговременно и объективно просканировать финансовое состояние предприятия, чтобы выявить все «узкие места» и причины их возникновения.

Для этого используются коэффициенты финансовой устойчивости, которые позволяют проанализировать каждый актив компании.

На основании данных бухгалтерской отчетности ОАО «Белмолпродукт» проведем анализ финансового состояния, используя метод коэффициентов. Расчет коэффициентов представим в табл. 2.4.

Таблица 2.4

Расчет показателей финансовой устойчивости показателей баланса
ОАО «Белмолпродукт» за 2013г-2015г.

Показатели	2013	2014	2015	Отклонение (+,-)	
				2014г от 2013г	2015г от 2014г
Собственный капитал, тыс.руб.	44523	45034	47470	511	2436
Заемный капитал, тыс.руб.	763818	972348	921139	208530	-51209
Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	759042	968748	921139	209706	-47609
Валюта баланса, тыс.руб.	808341	1020982	968609	212641	-52373
Коэффициент концентрации собственного капитала	0,05	0,04	0,05	-0,01	0,01
Коэффициент финансовой зависимости	18,16	22,67	20,40	4,51	-2,27
Коэффициент текущей задолженности	17,16	21,59	19,40	4,43	-2,19
Коэффициент финансового левериджа	0,94	0,95	0,95	0,01	-

Анализируя показатели и данные по финансовому положению предприятия, мы видим, что за 2014 год валюта баланса увеличилась на 212641 тыс. руб. и составила 1020982 тыс. руб. А в 2015 году наблюдается обратная динамика: снижение валюты баланса на 95820 тыс. руб., что в итоге составило 958768 тыс. руб. Это, главным образом, связано с снижением собственного капитала на 52373 тыс. руб., который по итогам года составил 968609 тыс. руб.

В 2014 году коэффициент концентрации собственного капитала равняется 0,04, что на 0,01 меньше, чем в 2013 году. Это значит, что уменьшилась доля активов в 2014 году, сформированная за счет собственных средств организации. В 2015 году данный коэффициент наоборот увеличился по сравнению с 2014 годом на 0,01 и составил 0,05. Произошло это из-за того, что за прошедший год увеличилась стоимость собственного капитала, а

значит и его удельный вес в валюте баланса, а не из-за того, что организация формирует активы за счет заемных средств.

Коэффициент финансовой зависимости считается нормальным от 0,6 до 0,7. Оптимальным является коэффициент 0,5. Коэффициент финансовой зависимости в 2014 году составил 22,67. В 2015 году коэффициент финансовой зависимости составил 20,40. Коэффициент выше нормы может свидетельствовать о сильной зависимости организации от кредиторов.

В 2014 году коэффициент текущей задолженности был равен 21,59, а в 2015 году 19,40. Повышение данного показателя говорит нам о том, что с каждым годом формирование активов происходило с большим использованием заемного капитала.

Коэффициент финансового левериджа считается оптимальным, если он равен 1. То есть сумма обязательств и собственного капитала равна. Коэффициент финансового левериджа в 2014 году был равен 0,94, в 2015 году он составил 0,95. Мы видим, что на протяжении исследуемого периода коэффициент практически сравнялся с 1, из чего следует, что у организации есть возможность повысить рентабельность собственного капитала за счет вовлечение в деятельность заемных средств.

2.3 Характеристика ведения бухгалтерского учета в организации

ОАО «Белмолпродукт» ведет бухгалтерский учет в соответствии с едиными методологическими основами и правилами, установленными Федеральным законом №402 «О бухгалтерском учете» [3]. На предприятии бухгалтерский учет ведется по автоматизированной форме учета с применением компьютерной техники и программы «1С: Предприятие 8.3».

Бухгалтерский учет в ОАО «Белмолпродукт» ведется непрерывно в полном объеме и использует следующие методы бухгалтерского учета: документирование, инвентаризацию, калькуляцию, ведение бухгалтерских

счетов, двойную запись, оценку, а также бухгалтерский баланс и бухгалтерскую отчетность.

Из организационной структуры видно, что главный бухгалтер, выполняющий формирование и ведение бухгалтерского учета на предприятии, подчиняется руководителю организации. Главный бухгалтер ОАО «Белмолпродукт» обеспечивает соответствие организации бухгалтерского учета действующему законодательству, своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Более подробно рассмотрим обязанности главного бухгалтера:

1. должен обладать знаниями бухгалтерского, налогового и трудового законодательства и понимать принципы финансового и управленческого учета;

2. уметь выстраивать оптимальный документооборот и автоматизировать его;

3. должен отражать в регистрах бухгалтерского учета все хозяйственные операции;

4. предоставлять оперативную и аналитическую информацию руководству общества о финансово-хозяйственной деятельности;

5. должен правильно отражать начисление, расчет и своевременное поступление платежей в бюджет и взносов на социальное страхование;

6. обеспечивать своевременное предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Структура бухгалтерии представлена на рис. 2.1.

На основе Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г., Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/08) и других нормативных документов в области регулирования бухгалтерского учета главным бухгалтером ОАО «Белмолпродукт» сформирована учетная политика, которая утверждена приказом руководителя (Приложение 2). В ней описываются особенности учетного процесса на предприятии, отражается методология и применяемые

методы бухгалтерского учета, вопросы составления и представления бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики главный бухгалтер организует работу бухгалтерии, в состав которой входят заместитель главного бухгалтера и 8 бухгалтеров по разным участкам учета.



Рис. 2.1. Структура бухгалтерии ОАО «Белгородские молочные продукты»

Обязанности бухгалтеров закреплены в должностной инструкции, которая регламентирует выполнение следующих функций:

1. осуществление учета операций, связанных с движением основных средств, материально-производственных запасов;
2. составление первичной документации по соответствующим участкам бухгалтерского учета;
3. составление отчетных калькуляций себестоимости продукции;
4. участие в проведении инвентаризации денежных средств, расчетных операций и обязательств, материально-производственных запасов и др.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ОАО «БЕЛГОРОДСКИЕ МОЛОЧНЫЕ ПРОДУКТЫ»

3.1. Документальное оформление учета финансовых результатов

Первичными документами по учету доходов от обычных видов деятельности:

Для документального оформления операций по продаже продукции в бухгалтерском учете применяют типовые формы первичной документации.

Основанием для отгрузки продукции является договор поставки, заключаемым между поставщиком и покупателем (Приложение 10). По договору поставки поставщик обязуется передать продукцию в собственность покупателю, а покупатель – принять и оплатить ее в соответствии с заключенным договором. В договоре указываются предмет договора, порядок и условия поставки и оплаты продукции, обязанности и ответственность сторон, а также сроки действия договора. Согласно условиям договора, оплата продукции может производиться предварительно в виде авансовых платежей или в течение тридцати банковский дней по факту поступления товара путем перечисления денежных средств на расчетный счет.

Договор поставки составляется в двух экземплярах, имеющих равную юридическую силу, как для покупателя, так и для поставщика.

ОАО «Белмолпродукт» на основании договора поставки выписывает товарную накладную, где отражается информация о поставщике и плательщике товара, наименовании и характеристике продукции, количестве отпускаемой продукции, цене данного товара, ставке НДС, цене товара без

учета и с учетом НДС, а также дата составления и номер документа (Приложение 11). При отгрузке продукции товарная накладная подтверждается подписями ответственных лиц.

На основании товарной накладной бухгалтерия организации – поставщика выписывает счет-фактуру (Приложение 12). В данном документе отражается поставщик и покупатель товара, грузоотправитель, грузополучатель и их адреса, в какой валюте производится расчет, а также наименование товара, единица измерения, количество и цена продукции, сумма с учетом и без учета НДС.

Счет-фактуру обязаны выписывать все организации, реализующие товары, как облагаемые, так и не облагаемые НДС. На основании счета-фактуры начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товара счет-фактура необходима для возмещения НДС из бюджета. Счет-фактура выписывается в двух экземплярах. Первый передается покупателю, а второй остается у поставщика товара. Поставщик учитывает счет-фактуру, выставленную покупателю в хронологическом порядке, а покупатель – номера их поступления от продавцов.

Счет-фактура, составленная поставщиком, регистрируются в книге продаж. Она составляется в отношении всех товаров, которые подлежат обложению НДС, в том числе по ставке 0%, и освобожденные от налогообложения.

В зависимости от условий договора с покупателями могут осуществляться как безналичные расчеты через банки, так и наличные расчеты, когда деньги вносятся в кассу поставщика.

В ОАО «Белмолпродукт» при безналичной форме расчетов с покупателями и заказчиками, используют платежные поручения. Платежные поручения должны быть выписаны поставщиком и сданы в банк на инкассо (т.е. с поручением получить платеж от покупателя) не позднее следующего дня после передачи готовой продукции покупателю. Второй экземпляр платежного поручения отправляется покупателю для оплаты. При оплате

готовой продукции покупателем в кассу выбивает кассовый чек, подтверждающий оплату, который остается у покупателя, и приходный кассовый ордер для отражения во внутренней документации предприятия.

В течение месяца на основе первичных документов составляется Анализ счета (Приложение 16), Журнал ордер по счету 90 «Продажи» в конце месяца, по окончании отчетного года составляется Главная книга, где выводятся обороты по дебету и кредиту счета.

На основе Главной книги по счету 90 «Продажи» в Отчете о финансовых результатах показаны статьи, формирующие финансовый результат от обычных видов деятельности. В этой форме отчетности приводятся: выручка от продажи товаров без НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей, исключаемых из выручки, себестоимость продукции, издержки обращения.

Первичными документами по учету прочих доходов и расходов служат договора по кредитам и займам, расчет % по договорам кредитов и займов, платежные поручения за оказание услуг банка.

В течение месяца на основе первичных документов составляется Анализ счета (приложение 17), Карточка счета по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в конце месяца, по окончании отчетного года составляется Главная книга, где выводятся обороты по дебету и кредиту счета.

На основе Главной книги по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в Отчете о финансовых результатах показаны статьи, формирующие финансовый результат от прочих видов деятельности. В этой форме отчетности приводятся: проценты к получению, проценты к уплате, прочие доходы, прочие расходы. В этом отчете также приводится прибыль (убыток) до налогообложения.

На основании итоговых данных за год по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» заполняют «Отчет о финансовых результатах». В ней содержится информация о формировании конечного финансового результата. В части формирования финансового результата от продажи

продукции, товаров, работ, услуг в отчете выделен раздел 1 «Доходы и расходы по обычным видам деятельности», где раскрывается информация о сумме выручки, себестоимости проданной продукции и о прибыли (убытке) от продаж без учета НДС.

3.2. Бухгалтерский учет формирования финансовых результатов от обычных видов деятельности

Формирование и учет финансовых результатов от обычных видов деятельности в ОАО «Белмолпродукт» осуществляется с использованием счета 90 «Продажи», он предназначен для учета доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также для определения финансового результата от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99 [5], характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

В ОАО «Белмолпродукт» к доходам от обычных видов деятельности относятся:

- доходы от реализации продукции;
- доходы от оказания услуг общественного питания;
- доходы от реализации товаров собственного производства.

В ОАО «Белмолпродукт» к расходам от обычных видов деятельности относятся:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции и ее продажи, а также продажи (перепродажи) товаров. К таким расходам относятся расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.

Учет финансовых результатов от продаж ведется на счете 90 «Продажи», схема строения которого представлена на рисунке 3.1.

Счет 90 «Продажи»

С кредита счетов	В дебет счетов
Сн – сальдо на начало периода не	

	имеет		
	Содержание хозяйственной операции		
10	Списание остаточной стоимости проданных материалов – 14 344 281.37	Отражена задолженность покупателей за отгруженную продукцию – 9 966 133 632.98	62
11	Списана первоначальная стоимость выбывающих на сторону животных – 1 149 792 651.87	Закрытие внутренних субсчетов счета 90 в соответствии с полученным финансовым результатом 20 698 797 783.54	90
19	Восстановлен НДС - -163 660.00	Отражен убыток от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца) – 925 423 814,44	99
20	Списана себестоимость реализованной продукции – -577 971.99		
23	Списана фактическая себестоимость работ вспомогательных производств, выполненных на сторону– 225 646.96		
25	Излишнее списание общепроизводственных расходов – -2 324.62		
28	Списание брака продукции на продажу – 59 806.07		
29	Списание фактической себестоимости проданной продукции обслуживающих производств и хозяйств – 26 302.78		
41	Отражена фактическая себестоимость проданных товаров – 1 239 110.97		
43	Отражена себестоимость проданной готовой продукции – 8 261 530 564.75		
44	Списаны коммерческие расходы – 25 473 543.85		
68	Начислен НДС со стоимости реализованной продукции – 909 689 305.12		
90	Закрытие внутренних субсчетов счета 90 в соответствии с полученным финансовым результатом – 20 698 797 783.54		
99	Отражена прибыль от обычных видов деятельности организации (заключительными оборотами отчетного месяца) – 158 893 296.86		
Оборот – 31 590 355 230.96		Оборот – 31 590 355 230.96	
Ск – сальдо на начало периода не имеет			

Рис. 3.1. Схема строения счета 90 «Продажи»

К счету 90 «Продажи» в ОАО «Белмолпродукт» открыты следующие субсчета:

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

На субсчете 90.1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой.

На субсчете 90.2 «Себестоимость продаж» учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90.1 признана выручка.

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

На субсчете 90.7 «Расходы на продажу» учитываются расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг.

На субсчете 90.8 «Управленческие расходы» учитываются затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. К таким затратам относят арендную плату, агентское вознаграждение, амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; административно-управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом.

Субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. (Приложение 16)

Записи по субсчетам 90.1 «Выручка», 90.2 «Себестоимость с продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость» и т.д. производятся накопительно в течение отчетного года. При этом в течение отчетного года записи по дебету

Ежемесячно сопоставляя кредитовые и дебетовые обороты по субсчетам 90.2 «Себестоимость с продаж», 90.3 «Налог на добавленную стоимость» и т.д. определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от обычных видов деятельности за отчетный период. Его отражение осуществляется на субсчете 90.9 «Прибыль/убыток от продаж». При этом финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами)

списывается с указанного субсчета на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, субсчет 90.9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный период. При этом порядок записей на указанных субсчетах приводит к тому, что синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

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

Для отражения финансового результата от продаж с субсчета 90.9 списывается сумма прибыли или убытка на счет 99 «Прибыли или убытки».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданной продукции, выполняемых работ, оказанных услуг.

Пример. В соответствии с договором поставки от 15.02.2017 г. ОАО «Белмолпродукт» отгрузило продукцию в количестве 5 т. ООО «Ресурс» на сумму 500 000 руб., в т.ч. НДС – 45454,5 руб. Согласно счету - фактуре и накладной от 15.02.2017 г. общая сумма к оплате составила 500 000 руб. (приложение 8-10). В бухгалтерском учете операции отразим в таблице 3.1

Таблица 3.1

Фрагмент журнала хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1.	Начислена выручка от продажи 5 т. сгущенного молока	62	90.01	500 000
2.	Списана фактическая себестоимость 5 т. сгущенного молока	90.02	43	420 362
3.	Начислен налог на добавленную стоимость	90.03	68	45 454,5
4.	Перечислены денежные средства от покупателя в оплату сгущенного молока	51	62	500 000
5.	Списан финансовый результат	90.9	99	79 638

3.3. Бухгалтерский учет финансовых результатов от прочих видов деятельности

Для отражения прочих доходов и расходов (отличных от доходов и расходов по обычным видам деятельности) предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». На этом счете отражается информация о поступлениях и платежах предприятия, связанных и обусловленных проведением в течение отчетного периода операций, не относящихся к основным видам деятельности.

К прочим доходам на предприятие относят:

- поступления в возмещение причиненных организации убытков; суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- суммы оприходованных излишков от списания товарно-материальных ценностей;
- прочие доходы.

К расходам, отражаемым на субсчете 91.2 «Прочие расходы», относятся:

- расходы, связанные с продажей товаров, продукции, материалов, а также списанием основных средств;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью;
- курсовые разницы;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- проценты по краткосрочным кредитам и займам;
- комиссионные расходы банка за перечисление денежных средств, выдачу и прием наличных, предоставление справки, ведение клиентского счета, обслуживание счета.

На рисунке 3.2 представлена схема счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»		В дебет счетов
С кредита счетов		
Сн – сальдо на начало периода не имеет		
01	Включение в состав прочих расходов остаточной стоимости проданного объекта основных средств – 1 781 795,12	Принятие к учету в качестве вложений во внеоборотные активы ресурсов – 65 000
		08

02	Начисление амортизации основных средств, сданных в аренду – 7 823 564,50	Оприходованы материалы, выявленные в результате инвентаризации – 20 573 013,89	10
08	Списание стоимости вложений в объекты основных средств, реализованных до момента их принятия к учету – 175 450	Учтены выявленные излишки полуфабрикатов в результате инвентаризации – 230 353,96	21
10	Отражена себестоимость материалов, выбывших в результате продажи – 16 876 653,66	Принятие к учету готовой продукции – 197 483,72	43
11	Списана себестоимость молодняка – 641,18	Учтено поступление денежных средств на расчетный счет от продажи прочего имущества – 4 358,40	51
19	Списание ранее выделенной суммы НДС по ценностям – 0,02	Зачисление на валютный счет денежных средств в иностранной валюте от прочих операций по получению доходов – 7267,01	52
20	Списание работ (услуг) основного производства – 3 954,86	Отражение разницы между рублевым эквивалентом купленной валюты над рублевой суммой, снятой с расчетного счета – 969 485,58	57
23	Признание в составе прочих расходов организации возможных собственных затрат организации, связанных с продажей объекта основных средств – 15 346,97	Списание кредиторской задолженности поставщика – 17 509 330,52	60
41	Списана себестоимость реализованного товара – 157 750	Отражена задолженность покупателя от продажи прочего имущества – 49 273 054,27	62
43	Принятие к учету готовой продукции – 420 892,91	Списание остатка резерва по сомнительным долгам, созданного в прошлом отчетном периоде – 8 631 061,24	63
51	Перечислены денежные средства с расчетного счета в счет погашения задолженности по оплате – 5 372 259,14	Отражение положительных курсовых разниц – 6 713 628,22	67
52	Учет отрицательной курсовой разницы – 2 605 255,33	Отражение безвозмездной передачи спецодежды работнику организации – 23 660	70
57	Отражена курсовая разница (превышение рублевой суммы над рублевым эквивалентом купленной валюты) – 199 242,27	Отражение задолженности работника за форменную одежду – 24 646,44	73
60	Признание в качестве операционного расхода услуг сторонних организаций – 34 046 941,43	Начислена арендная плата за отчетный период – 27 694 627,07	76
62	Отражение списания дебиторской задолженности – 13 617 468,80	Отражены целевые субсидии на возмещение части затрат -731 830 116,23	86
63	Создание резерва по сомнительным долгам – 3 469 649,81	Закрытие внутренних субсчетов счета 90 в соответствии с полученным финансовым результатом – 2 011 165 535,23	91
66	Начисление процентов по краткосрочному договору займа – 814 370 126,53	Включены в доходы текущего периода суммы, полученные в счет будущих периодов – 1 922 637,17	98
67	Начисление процентов по долгосрочному договору кредита – 108 494 435,89	Отражено сальдо доходов и расходов (заключительными оборотами отчетного месяца) – 305 916 018,83	99

68	Начисление НДС по реализации – 7 219 493,76		
69	Начислены взносы во внебюджетные фонды с заработной платы работников, занятых в процессе получения прочих доходов – 1 547 143,27		
70	Начислена заработная плата работникам, занятых в процессе получения прочих доходов – 6 228 445,92		
71	Отражены списание в состав прочих расходов неиспользованных подотчетных сумм – 870 663,52		
73	Начислена компенсация за задержку зарплаты – 32 817,87		
76	Отнесены в состав прочих расходов штрафы и неустойки – 103 823 813,05		
91	Закрытие внутренних субсчетов счета 91 в соответствии с полученным финансовым результатом – 2 011 165 535,23		
94	Списана недостача на прочие расходы – 16 342 006,62		
99	Отражено сальдо доходов и расходов (заключительными оборотами отчетного месяца) – 26 089 930,12		
Оборот – 3 182 751 277,78		Оборот – 3 182 751 277,78	
Ск – сальдо на конец периода не имеет			

Рис. 3.2. Схема строения счета 91 «Прочие доходы и расходы»

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» ОАО «Белмолпродукт» открываются следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Ежемесячно сопоставляя дебетовые обороты по субсчету 91.2 «Прочие расходы» и кредитовые обороты по субсчету 91.1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо заключительными оборотами каждого отчетного месяца списывается с субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет. При этом записи на главном счете не делаются, а выявленный финансовый результат не только списывается ежемесячно по назначению, но и аккумулируется на специальном субсчете 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов» к главному счету.

По окончании года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчета 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями на субсчет 91.9 «Сальдо прочих доходов и расходов». Этот процесс является составной частью процедуры закрытия конечных счетов учета финансовых результатов. В результате осуществления заключительных записей счет 91 «Прочие доходы и расходы» закрывается.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов.

Рассмотрим на конкретном примере отражение прочих доходов в ОАО «Белмолпродукт».

Пример. ОАО «Белмолпродукт» в соответствии с договором аренды № Д/100-1606270 от 17.10.2016 г. была предоставлена АО «ЭКСПОЦЕНТР» выставочная площадь в размере 48 кв.м, суммой 1 008 192 руб., в т.ч. НДС – 153 792 руб. Регистрационный сбор составил 18 290 руб., в т.ч. НДС – 2 790

руб. Сумма страховой премии – 3 024 руб., без НДС. Данную операцию оформили следующими документами: договором аренды № Д/100-1606270, актом сдачи приемки оказанных услуг и выставочных площадей, счет-фактурой. (Приложение 13). Следует отметить, что учет передачи имущества в аренду арендатором фиксируется следующим образом - арендованные основные средства учитываются за балансом на счете 001 «Арендованные основные средства».

При поступлении основных средств делается запись:

1. Получены основные средства от арендодателя.

Дт 001 – 1 008 192 руб.

Учет расходов по арендной плате включаются отражаются следующими хозяйственными операциями:

1. Перечислена арендная плата АО «ЭКСПОЦЕНТР», оплачен регистрационный сбор и страховая премия

Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 51 «Расчетный счет» - 1 029 506 руб.

2. Начислена арендная плата, отражена сумма регистрационного сбора и страховой премии в составе прочих расходов

Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 1 029 506 руб.

3. Начислен НДС по арендной плате и регистрационному сбору

Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 68.02 «Расчеты по налогам и сборам» - 156 582 руб.

4. Возмещен НДС по арендной плате

Дт 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кт 19 «Налог на добавленную стоимость» - 156 582 руб.

После окончания сроков договора или при досрочном его расторжении при передаче арендованного имущества арендодателю при учете договора аренды делается обратная запись:

Арендованные основные средства возвращены арендодателю

Кредит 001 – 1 008 192 руб.

Хозяйственные операции, отражаемые на счетах прочих доходов и расходов за 2015 год, рассмотрим в таблице 3.2 «Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов ОАО «Белмолпродукт».

Таблица 3.2

Корреспонденция счетов по учету прочих доходов и расходов
ОАО «Белмолпродукт»

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	2	3	4	5
1.	Отражено возмещение причиненных убытков, ущерба, порчи	51	91.01	4 358,40
2.	Списана кредиторская задолженность поставщика в связи с истечением срока исковой давности	60	91.01	17 509 330,52
4.	Отражение положительных курсовых разниц	67	91.01	6 713 628,22
5.	Оприходованы материалы, выявленные в результате инвентаризации	10	91.01	20 573 013,89
6.	Начислены проценты на остаток счета	51	91.01	4 358,40
7.	Учтены излишки полуфабрикатов, выявленные в результате инвентаризации	21	91.01	230 353,96
8.	Принята к учету готовая продукция по прочему виду деятельности	43	91.01	197 483,72
9.	Отражена задолженность покупателя от продажи имущества	62	91.01	49 273 054,27
10.	Отнесение на финансовые результаты излишне начисленных в текущем году сумм резерва на ремонт	96	91.01	1 922 637,17
11.	Отражены целевые субсидии на возмещение части затрат	86	91.01	731 830 116,23
12.	Отражена задолженность работников за фирменную одежду	73	91.01	24 646,44
13.	Учтена безвозмездная передача спецодежды работникам	70	91.01	23 660
14.	Начислена арендная плата за отчетный период	76	91.01	27 694 627,07

Продолжение табл. 3.2

1	2	3	4	5
15.	Зачислены на валютный счет денежные средства от прочих операций	52	91.01	7 267,01
16.	Списание остатка резерва по сомнительным долгам прошлого отчетного периода	63	91.01	8 631 061,24
17.	Отнесена к прочим расходам отрицательная курсовая разница	91.02	52	2 605 255,33
18.	Списана стоимость от продажи иностранной валюты	91.02	57	199 242,27
19.	Отражены курсовые разницы по краткосрочным и долгосрочным кредитам	91.02	66 67	814 370 126,53 108 494 435,89
18.	Отражение расходов на оплату задолженности	91.02	51	5 372 259,14
19.	Начисление НДС по реализации	91.02	68	7 219 493,76
20.	Списание себестоимости реализованных товаров	91.02	41	157 750
21.	Отнесено в состав прочих создание резерва по сомнительным долгам	91.02	63	3 469 649,81

3.4. Формирование конечного финансового результата и распределение

прибыли

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен синтетический финансово-результативный счет 99 «Прибыли и убытки». Основным назначением счета 99 является определение чистой прибыли (чистого убытка) организации за отчетный период (месяц, квартал, год).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту – прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода. На рисунке 3.3 представлена схема счета 99 «Прибыли и убытки».

Счет 99 «Прибыли и убытки»

С кредита счетов		В дебет счетов	
Сн – сальдо на начало периода не имеет			
68	Отражено начисление налога на прибыль – 2 833 786,67	Выявлен непокрытый убыток – 1 049 534 741,42	84
69	Отражены пени во внебюджетные фонды за несвоевременное перечисление страховых взносов – 344 348,46	Определение финансового результата (прибыли) от обычных видов деятельности – 159 893 296,86	90
90	Определение финансового результата (убытка) от обычных видов деятельности – 925 423 814,44	Определение финансового результата (прибыли) от прочей деятельности – 26 089 930,12	91
91	Определение финансового результата (убытка) от прочей деятельности – 305 916 018,83	Отражено закрытие субсчетов (заключительными оборотами отчетного месяца) – 2 421 701,77	99
99	Отражено закрытие субсчетов (заключительными оборотами отчетного месяца) – 2 421 701,77		
Оборот – 1 236 939 670,17		Оборот – 1 236 939 670,17	
Ск – сальдо на конец периода не имеет			

Рис. 3.3. Схема строения счета 99 «Прибыли и убытки»

К счету 99 «Прибыли и убытки» открываются следующие субсчета:

99-1 «Прибыли (убытки) от обычных видов деятельности»;

99-2 «Сальдо прочих доходов и расходов»

99-9 «Сальдо прибыли (убытков) отчетного года».

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

- прибыль и убыток от обычных видов деятельности – в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц – в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»

- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по пересчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В конце года, сравнивая дебетовый и кредитовый обороты по субсчетам счета 99 «Прибыли и убытки», определяют окончательный результат, который относится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» заключительной записью 31 декабря отчетного года. Так, при получении прибыли (кредитовый оборот счета 99 превышает дебетовый) составляется корреспонденция:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» -
1 049 534 741,42 руб.

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» обеспечивается формированием данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации или непокрытого убытка предназначен счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет имеет сальдо, показывающее сумму нераспределенной прибыли

организации или непокрытого убытка. Оборот по дебету показывает зачисление чистого убытка отчетного года или использование нераспределенной прибыли, оборот по кредиту – чистой прибыли отчетного года или списание непокрытого убытка [38, 170].

В ОАО «Белмолпродукт» к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» открываются следующие субсчета:

84.1 – прибыль, подлежащая распределению

84.2 – убыток, подлежащий покрытию

84.3 – нераспределенная прибыль в обращении

84.4 – нераспределенная прибыль использованная

В ОАО «Белмолпродукт» в финансовой деятельности используются для отражения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка такие субсчета, как 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» и 84.3 «Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете 84.1 «Прибыль, подлежащая распределению» зачисляется вся сумма чистой прибыли отчетного года. После отражения операций сальдо данного субсчета переносится в кредит субсчета 84.3 «Нераспределенная прибыль в обращении».

На субсчете 84.3 «Нераспределенная прибыль в обращении» с течением времени собирается общая сумма нераспределенной прибыли. По существу, сальдо данного субсчета показывает величину средств, накопленных для создания нового имущества в форме основных и других материальных ресурсов.

Расчет балансового показателя нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) производится с исчислением промежуточного финансового результата.

На первом этапе определяется прибыль (убыток) от продаж как разница между доходами (выручки) и расходами (себестоимости) продаж. Информация об этих показателях формируется на счете 90 «Продажи».

На втором этапе определяется прибыль (убыток) от обычных видов деятельности путем сложения результата от продаж с прочими доходами и расходами, раскрытыми на бухгалтерском счете 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма этой прибыли корректируется для налогообложения.

На третьем этапе определяют нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) от обычной деятельности путем вычета из предыдущего показателя суммы начисленных платежей по налогу на прибыль и штрафных налоговых и приравненных к ним санкций, информация о которых содержится на итоговом счете 99 «Прибыли и убытки».

При начислении налога на прибыль в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам» – 2 833 786,67 руб.

При начислении штрафов, пеней, неустоек за нарушение расчетов по страховым взносам во внебюджетные фонды в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дт 99 «Прибыли и убытки»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – 344 348,46 руб.

При этом соответствующий остаток счета 99 «Прибыли и убытки» переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» организуется таким образом, чтобы обеспечить аналитический учет информации по направлению использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные для целей обеспечения производственного развития организации и других аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

В ОАО «Белмолпродукт» финансовый результат от продажи продукции определяют по результатам работы за год. В конце года после исчисления

фактической себестоимости определяется финансовый результат – прибыль (кредитовое сальдо), убыток (дебетовое сальдо).

В ОАО «Белмолпродукт» нераспределенная прибыль направляется на увеличение резервного капитала, на выплату премий работникам предприятия.

1. Нераспределенная прибыль направляется на увеличение резервного капитала. В бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кт 82 «Резервный капитал»

2. Начисление премий работникам ОАО «Белмолпродукт» за счет нераспределенной прибыли. В бухгалтерском учете делается следующая запись:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

и одновременно делается запись:

Дт 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кт 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

В случае, когда результатом деятельности предприятия является непокрытый убыток, то он может быть покрыт за счет резервного капитала, добавочного капитала.

3.5. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета финансовых результатов в ОАО «Белгородские молочные продукты»

В результате изучения организации и ведения синтетического учета финансовых результатов ОАО «Белмолпродукт» выявлено соответствие учета установленным требованиям. Однако необходимо отметить следующие недостатки.

В процессе подробного изучения учетных регистров ОАО «Белмолпродукт» было выявлено несоответствие составленных бухгалтерских записей рекомендованным планом счетов и инструкции по его применению. При проверке учетного регистра «Анализ счета 90» выявлены отрицательные проводки:

1. Восстановление НДС с полученного аванса

Дт 90.3 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 19 «Налог на добавленную стоимость» – -163 660 руб.

В соответствии со ст. 170 НК РФ, входной НДС с авансов полученных и принятый к вычету при приобретении товаров, продукции подлежит восстановлению. С 01.01.2014 изменен порядок восстановления НДС: сумма НДС, ранее предъявленная к вычету на основании полученного от продавца счета-фактуры на аванс, восстанавливается покупателем в полном объеме, если отгрузка равна или превышает сумму аванса; и если она меньше аванса, то восстанавливается согласно счету-фактуре на отгрузку.

Путем ознакомления с первичными документами, на основании которых была составлена проводка данную отрицательную запись предлагаем исправить способом «красное сторно», которое позволяет аннулировать предыдущую проводку и составить правильную хозяйственную операцию.

Для исправления составим такую же проводку, но красными чернилами для аннулирования:

Дт 90.3 Кт 19 –

-163 660 руб.

Затем составим правильные проводки. При операциях восстановления НДС проводки формируются следующим образом:

1. Восстановление НДС на продукцию, товары (работы, услуги)

Дт 19 «Налог на добавленную стоимость»

Кт 68 «расчеты с бюджетом по налогам и сборам» – 163 660 руб.

2. Включение восстановительной суммы НДС в состав прочих расходов

Дт 91.02 «Прочие расходы»

Кт 19 «Налог на добавленную стоимость» – 163 660

Также детальное изучение регистра «Анализ счета 90» демонстрирует, что были излишне списаны общепроизводственные расходы и оформлена проводка:

Дт 90.2 «Себестоимость продаж»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы» – -2 324,62

Согласно п.5 ПБУ 22/2010, независимо от существенности ошибки, исправительные записи вносятся в момент ее обнаружения. Т.к. ошибка была выявлена после реформации, подписания и представления отчетности, то исправительные записи вносятся в момент ее обнаружения. Согласно п.4 ПБУ 22/2010 в результате данной ошибки завышены расходы. Излишне отраженная сумма расходов составила 2 324,62 руб. В бухгалтерском учете будут сделаны следующие исправительные записи:

1. Сторнированы излишне списанные ОПР

Дт 90.2 «Себестоимость продаж»

Кт 25 «Общехозяйственные расходы» – -2 324,62 руб.

2. Списаны излишние ОПР и скорректирована сумма чистой прибыли

Дт 84 «Нераспределенная прибыль»

Кт 25 «Общепроизводственные расходы» – 2 324,62 руб.

Таким образом, оформление результатов проверки составления бухгалтерских записей отразим в таблице 3.3

Таблица 3.3

Оформление и проверка бухгалтерских записей ОАО «Белмолпродукт»

№ п/п	По данным организации			Рекомендованные			Исправительные записи		
	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма	Дебет	Кредит	Сумма
1.	90.2	19	-163 660	19	68	163 660	90.2	19	-163 660
2.				91.02	19	163 660	19	68	163 660
3.							91.02	19	163 660

4.	90.2	25	-2 324,62				90.2	25	-2 324,62
5.							84	25	2 324,62

Вместе с тем необходимо предложить определенные направления по совершенствованию учета финансовых результатов.

Важным и наиболее перспективным использованием финансовых результатов в деятельности ОАО «Белмолпродукт» является налаженная система внутреннего контроля. Внутренним контролем финансовых результатов является процесс, назначаемый руководством, который желает убедиться, что данные о финансовых результатах достоверны. Все операции и сделки предприятия авторизуются, активы, защищены от несанкционированного использования, все хозяйственные операции отражены в учетных регистрах и финансовой отчетности.

Для определения уровня материальности существенных счетов проводят анализ счетов финансовой отчетности для определения ошибок, которые могут негативно влиять на экономические процессы предприятия. Счета распределяются по оборотам или по остаткам. Затем выбирают счета с превышением уровня существенности и проводится проверка счетов, основанием для этого служит: структура счета; ожидание пользователя; количество действий по счету; сделки с лицами, связанными с банком; вероятность ошибки или мошенничества; тип счета; субъективные оценки; сложность расчета и отчетности; изменения в характеристиках счета.

При описании процессов необходимо делать анализ между существенными счетами, хозяйственными операциями и процессами. Как процессы обозначены, можно понять, и где изменяются существенные счета. Вносится описание детальных процессов, последовательность их выполнения. Для удобства представления бизнес-процессов для анализа их полноты и рискованности, используются специализированные системы. [31,392]

Для определения рисков, которые могут реализоваться при исполнении

каждого процесса, и устанавливается опасность, которая может влиять на достоверность финансовой отчетности.

Процедура определения рисков очень сложная и требует участия экспертов, которые знают специальные методы оценки. Один из таких методов – является верификация рисков со следующими утверждениями руководства.

Риски существования – это признанные доходы, расходы, активы и обязательства – существуют. Риски полноты – все признанные доходы, расходы, активы и обязательства отражены в отчетности в полном объеме. Риски оценки отчетности – доходы, расходы, активы и обязательства отражены в отчетности в точной сумме [26, с. 414].

За исследуемый период времени финансовые результаты предприятия представляют собой прибыль. Для эффективного функционирования ОАО «Белмолпродукт» на конкурентном рынке необходимо принять меры, направленные на снижение расходов предприятия и возможностями снижения коммерческих расходов.