**Содержание**

Введение

1. Теоретические основы учета и анализа финансовых результатов

1.1 Тенденции развития бухгалтерского учета в России

1.2 Особенности бухгалтерского учета на автотранспорте

1.3 Значение и задачи анализа финансовых результатов

2. ОАО «АТП - 7» - объект экономического исследования

2.1 Организационно - экономическая характеристика общества

2.2 Организация учетной работы предприятия

3. Учет финансовых результатов

3.1 Синтетический учет продажи услуг, товаров

3.2 Учет прочих доходов и расходов

3.3 Учет внереализационных доходов и расходов

3.4 Формирование конечного финансового результата

3.5 Формирование информации о расчетах по налогу на прибыль

4. Анализ финансовых результатов деятельности автотранспортной организации

4.1 Анализ доходов от деятельности АТО

4.2 Анализ учета затрат на производство

4.3 Анализ общей суммы расходов

4.4 Анализ прибыли от оказания услуг

4.5 Анализ рентабельности деятельности предприятия

Заключение

Список литературных источников

Приложения

**Введение**

В условиях сложившейся утяжеленной структуры экономики, сохраняющейся слабости рыночных институтов, устаревшей материально-технической базы, начавшихся рыночных реформ каждое предприятие поставлено на стадию самостоятельного выживания. Теперь организации стали свободны как в выборе поставщиков, так и производителей, появилась жесткая конкуренция. На первое место поставлены такие важные показатели как себестоимость, рентабельность, прибыль.

Развитие рыночных отношений в России не могло не коснуться автомобильного транспорта, вследствие чего была разрушена существовавшая отраслевая система управления. Большинство транспортных предприятий были поставлены на грань выживания. Прошел процесс приватизации и демонополизации транспортного производства, в результате чего было образовано множество частных АТП.

Хозяйственно-финансовая деятельность АТП осуществляется на принципах полного хозяйственного расчета с целью получения прибыли. Сущность заключается в том, что создаваемая в процессе автомобильных перевозок транспортная продукция должна полностью компенсировать материальные, трудовые и денежные ресурсы, затраченные на ее образование, и дополнительно обеспечить получение прибыли. Рентабельность работы автотранспортного предприятия - очень важный экономический показатель, так как от него зависит размер получаемой прибыли.

Главная цель данной работы состоит в выявлении взаимодействия между техническими, эксплуатационными и экономическими показателями работы АТП, в анализе факторов, влияющих на эффективность использования материально-технической базы, капитальных вложений предприятия, финансовых результатов, а также в формировании такой модели для данного предприятия, которая бы обладала долгосрочным потенциалом динамичного роста эффективности, была бы способна обеспечить последовательное повышение благосостояния работников организации, эффективное воспроизводство и модернизацию производственного аппарата, укрепление сырьевых ресурсов, повышение прибыли. Кроме того, в работе изучен порядок отражения операций по формированию и распределению финансовых результатов в бухгалтерском учете.

Производственные процессы автотранспортного и любого другого предприятия резко отличаются друг от друга. Автотранспорт не имеет дела с сырьем; предмет его труда – груз – поступает на транспорт извне в готовом виде, и никаких новых продуктов при этом не создает.

Грузовой автотранспорт постоянно увеличивает свою долю в перевозках. Этот вид перевозок чрезвычайно гибок в отношении маршрутов и графиков движения. Грузовики в состоянии перевозить товар «от двери до двери», избавляя отправителя от необходимости лишних перевозок; это рентабельный вид транспорта для перевозок на большие расстояния дорогостоящих товаров. Во многих случаях автотранспортные тарифы конкурентно сопоставимы с тарифами железных дорог, но при этом грузовики обеспечивают более высокую оперативность оказываемых услуг.

В качестве источников информации послужили годовые отчеты, бизнес-планы, а также текущая бухгалтерская и статистическая отчетность ОАО за 2002-2004 годы.

**1. Теоретические основы учета и анализа финансовых результатов**

**1.1 Тенденции развития бухгалтерского учета в России**

Бухгалтерский учет носит общехозяйственный характер и поэтому присущ и необходим любому обществу. В России так же, как и в других странах, разработана и действует своя национальная система бухгалтерского учета, которая более полно и точно учитывает специфику экономических отношений и традиций государства.

Изменения и нововведения в области бухгалтерского учета связаны с формированием системы соответствующей и складывающейся у нас сегодня модели хозяйствования с учетом новых требований рыночной экономики. Последняя вызвана развитием рыночных отношений, взаимосвязей и взаимозависимостей в работе с иностранными инвесторами и инвестициями, с увеличением объема товарных и расчетных отношений с ними и с их банками. В связи с этим бухгалтерская информация должна быть ориентирована на международные стандарты, т.е. она должна быть достаточной, уместной, необходимой и понятной иностранным пользователям для анализа, контроля и управления с их стороны своими вложениями.

В качестве такого ориентира выбраны принципы, содержащиеся в системе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), как наиболее адекватно отражающей потребности рыночной экономики. Действующие международные стандарты бухгалтерского учета используются в разных странах по-разному, так как в основе каждого лежат национальные системы бухгалтерского учета, но с применением (адаптацией) некоторых или большинства международных стандартов.

В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора, неважно, собственника или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта собственности. Данное различие порождает основные особенности, определяющие развитие системы МСФО:

* приоритет баланса;
* отказ от исторической стоимости;
* замена концепции собственности концепцией контроля;
* переход от учета имущества к учету ресурсов, от брутто-оценок к нетто-оценкам;
* отказ от регулирования учета в пользу регулирования отчетности.

До широкого распространения ведения учета на базе МСФО в центре большинства учетных систем находился отчет, или, как его часто называют, счет прибылей и убытков. Именно с него, а не с баланса, начиналось рассмотрение отчетности. Центральное положение этот счет занял вместе с возникновением и развитием акционерного промышленного капитала, отделившего доходы от объекта собственности. Не случайно знаменитый французский ученый Пьер Гарнье утверждал первичность счета прибылей и убытков по отношению к балансу, который является лишь его следствием.

В системе МСФО счет прибылей и убытков играет более скромную роль, которая уменьшается с каждым новым стандартом, поскольку учет ведется в интересах инвестора, которого интересует изменение стоимости его имущества, рыночная капитализация объектов его инвестиций, зависящая больше от показателей чистых активов, чем от бухгалтерской прибыли. Таким образом, пользователь отчетности прежде всего нуждается в балансе, а не в счете прибылей и убытков, так как именно баланс позволяет определить рост капитала компании в целом. Счет прибылей и убытков необходим для ведения двойной записи. Источниками роста чистых активов, помимо собственно финансовых результатов, могут выступать увеличение капитала компании и рост стоимости ее имущества. Поэтому понятие прибылей заменяется понятием совокупного дохода (comprehensive income), представляющего изменение стоимости чистых активов.

Следующим важным отличием современных тенденций развития МСФО является постепенное вытеснение исторической стоимости, или себестоимости, оценками по справедливой стоимости. Справедливая стоимость — одно из ключевых и относительно новых понятий МСФО. Как оценка целого класса активов — финансовых инструментов — она впервые появилась в МСФО 32 (1995 г.) и за это время затронула существенное число других балансовых статей и продолжает вытеснять традиционную себестоимость. Справедливая стоимость оказалась достаточно удобным инструментом и для расширения состава балансовых статей. То, что не позволяла историческая оценка — отражать неоплаченные или неполученные активы — решается путем их оценки по справедливой стоимости. Согласно МСФО по справедливой стоимости следует оценивать вложения в доходную недвижимость, биологические активы (животные и растения), большинство финансовых инструментов.

Справедливая стоимость вытесняет исторические оценки (себестоимость) также из тех статей, для которых обязательность справедливой стоимости пока не введена: переоцененные основные средства; товары, имеющие биржевую стоимость; дебиторская задолженность.

Изначально в МСФО определения справедливой стоимости не было, лишь указывалось, что "она может определяться с помощью одного или нескольких общепринятых методов" (п. 79 МСФО 32). Таким образом, декларировалось, что справедливая стоимость — не метод оценки, а ее качество. Разнообразие методов ее исчисления определяется тем, что, с одной стороны, "наилучшей базой для определения ...справедливой стоимости является ...рыночная котировка" (п. 81 МСФО 32), а с другой — "в основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности предприятия" (п. 80 МСФО 32). Поскольку рыночная оценка есть по сути оценка средств ликвидируемого предприятия, не отвечающего допущению непрерывности, то конструкция справедливой стоимости оказывается внутренне противоречивой и приходится прибегать к новому понятию "технический прием оценки" (п. 82 МСФО 32), что позволяет считать единой "справедливой стоимостью" оценки, имеющие совершенно различную природу: текущие рыночные оценки, различного рода дисконтированные оценки выручки от продажи (МСФО 32, 39, 41), дисконтированные оценки ожидаемых доходов от использования актива (МСФО 40), первоначальную стоимость при первом применении МСФО (IFRS 1). [17]

Собственно определение справедливой стоимости появилось в МСФО 39. В соответствии с этим определением, содержащимся и в МСФО 40, "справедливая стоимость — сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными, действительно желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами" (п. 8 МСФО 39).

Среди всего разнообразия "технических приемов" четко просматривается определенная тенденция: все они основаны на оценках доходов, ожидаемых от эксплуатации активов (капитализируемые оценки) или их продажи (реализационные оценки). Следовательно, переход на справедливую стоимость есть замена исторической стоимости (себестоимости) оценкой текущей доходности. Эта замена логично вытекает из концепции приоритета баланса. Так как последний представляет собой равенство средств и их источников, всегда возникает желание узнать, сколько же эти средства стоят на балансовую дату, и определить, какова стоимость реального капитала компании, исчисление которой не может быть сделано в тех же оценках, что и исчисление финансовых результатов.

Порядок исчисления оценок в МСФО тесно связан с концепцией контроля над активами, которая заключается в том, что имуществом предприятия следует считать не то, что принадлежит ему на правах собственности, а то, что оно может контролировать. Исходя из данной концепции, вопрос о зачислении тех или иных объектов в активы предприятия или, наоборот, их списании решается не в соответствии с их формальной юридической принадлежностью в настоящем, а согласно намерениям сторон относительно будущего данных объектов. Так, основные средства принимаются на баланс не потому, что предприятие является их собственником, а потому что оно использует их в своей деятельности и по своему усмотрению. Средства в операционной аренде не показываются в балансе, а взятые в лизинг включаются в баланс арендатора. Более того, предлагается изменить МСФО 40, распространив возможности капитализации в активе и на операционную аренду недвижимости. Если компания решает включить операционную аренду в активы, то она должна оценить ее объект по справедливой стоимости, определяемой как величина ожидаемых чистых поступлений денежных средств от эксплуатации объекта аренды.

Проданные активы подлежат списанию с баланса только в том случае, когда контроль над ними безвозвратно утерян. Так, если компания продает не котирующиеся на бирже акции третьей стороне, которая по договору лишена права свободной продажи данных акций, с одновременным заключением договора их выкупа по фиксированной цене, но в соответствии с таким договором она сохраняет контроль и риски по данным акциям, а покупатель лишен такого контроля, то продавец не вправе списывать проданные акции с баланса.

Концепция контроля определяет и структуру пассивов компании, разделяя акционерный и даже уставный капитал на собственные и привлеченные средства. К собственной части капитала относятся только долевые финансовые инструменты, которые эмитированы при одновременном выполнении следующих условий: во-первых, у эмитента отсутствуют какие-либо контрактные обязательства по их выкупу на невыгодных для себя условиях; во-вторых, они не являются опционами или другими аналогичными производными финансовыми инструментами на передачу в будущем других долевых инструментов. Так, привилегированные акции, подлежащие обмену на обыкновенные, будут отражены как кредиторская задолженность эмитента, поскольку обмен обычно проводится на выгодных для акционеров условиях.

Из концепции контроля логично вытекает и понятие активов как ресурсов, которое в МСФО вытесняет отождествление активов с имуществом. Важнейшая часть МСФО "Принципы подготовки и составления финансовой отчетности" определяет активы как "ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем" (п. 49а). Таким образом, в состав активов включаются, во-первых, не все средства компании, а только приносящие выгоду в будущем. Это положение связано с концепцией справедливой стоимости, так как для средств, не приносящих доход, справедливая стоимость будет стремиться к нулю. Во-вторых, становится неважной юридическая принадлежность данных средств, потому что и чужое имущество (например, арендованное) способно приносить доход. В-третьих, ресурс есть то, что имеется в наличии как в материальной, так и не в материальной форме, однако ресурсом не служат расходы, капитализацией которых и был актив в классической модели учета. В этом отношении весьма показательна статья "расходы будущих периодов". Такие расходы должны трактоваться или как дебиторская задолженность (предварительная оплата), или долгосрочные права (например, на прокат кинопродукции), или как текущие расходы (подписка на газеты и т. п.). В то же время целый ряд ресурсов, прав компании до сих пор не включался в ее активы. Это положение постепенно меняется. Так, IASB решило изменить правила МСФО 37 и признало необходимым отражать те условные активы (корреспондирующие с условными прибылями), которые ранее только раскрывались в пояснениях при высокой вероятности получения соответствующих средств в будущем. Оцениваются такие активы, конечно же, по справедливой стоимости. Все чаще приводятся обоснования необходимости учета в качестве актива человеческого капитала, оцениваемого или по затратам на обучение персонала, или путем измерения приносимой им добавленной стоимости. [17]

Поскольку активы отождествляются с ресурсами, последние приобретают характер балансовых статей, т. е. измеряются на фиксированный момент времени — балансовую дату — и в соответствии с общими принципами балансовых оценок. При этом возникает некоторое противоречие оценок с самим понятием ресурсов. Оценки по дисконтированному доходу представляют собой оценки экономической выгоды будущих периодов, которая "не является активом, контролируемым компанией 'В результате событий прошлых периодов (т. е. ресурсом — В. С.)". Данное противоречие не рассматривается обычно применительно к текущей рыночной стоимости, т. е. сумме денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении на активном рынке на момент оценивания. Оценки, основанные на исторических ценах, подлежат переоценке и обязательному снижению при обесценении активов. Отражение обесценения превращает практически все статьи баланса в нетто-показатели, образованные путем вычета амортизации, резервов или обесценения или путем прямого пересчета стоимости до справедливой величины. Уменьшению на себестоимость выкупленных акций подвержен даже капитал, что означает преодоление классического правила фиксирования капитала, в соответствии с которым первоначально вложенная величина капитала остается в бухгалтерском учете неизменной. [17]

Очевидно, что нетто-оценки, приводимые в отчетности, могли бы разрушить учет как систематическую регистрацию, если бы не техника, которую А.П. Рудановский назвал нормировкой баланса, внутреннего регулирования баланса с помощью контрарных счетов.

Поскольку МСФО не рассматривают вопросы учетной регистрации, ограничиваясь исключительно отчетностью, вопросы ведения учетных записей, находящиеся в центре внимания классического учета, выводятся из сферы регулирования и теоретических исследований. Записи становятся частным делом компаний, что резко расширяет раздел между финансовым и управленческим учетом. Кроме учета затрат, из финансового учета начинает исчезать и порядок ведения регистров. Новое разделение между финансовым и управленческим учетом идет по линии противопоставления учета и отчетности. Последняя все больше переходит от бухгалтеров к профессиональным пользователям, в качестве которых выступают финансовые аналитики. Совсем не случайно получившее всемирное признание название Международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) переименованы в Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Тем самым МСФО не только формируют новые учетные правила, но и повышают уровень профессии бухгалтера.

**1.2 Особенности бухгалтерского учета на автотранспорте**

Производственные процессы автотранспортного и любого другого предприятия резко отличаются друг от друга. Автотранспорт не имеет дела с сырьем; предмет его труда - груз - поступает на транспорт извне в готовом виде, и никаких новых продуктов при этом не создается. Но, как и любая отрасль материального производства, он создает новые стоимости. Изменение потребительной стоимости автотранспортного предмета труда вызывается материальным изменением его положения в пространстве. Новые стоимости создаются в результате прибавления к первоначальной стоимости автотранспортируемого предмета стоимости его транспортировки.

Затраты АТП на выполнение перевозок грузов и пассажиров, погрузочно-разгрузочных работ, транспортно-экспедиционных услуг, выраженные в денежной форме, представляют собой себестоимость перевозок, работ, услуг. Себестоимость является обобщающим показателем, отражающим все стороны производственной деятельности АТП, характеризующим эффективность использования материальных, трудовых и денежных ресурсов. Она непосредственно отражается на уровне прибыли АТП: чем ниже себестоимость, тем больше прибыль.

Все виды затрат, которые требуются АТП для выполнения перевозок грузов и пассажиров, относятся на себестоимость. Бухгалтерия АТП должна так организовать учет себестоимости автомобильных перевозок, чтобы можно было своевременно получить отчетные калькуляции, в которых отражаются все отклонения от нормативных расходов на перевозки. Объектами учета затрат на производство являются материальные, трудовые и финансовые ресурсы, израсходованные на осуществление транспортного процесса, работ и услуг. Объектами калькулирования себестоимости автомобильных перевозок, работ и услуг является продукция, изготовленная в результате осуществления производственного процесса. Учет производственной и хозяйственной деятельности внутренних подразделений АТП базируется на оперативно-техническом, статистическом и бухгалтерском учете. Основанием для учета выполнения финансовых заданий является первичная документация, оформляемая по автоколоннам, бригадам и отдельным автомобилям. Фактические затраты подразделений относятся непосредственно на их счета и отражаются в аналитическом учете расходов на перевозки так, чтобы данные бухгалтерского учета стали непосредственной основой для оценки работы подразделений. [11]

Основными моментами организации как грузовых, так и пассажирских перевозок являются: установление деловых (договорных) взаимоотношений между транспортными предприятиями и клиентурой, составление плана перевозок и его выполнение, организация линии и учет работы.

В любом случае наличие у предприятия своего или арендованного автотранспорта предполагает следующую схему формирования затрат:

* расход нефтепродуктов;
* расходы на проведение текущего ремонта автотранспортных средств;
* затраты на оплату труда и отчисления на социальные нужды;
* амортизация основных средств;
* прочие затраты.

Основными калькуляционными статьями затрат на автомобильные перевозки являются следующие:

* + основная и дополнительная заработная плата водителей и кондукторов с отчислениями на социальные нужды, топливо,
	+ смазочные и эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильных шин, эксплуатационный ремонт и техническое обслуживание автомобилей,
	+ амортизационные отчисления, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

Учетная политика АТП устанавливает следующие способы ведения бухгалтерского учета.

* определение выручки от реализации продукции (работ, услуг). Как один из вариантов выручка от реализации продукции (работ, услуг) может определяться по мере отгрузки ее покупателю и предъявления ему расчетных документов.
* порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам. Первоначальная стоимость основных средств (с учетом расходов по доставке и установке), принадлежащих предприятию, погашается путем начисления амортизации по нормам, установленным законодательством. Предприятие на основании сводной ведомости амортизационных отчислений отражает в бухгалтерском учете ежемесячно начисляемую амортизацию по видам основных средств.
* износ нематериальных активов относится на себестоимость услуг ежемесячно по нормам, рассчитанным исходя из первоначальной стоимости и срока их полезного использования. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы износа устанавливаются в расчете - 10 лет.
* оценка производственных запасов. Определение себестоимости материальных ресурсов (за исключением нефтепродуктов), списываемых в производство, осуществляется по учетной стоимости (на основании материальных отчетов) плюс (минус) отклонения от фактической стоимости поступивших материальных ресурсов. Себестоимость нефтепродуктов, списываемых в производство, определяется по расчету: остаток нефтепродуктов по фактической стоимости на начало месяца плюс приход их по фактической стоимости минус остаток (согласно материальным отчетам) на начало следующего месяца.
* расходы будущих периодов. Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в отчетности как расходы будущих периодов, подлежат включению в себестоимость продукции (работ, услуг) либо списываются за счет других источников в течение срока, к которому они относятся.
* резервы предстоящих расходов и платежей.
* группировка и списание затрат на производство осуществляется в соответствии с действующим планом счетов.
* механизированный учет затрат по счетам 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы». Прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции (работ, услуг), а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, отражаются в конечном итоге на счете 20 «Основное производство». Косвенные расходы переносятся на счет 20 «Основное производство» со счета 26 «Общехозяйственные расходы».
* признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг). Выручка от реализации продукции (работ, услуг) и признание соответствующей прибыли возникают по мере отгрузки товаров и предъявления покупателю (заказчику) расчетных документов.
* учет образования и использования фондов специального назначения. Указанные фонды могут образовываться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия: фонд накопления формируется за счет нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет; фонд потребления формируется за счет нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет и фонда накопления. Используется этот фонд на различные социальные мероприятия, компенсацию удорожания стоимости питания в столовой, дотации на питание и другие предусмотренные законодательством расходы.
* использование резервного капитала. Предприятие может из средств нераспределенной прибыли отчетного года и прошлых лет создавать резервный капитал и за счет его покрывать убытки прошлых лет.
* учет текущего ремонта зданий и основных средств. Предприятие включает фактические затраты в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта.
* распределение косвенных (накладных) расходов. Общехозяйственные расходы по видам перевозок распределяются пропорционально отработанным авточасам на линии, если иное не предусмотрено законодательством.
* форма бухгалтерского учета - журнально- ордерная.
* инвентаризация имущества и обязательств. Предприятие проводит инвентаризацию основных средств и нематериальных активов, материальных ценностей и денежных средств 1 октября ежегодно.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета являются первичные бухгалтерские документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции. Первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

* наименование документа (формы);
* код формы;
* дата составления;
* содержание хозяйственной операции;
* измерители хозяйственной операции (натуральные и денежные);
* наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровки.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции. В первичных документах и регистрах бухгалтерского учета неоговоренные исправления не допускаются. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписями лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления. Первичные документы и регистры бухгалтерского учета подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками. Ответственность за обеспечение их сохранности в период работы и своевременную передачу в архив несет главный бухгалтер. Учет движения транспортных средств, так же, как и прочих основных средств, на предприятии оформляется документами типовых форм, утвержденных Государственным Комитетом РФ по статистике. Наиболее распространенными для учета поступления автотранспортных средств на предприятии являются: акт приемки-передачи основных средств; инвентарная карточка учета основных средств. Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учета. [5]

При зачислении в состав основных средств отдельных объектов для учета ввода их в эксплуатацию, кроме тех случаев, когда ввод объектов в действие должен в соответствии с законодательством оформляться в особом порядке, применяется типовой документ формы № ОС-1 Акт (накладная) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств.

Акт приемки-передачи основных средств в одном экземпляре на каждый объект автотранспортных средств в день его поступления составляет приемочная комиссия предприятия, подписывают члены приемочной комиссии и главный бухгалтер, утверждает руководитель предприятия. После того, как акт приемки-передачи основных средств оформлен, его направляют в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию на автотранспортное средство. На основании этих документов бухгалтерия производит необходимые записи в инвентарных карточках учета основных средств.

Техническая документация, относящаяся к данному инвентарному объекту, может передаваться по месту эксплуатации объекта с соответствующей отметкой в инвентарной карточке. Для исчисления налога на приобретение автотранспортных средств днем приобретения считается день зачисления автотранспортного средства в состав основных средств на основании акта приемки-передачи основных средств, утвержденного руководителем юридического лица; срок уплаты налога - 5 дней с момента приобретения. Приемка законченных работ по достройке оборудования, реконструкции основных средств оформляется актом приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3). Для аналитического учета всех видов основных средств применяется Инвентарная карточка учета основных средств (ф. № ОС-6). Ее открывают и заполняют на каждый отдельный объект основных средств, и, в частности, на каждое автотранспортное средство в отдельности. Заполняют инвентарную карточку в одном экземпляре на основании акта приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1), а также технической и другой документации на данный объект. Заполнение инвентарной карточки следует выполнять тщательно, без подчисток и помарок, так как эта карточка хранится на предприятии в различных картотеках (картотеке действующих основных средств, картотеке списанных основных средств) все время существования предприятия. В карточке следует указать; заводской номер автомобиля, год выпуска, номер паспорта.

Автотранспортные средства являются тем самым исключением, ввод в эксплуатацию которых в соответствии с законодательством возможен только после регистрации в органах Государственной инспекции безопасности дорожного движения МВД РФ.

Момент ввода в эксплуатацию автотранспортного средства оформляется дополнительным первичным документом - актом ввода в эксплуатацию автотранспортного средства, составляемым по произвольной форме и утверждаемым руководителем предприятия.

Ведение бухгалтерского учета эксплуатации автотранспортных средств на предприятии также требует обязательного оформления ряда первичных документов. Целевая направленность таких документов различна - это и обеспечение сохранности автотранспортных средств на предприятии, и учет пробега автомобиля, и учет рабочего времени водителя, и приобретение прав на эксплуатацию автотранспортного средства, и др.

Аналитический учет автотранспортных средств, так же, как и прочих основных средств на предприятии, ведется по классификационным группам.

Внутри группы основных средств ведется еще более детализированный аналитический учет:

* по инвентарным объектам с помощью Инвентарных карточек (ф. № ОС-6);
* по месту эксплуатации объектов у лиц, ответственных за их сохранность, с помощью Инвентарного списка (ф. № ОС-9). [17]

Для учета и контроля автотранспортным средствам, так же как и всем прочим основным средствам, должен быть присвоен уникальный инвентарный номер. Инвентарный номера обязательно должны указываться во всех первичных документах, которыми оформлено движение автотранспортных средств на предприятии, а также в регистрах аналитического учета. Инвентарный номер, присвоенный объекту, сохраняется за ним все время, пока объект находится на данном предприятии. Инвентарные номера выбывших по различным причинам автотранспортных средств - проданных, списанных в результате аварии или полного износа - не могут быть присвоены другим автотранспортным средствам, поступившим на данное предприятие. Инвентарный номер для целей учета и контроля за сохранностью наносится на объект основных средств и, в частности, на автотранспортные средства - в кабине (кузове) аккуратно прикрепляется металлический жетон с номером либо номер наносится краской или иным способом. Инвентарным объектом транспортных средств считается отдельный автомобиль, прицеп, полуприцеп и т.д. с относящимися к нему приспособлениями - запасное колесо, набор инструментов, автомагнитола, кондиционер, поступившие вместе с объектом.

Для предприятий, применяющих арендованный автотранспорт, при условии ежедневного использования автомобиля для одних и тех же работ в одинаковых условиях более удобным может быть оформление маршрутного листа.

**1.3 Значение и задачи анализа финансовых результатов**

Функционирование предприятия независимо от видов деятельности и форм собственности в условиях рынка, определяется его способностью приносить достаточный доход или прибыль.

Прибыль - это конечный финансовый результат деятельности предприятия, характеризующий абсолютную эффективность его работы. В условиях рыночной экономики прибыль выступает важнейшим фактором стимулирования производственной и предпринимательской деятельности предприятия и создает финансовую основу для ее расширения, удовлетворения социальных и материальных потребностей трудового коллектива. Налог на прибыль становится одним из основных источников формирования доходов бюджета (федерального, республиканского, местного). За счет прибыли погашаются долговые обязательства предприятия перед банком и инвесторами. Следовательно, прибыль становится важнейшим обобщающим показателем в системе оценочных показателей эффективности производственной, коммерческой и финансовой деятельности предприятия. Сумма прибыли, получаемая предприятием, обусловлена объемом продаж продукции, ее качеством и конкурентоспособностью на внутреннем и внешнем рынках, ассортиментом, уровнем затрат и инфляционными процессами, которыми неизбежно сопровождается становление рыночных отношений.

Отсюда основными задачами анализа финансовых результатов деятельности предприятия являются:

* оценка динамики абсолютных и относительных показать
лей финансовых результатов (прибыли и рентабельности)-
* определение направленности и размера влияния отдельных
факторов на сумму прибыли и уровень рентабельности;
* выявление и оценка возможных резервов роста прибыли ц
рентабельности;
* анализ порога прибыли.

Обобщенная информация о финансовых результатах представлена в бухгалтерской отчетности:

* форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
* форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках»;
* форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»,

и в статистической, отчетности: форма №11 «Сведения о наличии и движений основных фондов (средств) и других нефинансовых активов». Кроме того, при анализе используются данные бизнес-плана и аналитического бухгалтерского учета к счету 90 «Продажи», счету 91 «Прочие доходы и расходы» и счету 99 «Прибыли и убытки».

В современных условиях прибыль, отражаемая в бухгалтерской отчетности отечественных предприятий, оказывается неоправданно завышенной. Это связано с тем, что в условиях инфляции оценка активов предприятия, показываемых в балансе, не отражает их реальной стоимости: основные средства, материальные и товарные запасы искусственно занижаются по сравнению с их действительной стоимостью. Занижение стоимости активов баланса приводит к занижению соответствующих расходов, в том числе амортизации, а следовательно, к искажению себестоимости реализованной продукции и прибыли. В результате этого у предприятия в виде налога изымается часть необходимого продукта и тем самым нарушается нормальный процесс воспроизводства. Кроме того, финансовые результаты предприятия зависят от выбранной финансовой политики, обеспечивающей возможности маневра в части распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством, списания расходов будущих периодов, создания оценочных резервов. При сопоставлении финансовых результатов за несколько смежных периодов следует учитывать изменение методологии учета, составления отчетности и принятую на предприятии учетную политику-К вопросам учетной политики, определяющей величину финансового результата деятельности предприятия, относятся:

* выбор метода начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;
* выбор метода оценки материалов при их отпуске в производство;
* выбор порядка отнесения на себестоимость продукции отдельных видов расходов (создание резервов);
* определение состава косвенных (накладных) расходов и метода их распределения.

Методологической основой анализа финансовых результатов в условиях рыночных отношений является принятая для всех предприятий, независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, модель их формирования и использования. Приступая к анализу финансовых результатов, следует различать прибыль (убыток) до налогообложения, прибыль (убыток) от обычной деятельности и чистую прибыль (нераспределенную прибыль (убыток) отчетного периода). [11]

Прибыль (убыток) до налогообложения представляет собой алгебраическую сумму прибыли (убытка) от продажи товаров, продукции, работ, услуг, процентов к получению (к уплате), доходов от участия в других организациях, прочих операционных доходов (расходов) и финансовых результатов от внереализационных операций.

Прибыль (убыток) от обычной деятельности определяется как разница между суммой прибыли (убытка) до налогообложения и платежами в бюджет из прибыли.

Чистая (нераспределенная) прибыль определяется как разница между прибылью от обычной деятельности и суммой чрезвычайных доходов и расходов. Она выступает важнейшим источником доходов предприятия, направляемых на его развитие и удовлетворение социальных и материальных потребностей коллектива.

Анализ следует начинать с общей оценки динамики величины и состава прибыли до налогообложения. Информация, содержащаяся в отчетной форме № 2, позволяет проанализировать финансовые результаты, полученные от всех видов деятельности предприятия, установить структуру прибыли.

Важным моментом анализа является факторный анализ прибыли от продаж.

Система показателей финансовых результатов включает в себя не только абсолютные, но и относительные показатели эффективности хозяйствования. К ним относятся показатели рентабельности. Рассчитываются и анализируются общая рентабельность работы предприятия, рентабельность продукции и капитала. Чем выше уровень рентабельности, тем выше эффективность хозяйствования предприятий как самостоятельных товаропроизводителей. [12]

**2. ОАО «АТП - 7» - объект экономического исследования**

**2.1 Организационно - экономическая характеристика общества**

Акционерное общество «Автотранспортное предприятие № 7», в дальнейшем именуемое «Общество», является открытым акционерным обществом. Общество является юридическим лицом и действует на основании законодательства Российской Федерации и Устава.

Общество создано путем преобразования государственного автотранспортного предприятия № 7 объединения «Ростовводмелиорация» в акционерное общество открытого типа «Сальское АТП-7» в соответствии с указом Президента Российской Федерации № 721 от 01.07.1992г.

Акционерное общество открытого типа «Сальское АТП-7» зарегистрировано Постановлением Главы администрации г. Сальска и Сальского района Ростовской области от «15» апреля 1993г. №448. Регистрационный номер 274.

Открытое акционерное общество «Автотранспортное предприятие № 7» зарегистрировано Постановлением Главы администрации г. Сальска и Сальского района Ростовской области от «04» марта 1997г. №129. Регистрационный номер 274. Наименование общества изменилось в связи с принятием Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208 ФЗ в соответствии с его требованиями.

Полное фирменное наименование Общества: Открытое акционерное общество «Автотранспортное предприятие № 7».

Сокращенное фирменное наименование: ОАО «АТП-7».

Место нахождения Общества: Российская Федерация, Ростовская обл., г. Сальск, Ново-Егорлыкское шоссе.

Почтовый адрес Общества, по которому с ним осуществляется связь: 347600, Российская Федерация Ростовская обл., г. Сальск, Ново-Егорлыкское шоссе.

Целью деятельности Общества является извлечение прибыли.

Общество осуществляет следующие виды деятельности:

- перевозка грузов и пассажиров автомобильным транспортом;

- ремонт и техническое обслуживание машин, агрегатов и оборудования;

оказание услуг предприятиям, организациям и населению;

выпуск товаров народного потребления;

посредническая и коммерческая деятельность на территории России и других государств;

бартерные сделки;

закупка, переработка, реализация, транспортировка сельскохозяйственной продукции и продукции переработки.

Общество вправе осуществлять иные виды деятельности, не запрещенные законодательством, направленные на достижение уставных целей.

Отдельными видами деятельности, перечень которых определяется федеральными законами, Общество может заниматься только на основании специального разрешения (лицензии). Если условиями предоставления специального разрешения (лицензии) на занятие определенным видом деятельности предусмотрено требование о занятии такой деятельностью как исключительной, то Общество в течение срока действия специального разрешения (лицензии) не вправе осуществлять иные виды деятельности, за исключением видов деятельности, предусмотренных специальным разрешением (лицензией) и им сопутствующих.

Право Общества осуществлять деятельность, на занятие которой необходимо получение лицензии, возникает с момента получения такой лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия, если иное не установлено законом или иными правовыми актами.

Общество является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Общество имеет гражданские права и несет обязанности, необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами.

Общество считается созданным как юридическое лицо с момента его
государственной регистрации в установленном федеральными законами порядке.

Общество создано без ограничения срока.

Общество вправе в установленном порядке открывать банковские счета на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения.

Общество вправе иметь штампы и бланки со своим наименованием, собственную эмблему, а также зарегистрированный в установленном порядке товарный знак и другие средства визуальной идентификации.

Общество несет ответственность по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом.

Общество не отвечает по обязательствам своих акционеров.

Акционеры не отвечают по обязательствам Общества и несут риск убытков, связанных с его деятельностью, в пределах стоимости принадлежащих им акций.

Если несостоятельность (банкротство) Общества вызвана действиями (бездействием) его акционеров или других лиц, которые имеют право давать обязательные для Общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, то на указанных акционеров или других лиц в случае недостаточности имущества Общества может быть возложена субсидиарная ответственность по его обязательствам.

Несостоятельность (банкротство) Общества считается вызванной действиями (бездействием) его акционеров или других лиц, которые имеют право давать обязательные для Общества указания либо иным образом имеют возможность определять его действия, только в случае, если они использовали указанные право и (или) возможность в целях совершения Обществом действия, заведомо зная, что вследствие этого наступит несостоятельность (банкротство) Общества.

Государство и его органы не несут ответственности по обязательствам Общества, равно как и Общество не отвечает по обязательствам государства и его органов.

Общество может создавать филиалы и открывать представительства на
территории Российской Федерации с соблюдением требований Федерального закона «Об акционерных обществах» и иных федеральных законов.

Создание обществом филиалов и открытие представительств за пределами территории Российской Федерации осуществляются также в соответствии с законодательством иностранного государства по месту нахождения филиалов и представительств, если иное не предусмотрено международным договором Российской Федерации.

Филиал и представительство не являются юридическими лицами, действуют на основании утвержденного Обществом положения. Филиал и представительство наделяются создавшим их Обществом имуществом, которое учитывается как на их отдельных балансах, так и на балансе Общества.

Руководитель филиала и руководитель представительства назначаются Обществом и действуют на основании доверенности, выданной Обществом.

Уставный капитал Общества составляет 1220,7533 рублей (одна тысяча двести двадцать рублей 75,33 коп.) и разделен на 5623 (пять тысяч шестьсот двадцать три) обыкновенных именных акций, приобретенных акционерами Общества (размещенные акции).

Все акции Общества являются именными.

Номинальная стоимость одной обыкновенной акции Общества составляет 0,2171 рублей (ноль рублей 21,71 копеек)

Уставный капитал Общества определяет минимальный размер имущества Общества, гарантирующий интересы его кредиторов.

Общество вправе разместить дополнительно к размещенным акциям обыкновенные именные акции (объявленные акции).

Объявленные акции Общества составляют 13600000 (тринадцать миллионов шестьсот тысяч) обыкновенных именных акций номинальной стоимостью 0,2171 рублей (ноль рублей 21,71 копеек) каждая.

Объявленные обыкновенные акции Общества предоставляют акционерам тот же объем прав, что размещенные обыкновенные акции Общества.

Общество вправе размещать один или несколько типов привилегированных акций. Номинальная стоимость размещенных привилегированных акций не должна превышать 25 процентов от уставного капитала Общества.

Уставный капитал Общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций.

Решение об увеличении уставного капитала Общества путем увеличения номинальной стоимости акций принимается Общим собранием акционеров.

Решение об увеличении уставного капитала Общества путем размещения дополнительных акций принимается Общим собранием акционеров Общества.

Дополнительные акции могут быть размещены Обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного настоящим Уставом.

Решение вопроса об увеличении уставного капитала Общества путем размещения дополнительных акций может быть принято Общим собранием акционеров одновременно с решением о внесении в Устав Общества положений об объявленных акциях, необходимых в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» для принятия такого решения, или об изменении положений об объявленных акциях.

Решением об увеличении уставного капитала Общества путем размещения дополнительных акций должны быть определены количество размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа в пределах количества объявленных акций этой категории (типа), способ размещения, цена размещения дополнительных акций, размещаемых посредством подписки, или порядок ее определения, в том числе цена оценщика необязательно, а для определения рыночной стоимости таких ценных бумаг должна быть принята во внимание эта цена покупки или цена спроса и цена предложения.

В Обществе создается резервный фонд в размере 5% от уставного капитала Общества.

Резервный фонд Общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного настоящим Уставом.

Размер ежегодных отчислений составляет 5 % от чистой прибыли Общества до достижения размера, установленного настоящим Уставом.

Резервный фонд Общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций Общества и выкупа акций Общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Стоимость чистых активов Общества оценивается по данным бухгалтерского учета в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Российской Федерации и федеральным органом исполнительной власти по рынку ценных бумаг.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам Общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов Общества оказывается меньше его уставного капитала, Общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам Общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов Общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, указанной в статье 26 Федерального закона «Об акционерных обществах», Общество обязано принять решение о своей ликвидации.

Общество вправе один раз в год принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям, за исключением случаев, установленных Уставом.

Общество обязано выплатить объявленные по акциям каждой категории (типа) дивиденды. Дивиденды выплачиваются только деньгами из чистой прибыли Общества.

Решение о выплате годовых дивидендов, размере годового дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа) принимается Общим собранием акционеров. Размер годовых дивидендов не может быть больше рекомендованного Советом директоров Общества.

Срок выплаты годовых дивидендов определяется решением Общего собрания акционеров о выплате годовых дивидендов. Если решением Общего собрания акционеров дата выплаты годовых дивидендов не определена, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате годовых дивидендов.

Список лиц, имеющих право получения годовых дивидендов, составляется на дату составления списка лиц, имеющих право участвовать в годовом Общем собрании акционеров.

Общество не вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по акциям:

1. до полной оплаты всего уставного капитала Общества;
2. до выкупа всех акций, которые должны быть выкуплены в соответствии со Статьей 18 Устава;
3. если на день принятия такого решения Общество отвечает признакам
несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у Общества в результате выплаты дивидендов;
4. если на день принятия такого решения стоимость чистых активов Общества меньше его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
5. в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Общество не вправе выплачивать объявленные дивиденды по акциям:

- если на день выплаты Общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) в соответствии с законодательством Российской Федерации о несостоятельности (банкротстве) или если указанные признаки появятся у Общества в результате выплаты дивидендов;

1. если на день выплаты стоимость чистых активов Общества меньше суммы его уставного капитала и резервного фонда либо станет меньше указанной суммы в результате выплаты дивидендов;
2. в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

По прекращении указанных в настоящем пункте обстоятельств Общество обязано выплатить акционерам объявленные дивиденды.

Высшим органом управления Общества является Общее собрание акционеров.

К компетенции Общего собрания акционеров относятся:

внесение изменений и дополнений в Устав Общества или утверждение Устава Общества в новой редакции;

реорганизация Общества;

ликвидация Общества, назначение ликвидационной комиссии и утверждение промежуточного и окончательных ликвидационных балансов;

избрание членов Совета директоров и досрочное прекращение их полномочий;

установление размера вознаграждений и компенсаций членам Совета директоров в период исполнения ими своих обязанностей;

определение количества, номинальной стоимости, категории (типа) объявленных акций и прав, предоставляемых этими акциями;

увеличение уставного капитала Общества путем увеличения номинальной стоимости акций или путем размещения дополнительных акций;

уменьшение уставного капитала Общества путем уменьшения номинальной стоимости акций, путем приобретения Обществом части акций в целях сокращения их общего количества, а также путем погашения приобретенных или выкупленных Обществом акций;

образование единоличного исполнительного органа Общества (Генерального директора), досрочное прекращение его полномочий;

избрание членов Ревизионной комиссии и досрочное прекращение их полномочий;

определение размера вознаграждений и компенсаций членам Ревизионной комиссии Общества в период исполнения ими своих обязанностей;

утверждение аудитора Общества;

утверждение годовых отчетов, годовой бухгалтерской отчетности, в том числе отчетов о прибылях и убытках (счетов прибылей и убытков) Общества, а также распределение прибыли, в том числе выплата (объявление) дивидендов, и убытков Общества по результатам финансового года;

определение порядка ведения Общего собрания акционеров;

дробление и консолидация акций;

принятие решений об одобрении сделок, в случаях, предусмотренных статьей 83 Федерального закона «Об акционерных обществах»;

принятие решений об одобрении крупных сделок в случаях, предусмотренных статьей 79 Федерального закона «Об акционерных обществах»;

принятие решения об участии в холдинговых компаниях, финансово-промышленных группах, ассоциациях и иных объединениях коммерческих организаций;

утверждение внутренних документов, регулирующих деятельность органов Общества;

размещение Обществом облигаций и иных эмиссионных ценных бумаг в случаях, предусмотренных Федеральным законом «Об акционерных обществах»;

избрание членов счетной комиссии и досрочное прекращение их
полномочий;

решение иных вопросов, предусмотренных Федеральным законом «Об акционерных обществах».

Вопросы, отнесенные к компетенции Общего собрания акционеров, не могут быть переданы на решение Исполнительному органу Общества.

Вопросы, отнесенные к компетенции Общего собрания акционеров, не могут быть переданы на решение Совету директоров Общества.

Общее собрание акционеров не вправе рассматривать и принимать решения по вопросам, не отнесенным к его компетенции Федеральным законом «Об акционерных обществах».

Общество обязано ежегодно проводить годовое Общее собрание акционеров.

Годовое Общее собрание акционеров проводится не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года Общества.

В повестку дня годового общего собрания акционеров должны быть обязательно включены следующие вопросы:

1. об избрании Генерального директора общества;
2. об избрании Совета директоров Общества;
3. об избрании ревизионной комиссии Общества;
4. об избрании счетной комиссии Общества;
5. утверждении аудитора Общества;
6. утверждение годовых отчетов, годовой бухгалтерской отчетности, в том числе отчетов о прибылях и убытках (счетов прибылей и убытков) Общества, а также распределение прибыли, в том числе выплата (объявление) дивидендов, и убытков Общества по результатам финансового года.

Проводимые помимо годового Общие собрания акционеров являются
внеочередными.

За исключением случаев, установленных федеральными законами, правом голоса на Общем собрании акционеров по вопросам, поставленным на голосование, обладают акционеры - владельцы обыкновенных акций Общества.

Голосующей акцией Общества является обыкновенная акция, предоставляющая акционеру - ее владельцу право голоса при решении вопроса, поставленного на голосование.

Решение Общего собрания акционеров по вопросу, поставленному на голосование, принимается большинством голосов акционеров - владельцев голосующих акций Общества, принимающих участие в собрании, если для принятия решения Уставом Общества и Федеральным законом «Об акционерных обществах» не установлено иное.

Для осуществления контроля за финансово - хозяйственной деятельностью Общества Общим собранием акционеров избирается Ревизионная комиссия Общества в количестве 3 человек на срок до следующего годового Общего собрания акционеров.

По решению Общего собрания акционеров членам Ревизионной комиссии Общества в период исполнения ими своих обязанностей могут выплачиваться вознаграждения и (или) компенсироваться расходы, связанные с исполнением ими своих обязанностей. Размеры таких вознаграждений и компенсаций устанавливаются решением Общего собрания акционеров.

К компетенции Ревизионной комиссии при осуществлении своей деятельности относится:

1. проведение в соответствии с правилами и порядком ведения бухгалтерского учета и отчетности проверок годовых отчетов, составляемых администрацией Общества;
2. составление и представление в Совет директоров отчета по результатам проверки годовой бухгалтерской отчетности не позднее, чем за 30 дней до годового Общего собрания акционеров;

- проведение внеплановых ревизий производственной, коммерческо-хозяйственной и финансовой деятельности Общества во всякое время по собственной инициативе, решению Общего собрания акционеров, Совета директоров Общества или по требованию акционера (акционеров) Общества, владеющего в совокупности не менее чем 10 процентами голосующих акций Общества;

- составление и предоставление в Совет директоров акта о результатах произведенной ревизии в течении 10 дней с момента окончания ревизии;

- получение от лиц, занимающих должности в органах управления Общества в соответствии с предметом контроля всех необходимых материалов: бухгалтерских, финансовых и других документов;

- подготовка предложений и рекомендаций по устранению выявленных недостатков в работе Общества или его должностных лиц;

- обращение к Совету директоров с просьбами о привлечении, в случае необходимости, для проверок или ревизий деятельности Общества аудиторских организаций или отдельных внештатных специалистов с оплатой их услуг на договорной основе за счет средств Общества;

- требование созыва внеочередного Общего собрания акционеров, заседания Совета директоров Общества в случае необходимости.

По требованию Ревизионной комиссии Общества лица, занимающие должности в органах управления Общества, обязаны представить документы о финансово – хозяйственной деятельности Общества.

Порядок деятельности Ревизионной комиссии Общества определяется Положением о Ревизионной комиссии Общества, утверждаемым Общим собранием акционеров.

Члены Ревизионной комиссии Общества не могут одновременно являться членами Совета директоров Общества, а также занимать иные должности в органах управления Общества.

Акции, принадлежащие членам Совета директоров Общества или лицам, занимающим должности в органах управления Общества, не могут участвовать в голосовании при избрании членов Ревизионной комиссии Общества.

Аудитор (гражданин или аудиторская организация) Общества осуществляет проверку финансово - хозяйственной деятельности Общества в соответствии с правовыми актами Российской Федерации на основании заключаемого с ним договора.

Общее собрание акционеров утверждает Аудитора Общества. Размер оплаты его услуг определяется Советом директоров Общества.

По итогам проверки финансово - хозяйственной деятельности Общества Ревизионная комиссия Общества или Аудитор Общества составляет заключение, в котором должны содержаться:

-подтверждение достоверности данных, содержащихся в отчетах, и иных финансовых документов Общества;

-информация о фактах нарушения установленных правовыми актами Российской Федерации порядка ведения бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, а также правовых актов Российской Федерации при осуществлении финансово - хозяйственной деятельности.

Анализ экономических показателей работы предприятия представлен в таблице 2.1

Таблица 2.1

**Основные технико-экономические показатели ОАО «АТП - 7»**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2002 | 2003 | 2004 | Отклонение (+,-) | В % к 2004 году |
| от 2002 | от 2003 |
| Выручка от оказания автоуслуг, тыс. руб. | 2959 | 5542 | 5477 | 2518 | -65 | 98,8 |
| Себестоимость автоуслуг, тыс. руб. | 1632 | 3670 | 5579 | 3947 | 1909 | 152,0 |
| Прибыль от оказания автоуслуг, тыс. руб. | 1327 | 1872 | -102 | -1429 | -1974 | - |
| Затраты на 1 руб. оказанных услуг, руб.  | 0,55 | 0,66 | 1,02 | 0,47 | 0,36 | 154,5 |
| Численность ППП, чел. | 23 | 25 | 25 | 2 | - | 100 |
| Фонд зарплаты ППП, тыс. руб. | 579,6 | 693,0 | 1218,0 | 638,4 | 525 | 175,8 |
| Среднемесячная зарплата 1 работника, тыс. руб. | 2,1 | 2,31 | 4,06 | 1,96 | 1,75 | 175,8 |
| Выработка на 1 работника ППП, тыс. руб. / чел. | 128,65 | 221,68 | 219,08 | 90,43 | -2,6 | 98,9 |

Из данных таблицы 2.1 следует, что в ОАО "АТП - 7" наблюдается снижение всех основных показателей в 2004 году. Так, выручка от реализации услуг уменьшилась по сравнению с 2003 годом на 65 тыс. руб., (за счет увеличения тарифа на перевозки грузов, что привело к уменьшению спроса на автоуслуги); себестоимость увеличилась на 52 %. В 2004 году предприятие сработало с убытком. Выработка на 1 работника снизилась на 2,6 тыс. руб. При этом среднемесячная зарплата 1 работника увеличилась на 75,8 % в связи с увеличением фонда оплаты труда на 525 тыс. руб., при неизменной численности персонала. Наблюдается повышение затрат на 1 рубль оказываемых услуг с 0,47 руб. в 2002 году до 1,02 руб. в 2004 году, что является негативным показателем в работе предприятия.

Наличие и грузоподъемность автомашин в 2004 году представлена в таблице 2.2.

Таблица 2.2 **Наличие и грузоподъемность автомашин ОАО "АТП - 7"**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Марка автомашины | Количество, шт. | Грузоподъемность, т. | Общий тоннаж, т. | Подвижный состав на консервации, шт. | Всего незаконсервированного транспорта, шт. | Коэффициент выпуска | Выпуск с учетом коэффициента выпуска | Заявленная грузоподъемность, т. | Утвержденный выпуск, шт. | Утвержденная грузоподъемность,т. |
| ЗИЛ МЗ4505 | 3 | 6,1 | 18,3 | 1 | 2 | 0,3 | 0,6 | 3,66 | 1 | 6,1 |
| ЗИЛ ММЗ554 | 2 | 5,5 | 11 | 1 | 1 | 0,3 | 0,3 | 1,65 | 1 | 5,5 |
| ЗИЛ 130В | 1 | 0 | - | 1 | 0 | 0,3 | 0 | - | - | - |
| КАМАЗ 5511 | 1 | 0 | - | - | 1 | 0,3 | 0,3 | - | 1 | - |
| КАМАЗ 5410 | 9 | 0 | - | - | 9 | 0,3 | 2,7 | - | 3 | - |
| КАМАЗ 55102 | 8 | 7 | 56 | - | 8 | 0,3 | 2,4 | 16,8 | 3 | 21 |
| ГАЗ 5201 | 1 | 0 | - | - | 1 | - | 0 |  | 0 | Обсл |
| УАЗ 31512 | 1 | 0 | - | - | 1 | - | 0 | - | 0 | Обсл |
| Автобус | 1 | 0 | - | - | 1 | - | 0 | - | 0 | Обсл |

Из данных таблицы 2.2 следует, что количество машин автопарка составляет 27 шт. Их общая грузоподъемность 18,6 т, а общий тоннаж равен 85,3 т.

Из подвижного состава 3 автомашины – ЗИЛа находятся на консервации, что составляет 11,12 % от общего числа машин. Таким образом, на линию может выйти 24 автомобиля.

С учетом коэффициента выпуска выполнение по автопарку в целом составляет 3,9, а утвержденная грузоподъемность составляет 32,6 т, что на 10,49 т больше, чем заявленная грузоподъемность.

Наибольший удельный вес в подвижном составе анализируемого предприятия составляют КАМАЗы 66,67%, ЗИЛы 22,23%, а ГАЗ, УАЗ и автобус по 3,71% соответственно.

Повышение эффективности качества автотранспортного предприятия зависит от уровня использования автотранспортных средств. Улучшение использования автомобильного парка – один из важнейших факторов роста объема транспортной работы, снижения ее себестоимости. Эффективность работы грузовых автомобилей зависит от многих факторов, поэтому для того, чтобы вскрыть неиспользованные резервы, необходимо изучить различные стороны их эксплуатации.

При оценке работы грузового автотранспорта применяется целая система частных и обобщающих показателей. Показатели использования грузового автотранспорта на примере КАМАЗа 55102 в 4 квартале 2004 года представлены в таблице 2.3.

Таблица 2.3 **Показатели использования грузового автотранспорта**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | План | Факт | Отклонение+,- | План на следующий квартал |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Среднее количество машин | 8 | 8 | - | 9 |
| Общий тоннаж, т | 56 | 56 | - | 63 |
| Средняя грузоподъемность машин, т | 7 | 7 | - | 7 |
| Продолжение таблицы 2.3 |
| **1** | **2** | **3** | **4** | **5** |
| Автомобиле-дни нахождения машин в хозяйстве | 2108 | 2128 | +20 | 2360 |
| В том числе: - в ремонте | 156 | 112 | -44 | 110 |
|  - в работе | 1952 | 2016 | +64 | 2250 |
| Отработано одной машиной за год, дней. | 244 | 252 | +8 | 250 |
| Коэффициент технической готовности машин | 0,93 | 0,95 | +0,02 | 0,95 |
| Коэффициент использования машин в работе | 0,12 | 0,12 | - | 0,11 |
| Коэффициент использования рабочего времени | 0,69 | 0,70 | +0,01 | 0,71 |
| Общий пробег машин, тыс. км | 518 | 485,7 | -32,3 | 497 |
| В том числе с грузом, тыс. км | 311 | 292,6 | -18,4 | 300 |
| Коэффициент использования пробега | 0,6 | 0,6 | - | 0,6 |
| Объем грузооборота, тыс. т / км | 1088 | 947 | -141 | 963 |
| Средняя загруженность машин, т | 3,50 | 3,24 | -0,26 | 3,21 |
| Средняя техскорость движения, км/ч | 59,32 | 55,14 | -4,18 | 58,24 |
| Объем перевезенных грузов, тыс.т | 43 | 46 | +3 | 45 |
| Среднее расстояние перевозки грузов, км. | 25 | 22 | -3 | 27 |
| Выработка на один автомобиле- тонно-день нахождения в хозяйстве, т/ км | 102,4 | 96 | -6,4 | 100,9 |

Из данных таблицы 2.3 можно сделать следующие выводы, что за счет снижения сверхплановых простоев, технической исправности и сокращения нахождения машин в ремонте коэффициент технической готовности увеличился на 0,02 и составил по факту отчетного периода 0,95. Коэффициент использования машин в работе остался на уровне 0,12. Следовательно, на предприятии отсутствует рост целодневных простоев. Коэффициент использования рабочего времени, характеризующий степень использования автомашин на протяжении рабочего дня, по плану составил 0,69, а по факту-0,7.

Неизменность коэффициента использования пробега свидетельствует об отсутствии роста доли порожних рейсов, а, следовательно, об улучшении работы автопарка.

Негативным явлением в работе автопарка явилось снижение коэффициента использования грузоподъемности машин на 0,04 пункта (0,46-0,5), это произошло по причине перевозки маловесных грузов.

Таким образом, на основании проанализированных показателей, можно сделать вывод о том, что работа грузового автотранспорта по факту в сравнении с планом оказалась эффективнее, но в результате план по объему грузооборота недовыполнен на 141 тыс. т/км. Нельзя забывать о том, что чем лучше используются машины, тем ниже себестоимость одного тонно-километра.

Действительно увеличение объема грузооборота содействует снижению себестоимости услуг, так как с его ростом возрастают не все затраты, а только переменная их часть. Постоянные затраты не изменяются при увеличении или уменьшении объема грузооборота. К ним относятся расходы по управлению и организации работы автопарка, затраты на содержание гаража, сторожевой охраны и др.

Улучшение использования основных фондов оказывает существенное влияние на повышение эффективности производства, рост производительности труда. В этой связи резко возрастает значение анализа использования основных фондов на предприятии, выявления факторов, способствующих их лучшему использованию.

Для каждой группы основных фондов исчисляются свои особые показатели использования. Кроме этого применяются показатели степени использования основных фондов в целом. К числу таких показателей относятся: фондоотдача, фондоемкость и коэффициент эффективности.

При изучении эффективности использования основных производственных фондов необходимо исследовать их динамику, которая характеризуется показателями, представленными в таблице 2.4.

Таблица 2.4 **Эффективность использования основных средств**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Периоды | Объем оказания автоуслуг | Среднегодовая стоимость  | Фондоотдача |
| сумма,тыс. руб. | в % к базовому периоду | в % к предыдущемупериоду | сумма,тыс. руб. | в % к базовомупериоду | в % к предыдущемупериоду | сумма, руб. | в % к базовому периоду | в % к предыдущемупериоду |
| Базовый | 1547 | 100,0 | - | 987,0 | 100,0 | - | 1,57 | 100,0 | - |
| 2002 | 2959 | 191,3 | 191,3 | 1125 | 113,9 | 113,9 | 2,63 | 167,5 | 167,5 |
| 2003 | 5542 | 358,4 | 187,3 | 2673 | 270,8 | 237,6 | 2,07 | 131,8 | 78,7 |
| 2004 | 5477 | 354,0 | 98,8 | 3105 | 314,6 | 116,2 | 1,76 | 112,1 | 85,0 |

В последующем периоде объем оказанных услуг по сравнению с базовым периодом изменился следующим образом: в 2002 году – увеличился на 91,3 %; в 2003 году - увеличился в 2,6 раза; в 2004 году – в 2,5 раза, а по сравнению с предыдущим периодом в 2003 году увеличился на 87,3 %; а в 2004 году составил 98,8 %.

Среднегодовая стоимость основных средств увеличилась по сравнению с базовым периодом на 13,9 % в 2002году; в остальные годы составила 270,8 % и 314,6 % соответственно. Фондоотдача, характеризующая эффективность использования фондов в сравнении с базовым периодом падает. Так в 2002 году она составила 2,63 руб., в 2003 году – 2,07 руб., а в 2004 году – 1,76 руб.

Немаловажную роль в деятельности предприятия играют трудовые ресурсы, от эффективного использования которых зависит конечный финансовый результат работы предприятия.

Структура персонала и анализ его состояния представлен в таблице 2.5.

Таблица 2.5 **Состав и структура работников организации автотранспортного предприятия**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Категория работников | 2002 | 2003 | 2004 |
| численность, чел. | удельный вес, % | численность, чел. | удельный вес, % | численность, чел. | удельный вес, % |
| Руководители | 1 | 4,4 | 1 | 4,0 | 1 | 4,0 |
| Специалисты | 7 | 30,4 | 7 | 28,0 | 7 | 28,0 |
| Служащие | 3 | 13,0 | 3 | 12,0 | 3 | 12,0 |
| Рабочие | 12 | 52,2 | 14 | 56,0 | 14 | 56,0 |
| Всего | 23 | 100 | 25 | 100 | 25 | 100 |

Анализ полученных показателей за отчетный период показывает высокую степень постоянства персонала. Это обусловлено, прежде всего, престижностью в части мотивации трудового коллектива (регулярность выплаты заработной платы, наличие льгот социального характера, соблюдение норм ТК РФ и т. п.).

Следует отметить, что в целом коллектив стабилен, однако за исследуемый период наблюдалась значительная (до 20 %) смена водителей в период с 2002 - 2003 г. г., наиболее социально напряженный. В настоящее время ситуация стабилизировалась, во многом это объясняется улучшением финансово-экономического положения общества, повышением уровня и стабильностью выплаты зарплаты. Еще один фактор - это недостаток рабочих мест в городе.

**2.2 Организация учетной работы предприятия**

## Учетная политика организации является элементом системы регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, организации самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности (п. 3 ст. 5 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденное Приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г., определяет учетную политику организации как принятую ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика ОАО «АТП - 7» сформирована главным бухгалтером и утверждена директором. При этом был утвержден рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности, формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации; методы оценки активов и обязательств; правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями; другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

ОАО "АТП - 7" раскрывает принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, которые влияют на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

Изменение учетной политики вводится с 01 января (начала финансового года), следующего за годом его утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Бухгалтерский учет в ОАО "АТП - 7" ведется в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31 октября 2001 г. № 94-Н. Разработан план счетов, соответствующий специфике деятельности предприятия.

Учет на предприятии осуществляет структурное подразделение – бухгалтерия, возглавляемое главным бухгалтером. Форма ведения учета – журнально-ордерная. Бухгалтерский учет ведется ручным способом по типовым формам учета документов с частичным применением автоматизации (с использованием персональных компьютеров). В соответствии с Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденного приказом Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105, утвержден график документооборота на предприятии.

Средства труда со сроком службы более одного года учитываются в составе основных средств. По основным средствам амортизация начисляется линейным способом – по нормам, исчисленным исходя из сроков полезного использования.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизационных отчислений линейным способом исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного действия, но не менее одного года. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, исходя из 10 лет.

Учет процесса приобретения и заготовления материальных ценностей осуществляется по фактической себестоимости с отражением стоимости приобретения на счете 10 «Материалы».

Оценка товаров осуществляется по фактическим затратам, связанными с приобретением товаров. Учет товаров осуществляется на счете 41 «Товары по покупной стоимости». Оценка готовой продукции (работ, услуг) осуществляется по фактической производственной себестоимости, счет 40 не используется.

Расходы будущих периодов списываются в период, к которому они относятся равными долями.

Учет затрат на проведение ремонта основных производственных средств, в том числе и на ремонт и замену автомашин, осуществляется по фактическим затратам в период проведения ремонта. Резервные фонды не создаются.

Учет затрат ведется калькуляционным методом: косвенные расходы учитываются на счете 26 и распределяются пропорционально валовому доходу (выручке от реализации работ, услуг) включаются в состав затрат основного производства, учитываемого на счете 20 «Основное производство». Издержки в части реализованных товаров относятся в дебет 44 счета.

Определяется выручка от реализации продукции (работ, услуг) для формирования финансовых результатов и для целей налогообложения по факту отгрузки и предъявлении расчетных документов покупателю. При определении финансовых результатов (прибыли) от видов деятельности, в отношении прибыли от которых применяется различный порядок налогообложения, внереализационные доходы и расходы распределяются в следующем порядке: штрафы, пени по договорам относятся по принадлежности, налоги распределяются пропорционально выручке, валовому доходу. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после налогообложения отражается в виде нераспределенной прибыли отчетного года для последующего распределения в следующем отчетном году на основании соответствующих решений руководящих органов организации.

Инвентаризация имущества и финансовых обязательств производится на основании приказа директора, в соответствии с действующими нормативными документами, определяющими сроки и порядок, а именно: товароматериальные ценности, денежные средства, расчеты ежегодно по состоянию на 1 октября; основные средства – один раз в три года по состоянию на 1 ноября.

#### Главный бухгалтер

Старший бухгалтер

Бухгалтер по автотранспорту

Бухгалтер расчетного отдела

Бухгалтер - кассир

Рисунок 2.1 – Структура бухгалтерии ОАО "АТП - 7"

Техник по учету материальных ценностей в течение месяца осуществляет прием и выдачу материалов по приходным и расходным ордерам 3-го числа, следующего за отчетным, месяца сдает старшему бухгалтеру материальный отчет.

Главный механик ежедневно производит прием ГСМ по приходным ордерам и раздачу ГСМ водителям по заборно-лимитным листам с отметкой в путевых листах полученного количества ГСМ. Ежемесячно не позднее 6-го числа, следующего за отчетным, месяца сдает главному бухгалтеру материальный отчет по ГСМ.

Производственным отделом ежедневно выдаются водителям путевые листы под роспись, при возвращении из рейса не позднее второго дня, водитель обязан сдать путевой лист в производственный отдел с приложением товарно-транспортной накладной, подтверждающей выполнение объема грузоперевозок.

Оператор ЭВМ производит обработку путевых листов по начислению заработной платы, расхода топлива по норме и фактически, время в наряде, время в простое, пробеге. Ведет табель учета рабочего времени водителей и передает бухгалтеру обработанную информацию 10-го числа месяца, следующего за отчетным. Подекадно передает бухгалтеру по автотранспорту счета-фактуры для предъявления покупателям и внесения в ведомость реализации автоуслуг.

Ежемесячно не позднее 6-7-го числа, месяца следующего за отчетным, бухгалтер расчетного отдела предоставляет сводную ведомость начисления зарплаты водителям. Ежемесячно, 7-го числа, месяца следующего за отчетным, передает бухгалтеру по автотранспорту сводную ведомость расходования ГСМ по норме и фактически. По путевым листам ведет учет количества перевезенного груза и выработки.

Учет кассовых операций вменено старшему бухгалтеру. Он ежедневно сдает кассовый отчет на проверку главному бухгалтеру под роспись. Первого числа, следующего за отчетным месяцем сдает главному бухгалтеру ж/о № 1. Старший бухгалтер по выпискам банка ежедневно записывает в ж/о № 2 операции по приходу и расходу, 2-го числа, следующим за отчетным, месяца сдает главному бухгалтеру ж/о №2.

Бухгалтер по автотранспорту принимает от оператора ЭВМ счета-фактуры по автоуслугам. На основании сводной ведомости по пробегам начисляет амортизацию основных средств. Из материального отчета по ГСМ и ведомости на приобретение ГСМ разносит фактическое количество полученных ГСМ и израсходованного по нормам. Выводит экономию или перерасход по каждому водителю и предоставляет главному бухгалтеру сводную ведомость о расходовании ГСМ не позднее 13-го числа, следующего за отчетным, месяца. Выдает командировочные удостоверения, издает приказы общего характера, приказы по командировкам и их продление.

Бухгалтер расчетного отдела принимает от производственного отдела ведомость начисления зарплаты водителям, табель учета рабочего времени водителей, разносит в ведомость начисления зарплаты водителям, работникам по повременной оплате труда и окладам, согласно приказа. Ежемесячно сводную ведомость начисления зарплаты по предприятию передает главному бухгалтеру не позднее 11-го числа каждого месяца. Производит удержания из зарплаты работников и передает сводную ведомость главному бухгалтеру не позднее 11-го числа следующего за отчетным месяцем.

Старший бухгалтер принимает, проверяет материальный отчет, передает главному бухгалтеру не позднее 11-го числа, следующего за отчетным, месяца. Выписывает и ведет учет выданных доверенностей. Принимает, авансовые отчеты. Сдает главному бухгалтеру ж/о не позднее 8-го числа, следующего за отчетным месяца. Ведет оборотные ведомости по счету 78. Выписывает из авансовых отчетов по чекам АЗС количество и приобретенных ГСМ и передает бухгалтеру по автотранспорту.

Главный бухгалтер ведет журнал - ордер 6, 8, 10, 11, 13, 15, главную книгу, текущую, квартальную, годовую отчетность, представляет заинтересованным лицам в сроки, определенные законодательством предоставления деклараций и отчетности.

**3. Учет финансовых результатов**

**3.1 Синтетический учет продажи услуг, товаров**

Совокупность хозяйственных операций, связанных с продажей продукции (работ, услуг), называется процессом реализации.

Под синтетическим учетом реализации продукции (работ, услуг) понимается отражение в бухгалтерском учете всего объема отгрузки и отпуска в двух оценках - по фактической себестоимости, по отпускным ценам - с целью выявления финансовых результатов деятельности организации за отчетный месяц или период с начала года и за год.

Согласно действующему законодательству при постановке учета реализации организации исходят из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Как известно, в соответствии с пунктом 4 ПБУ 9/99 и пунктом 4 ПБУ 10/99 доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

* доходы и расходы от обычных видов деятельности;
* операционные доходы и расходы;
* внереализационные доходы и расходы;
* чрезвычайные доходы и расходы.

При этом доходы, отличные от доходов по обычным видам деятельности, считаются прочими поступлениями. Соответственно расходы, отличные от расходов по обычным видам деятельности, считаются прочими расходами.

С учетом этой классификации в Плане счетов выделены два счета для обобщения информации о доходах и расходах организации: счет 90 «Продажи» - для определения финансового результата по доходам и расходам от обычных видов деятельности и счет 91 «Прочие доходы и расходы» - для определения финансового результата от прочих видов деятельности. Для учета чрезвычайных доходов и расходов используется счет 99 «Прибыли и убытки».

Изменения терминологии некоторых понятий в ПБУ 9/99 потребовали и изменений в названиях счетов, которые должны отражать их сущность. Ранее организации определяли финансовый результат от реализации товаров, работ, услуг, теперь они определяют финансовый результат от продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, который складывается как разница между выручкой от продажи и себестоимостью продаж.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 доходом от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка). В дополнение этого тезиса в Инструкции к Плану счетов в описании счета «Продажи» перечислены виды деятельности, отнесенные к обычным, выручка и себестоимость которых отражается на счете 90.

В частности, это выручка от продажи:

* готовой продукции и полуфабрикатов собственного производства;
* работ и услуг промышленного характера;
* работ и услуг непромышленного характера;
* покупных изделий (приобретенных для комплектации);
* строительных, монтажных, проектно-изыскательских, геологоразведочных, научно-исследовательских и тому подобных работ;
* товаров;
* услуг по перевозке грузов и пассажиров;
* транспортно-экспедиционных и погрузочно-разгрузочных операций;
* услуг связи.

По некоторым операциям организации могут решить самостоятельно, является ли предмет их деятельности обычным или он относится к прочим операциям (прочим поступлениям). К числу таких операций относятся:

* предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
* предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
* участие в уставных капиталах других организаций и т.п.

В тех случаях когда перечисленные операции признаны организацией предметом деятельности, поступления по ним признаются как выручка от продажи с отражением на счете 90. В противном случае поступления по таким операциям отражают на счете 91.

Решение об отнесении указанных операций к той или иной группе должны принять учредители организации, совет директоров или ее руководство, в зависимости от того, на какой орган возложены такие функции в уставе организации. Указанное решение должно в первую очередь основываться на критерии существенности, определение которого дано в приказе Минфина РФ № 60н: «Показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. Организация может принять решение о применении для целей отражения в бухгалтерской отчетности существенной информации критерия, отличного от вышеназванного». [17]

В зависимости от решения, принятого учредителями или руководством организации, главный бухгалтер при разработке учетной политики будет выбирать счет для учета операций: 90 - для организаций, которые отнесут указанные операции к обычному для них виду деятельности, или 91 - для организаций, которые будут считать, что указанные операции являются прочими операциями (прочими доходами и расходами).

Реализация услуг отражается на счете 90 «Продажи». Счет 90 «Продажи» - активно-пассивный и финансово-результатный по назначению.

Планом счетов предусмотрена возможность открытия субсчетов к счету 90: 1 «Выручка»; 2 «Себестоимость продаж»; 3 «Налог на добавленную стоимость»; 4 «Акцизы»; 5 «Экспортные пошлины; 9 «Прибыль/убыток от продаж».

На субсчете 1 «Выручка» учитываются поступления активов, признаваемые выручкой;

на субсчете 2 «Себестоимость продаж» - себестоимость продаж, по которым на субсчете 1 «Выручка» признана выручка;

на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость» - суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика);

на субсчете 4 «Акцизы» - суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

на субсчете 5 «Экспортные пошлины» - для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Организациям, которые определяют цену продукции, работ, услуг в иностранной валюте или условных единицах с оплатой в рублях, можно рекомендовать открыть еще один субсчет к счету 90. На этом субсчете целесообразно учитывать суммовые разницы, возникающие при расчетах с покупателями и заказчиками. Он может быть назван «Суммовые разницы».

Положительные суммовые разницы будут увеличивать сумму выручки:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90, субсчет «Суммовые разницы»;

отрицательные суммовые разницы - уменьшать сумму выручки:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90, субсчет «Суммовые разницы» - сторно.

Синтетический счет «Продажи» не имеет сальдо на конец месяца, поэтому результат хозяйственной деятельности ежемесячно списывается с этого счета на счет «Прибыли и убытки», которому присвоен номер 99.

В то же время в соответствии с Инструкцией к Плану счетов бухгалтерского учета организации обязаны записывать операции по дебету и кредиту этого счета накопительно, т.е. бухгалтерский учет должен обеспечить подсчет оборотов и остатков по отдельным субсчетам к счету 90 нарастающим итогом. Общий остаток по счету 90 на конец отчетного периода должен быть свернут и равняться нулю.

При ручной обработке учетной информации такое требование можно выполнить, используя журнально-ордерную форму учета и ее регистры. В частности, журнал-ордер 11 и ведомости, открываемые к нему, позволяют накапливать информацию о продажах за соответствующие отчетные периоды. Однако следует подчеркнуть, что согласно описанию к счету 90 открытие субсчетов не является обязательным для организации. Поэтому, проанализировав виды деятельности, виды выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг, необходимость в аналитической информации, в раздельном учете для расчета налога на прибыль или НДС, организация должна принять решение о применении указанных субсчетов. Отказ от использования субсчетов не означает, что отпадает необходимость в подсчете оборотов нарастающим итогом.

Субсчета, открываемые к предлагаемому счету, облегчают составление «Отчета о прибылях и убытках» (ф. № 2), так как отражают его основные позиции.

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» организуют по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет можно вести по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

В соответствии с Планом счетов сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается в бухгалтерском учете на момент ее признания. Критерии признания выручки определены в пункте 12 названного ПБУ:

* организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного 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. Эта уверенность имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;
* 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.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка. [17]

Для признания в бухгалтерском учете выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов, прав, возникающих из патентов на изобретения, и других видов интеллектуальной собственности и от участия в уставных капиталах Других организаций, должны быть одновременно соблюдены три условия, определенные в пунктах а, б и в.

Необходимо отметить, что в отношении разных по характеру и условиям выполнения работ, оказания услуг, изготовления изделий организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки, предусмотренные пунктом 12 ПБУ 9/99.

При использовании в бухгалтерском учете субсчетов на момент признания выручки в бухгалтерском учете следует сделать бухгалтерские записи:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Выручка»;

одновременно с этой записью списывают себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и др.;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.;

на сумму налогов, причитающихся по налоговым декларациям (расчетам) ко взносу в бюджеты (при учете в целях налогообложения по моменту отгрузки) -

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость» или субсчет «Акцизы»

К-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам»;

на сумму НДС, причитающуюся к начислению после поступления оплаты (при учете в целях налогообложения по моменту оплаты) -

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

К-т сч. 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по НДС», начисленному, но неоплаченному.

Особенностью бухгалтерских записей на счете 90 является то, что обороты по указанным субсчетам ежемесячно не закрываются. Ежемесячно бухгалтер должен сопоставить совокупные дебетовые обороты по субсчетам 2 «Себестоимость продаж», 3 «Налог на добавленную стоимость», 4 «Акцизы» и другие с кредитовым оборотом по субсчету 1 «Выручка». Сумма рассчитанной таким образом прибыли или убытка от продаж за отчетный месяц ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

По окончании месяца делается бухгалтерская запись:

на сумму прибыли за отчетный период -

Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»; на сумму убытка за отчетный период -

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж».

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчете 9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т сч. 90, субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» или субсчет 4 «Акцизы»,

К-т сч. 90, субсчет 2 «Себестоимость продаж»;

Д-т сч. 90, субсчет 1 «Выручка»

К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж».

Таким образом, остатки по субсчетам, открытым к счету 90, будут закрыты на конец года. [9]

**3.2** **Учет прочих доходов и расходов**

Сводным (интегрирующим) показателем, характеризующим финансовый результат деятельности организации, является балансовая прибыль или убыток.

В современных условиях хозяйствования прибыль организации в бухгалтерском учете слагается из совокупности финансовых результатов от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов, а также чрезвычайных доходов и расходов.

Финансовые результаты от обычных видов деятельности определяются на счете 90 «Продажи», от прочих операций - на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Прочие доходы и расходы отличны от доходов и расходов по обычным видам деятельности.

Их учет ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету Планом счетов рекомендовано открывать три субсчета: 1 «Прочие доходы», 2 «Прочие расходы», 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 1 «Прочие доходы» учитываются поступления прочих доходов (за исключением чрезвычайных), на субсчете 2 «Прочие расходы» - прочие расходы (за исключением чрезвычайных), субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления и отражения в учете сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Операции по субсчетам 1 и 2 необходимо накапливать в течение отчетного года, как и при определении результата по обычным видам деятельности. По окончании месяца сопоставляются дебетовый оборот по субсчету 2 «Прочие расходы» и кредитовый оборот по субсчету 1 «Прочие доходы». Разница между оборотами дает сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно записывается по дебету субсчета 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, в течение года сальдо на субсчетах, открытых к счету 91, следует считать нарастающим итогом, а сальдо по синтетическому счету 91 «Прочие доходы и расходы» будет свернуто, т.е. должно быть равно нулю. По окончании отчетного года два первых субсчета будут закрыты внутренними записями на субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

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

Состав операционных доходов и расходов достаточно разнообразен, поэтому требует более детальной их группировки. Допустим, к субсчету 1 можно открыть счета 1/1 «Доходы от сдачи имущества в аренду», 1/2 «Доходы от реализации основных средств», 1/3 «Доходы от продажи валюты» и др. В развитие каждого такого счета следует открыть аналитические счета по каждой группе доходов и расходов. [17]

В соответствии с пунктом 11 ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к операционным доходам и расходам относят:

* доходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, и расходы, связанные с ними (когда это не является предметом деятельности организации);
* доходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, и расходы, связанные с ними (когда это не является предметом деятельности организации);
* доходы (проценты) и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций. При этом для целей бухгалтерского учета проценты начисляются за каждый истекший отчетный период в соответствии с условиями договора. [7]

Указанные три вида доходов и расходов отражаются в учете методом начисления:

начисление арендной платы, доходов от предоставления за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности -

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

суммы начисленной амортизации основных средств, сданных в аренду,

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;

суммы начисленной амортизации нематериальных активов, предоставленных во временное пользование, -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 05 «Амортизация нематериальных активов»;

другие расходы, связанные со сдачей имущества в аренду, предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) нематериальных активов организации, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 20 «Основное производство».

Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества), и доходы от участия в уставных капиталах других организаций отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы».

Доходы и расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств, оформляются бухгалтерскими записями:

доходы от продажи или выбытия основных средств, нематериальных активов, материалов и прочих активов -

Д-т счетов 62, 51,50

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

сумма начисленного НДС с выручки от продажи основных средств или нематериальных активов -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств, нематериальных активов, материалов и прочих активов, -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства»;

списание остаточной стоимости выбывших активов, по которым начисляется амортизация, и фактической себестоимости материалов и других активов, списываемых организацией, -

Д-т сч. 91, субсчет 2,«Прочие расходы»

К-т счетов 01,04, 10, 58;

проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке, -

Д-т счетов 58, 51, 52

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»; проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов),

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т счетов 67, 66, 51, 52;

расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т счетов 60, 51, 52;

поступления от операций с тарой -

Д-т сч. 10 «Материалы»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

расходы по операциям с тарой -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т счетов 20, 23.

Налоги, начисляемые за счет прибыли:

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т счетов 68, субсчет 2 «Налог на имущество», 68, субсчет 6 «Налог на рекламу» и др. [17]

**3.3 Учет внереализационных доходов и расходов**

Вторая группа прочих доходов и расходов - внереализационные доходы и расходы. Следует отметить, что нельзя сформировать конечный финансовый результат без учета доходов и расходов от внереализационных операций. В некоторых организациях, где доля подобных доходов и расходов велика, корректировка настолько значительна, что может изменить конечный финансовый результат на противоположный (с прибыли на убыток и наоборот).

К внереализационным доходам и расходам относят результаты от операций, непосредственно не связанных с производственной деятельностью организации.

В состав внереализационных доходов и расходов должны быть включены:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков. Они принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией (должником):

Д-т сч. 76, субсчет 2; 51

К-т сч. 91;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные организацией к уплате, -

Д-т сч. 91

К-т счетов 60, 62, 76, 51;

- прибыли и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году:

прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде (признается при налогообложении прошлых отчетных периодов, а не текущего периода),

Д-т счетов 60, 62, 76, 10, 02, 05, 20 и др.

К-т сч. 91, субсчет 1;

убытки прошлых лет, признанные в отчетном году (признаются при расчете налогооблагаемой прибыли прошлых отчетных периодов, а не текущего периода), -

Д-т сч. 91, субсчет 2

К-т счетов 76, 60, 02, 05, 10;

- суммы дебиторской и кредиторской задолженностей, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания. Они включаются в доходы и расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации:

суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, -

Д-т счетов 60, 62, 67, 66, 76

К-т сч. 91, субсчет 1;

суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности,

Д-т сч. 91, субсчет 2

К-т счетов 60, 62, 76;

- курсовые разницы, положительные курсовые разницы –

Д-т счетов 76, 60, 62, 58, 52, 71, 50

К-т сч. 91, субсчет 1;

отрицательные курсовые разницы –

Д-т сч. 91, субсчет 2

К-т счетов 76, 60, 62, 58, 52, 71, 50;

- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т счетов 20, 23;

- стоимость безвозмездно полученных основных средств или других амортизируемых активов по мере начисления амортизации в сумме начисленной амортизации; по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу)-

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Безвозмездно полученные средства и имущество признаются в целях налогообложения полностью в момент их оприходования;

- возмещение причиненных организации убытков –

Д-т сч. 76, субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы»;

- возмещение организацией убытков, причиненных другим компаниям,

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» К-т счетов 76, 60;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах:

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков -

Д-т сч. 76, субсчет «Расчеты по претензиям»

К-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы».

Расходы, связанные с благотворительной деятельностью, на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, культурно-просветительных и других аналогичных мероприятий:

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т счетов 50, 51,60, 76.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят также отражение:

отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги -

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы»

К-т сч. 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»;

восстановление резерва, созданного ранее, -

Д-т сч. 59

К-т сч. 91, субсчет 1;

отчисления в резервы под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам -

Д-т сч. 91, субсчет 2

К-т счетов 14, 63;

восстановление резерва при продаже материальных ценностей или повышении рыночных цен, при восстановлении сомнительных долгов -

Д-т счетов 14, 63

К-т сч. 91, субсчет 1. [9]

За отчетный период на предприятии осуществлено несколько операций, которые относятся к прочим доходам и расходам. Они отражены в бухгалтерском учете следующим способом:

1. ОАО имело на балансе оборудование первоначальной стоимостью 24 000 руб. Сумма начисленного износа составляет 7500 руб.

Это оборудование было продано за 18 000 руб. плюс НДС 3600 руб.

При отгрузке оборудования был произведен демонтаж оборудования, выплачена заработная плата рабочим, занятым демонтажем, 4000 руб., начисленный социальный налог - 1540 руб.

Эти операции оформлены следующим образом:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» 7500 руб.

К-т сч. 01 «Основные средства» 7500 руб.;

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» 16 500 руб.

К-т сч. 01 «Основные средства» 16 500 руб.;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» 21 600 руб.

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы» 21 600 руб.;

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» 3600 руб.

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 3600 руб.;

Д-т сч. 91, субсчет 2 «Прочие расходы» 5540 руб.

К-т сч. 23 «Вспомогательные производства» 5540 руб.

2. ОАО "АТП - 7" в отчетном периоде получило безвозмездно от юридического лица материалы на сумму 10 000 руб. В этом периоде часть материалов в сумме 3000 руб. была использована в производстве продукции.

В бухгалтерском учете эти операции отражены следующим образом: оприходованы материалы, полученные безвозмездно, -

Д-т сч. 10 «Материалы» 10 000 руб.

К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет

«Безвозмездно полученные ценности» 10 000 руб.

переданы материалы в производство -

Д-т сч. 20 «Основное производство» 3000 руб.

К-т сч. 10 «Материалы»; 3000 руб.

отражена прибыль использованного материала -

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсчет

«Безвозмездно полученные ценности» 3000 руб.

К-т сч. 91, субсчет 1 «Прочие доходы» 3000 руб.

3. По окончании отчетного периода бухгалтер определил разницу между дебетовыми и кредитовыми оборотами на счете 91. Она составила:

21600 + 3000-3600-5540= 15460руб.

Результатом прочих доходов и расходов является прибыль в размере 15460 руб.

На сумму этой прибыли надо сделать бухгалтерскую запись:

Д-т сч. 91, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» 15460 руб.

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» 15460 руб.

**3.4 Формирование конечного финансового результата**

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». На величину конечного финансового результата влияют чрезвычайные доходы и расходы, отражаемые на этом счете. Счет 99 - активно-пассивный, сальдо его показывает нарастающим итогом финансовый результат, полученный с начала года до отчетного периода. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период и показывает конечный финансовый результат отчетного периода. Сальдо как разница между суммами оборотов может быть дебетовым (конечный финансовый результат - убыток) или кредитовым (прибыль). В балансе оно записывается в пассиве, при этом убыток отражается со знаком минус.

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

прибыль от обычных видов деятельности -

Д-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

убыток -

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 90, субсчет 9 «Прибыль/ убыток от продаж»;

сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц -

Д-т сч. 91, субсчет 9

К-т сч. 99, субсчет «Прибыль»;

Д-т сч. 99, субсчет «Убыток»

К-т сч. 90, субсчет 9;

потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами хозяйственной деятельности (стихийное бедствие, пожар, авария, национализация) -

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т счетов 10, 70, 69, 50, 51;

Д-т счетов 50,51

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;

начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций -

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при реформации баланса сумма нераспределенной прибыли, составляющая разницу между суммой полученной прибыли (убытка) и суммой начисленных в бюджет налогов или штрафных санкций, записывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается, оформляются бухгалтерские записи:

на сумму нераспределенной прибыли -

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

на сумму непокрытого убытка -

Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К-т сч. 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет на счете 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках. [17]

При журнально-ордерной форме учета синтетический и аналитический учет операций по использованию прибыли организуется в журнале-ордере № 15 в разрезе каждого вида платежа, отчислений и обязательств на основе выписок банка из расчетного счета, справок-расчетов бухгалтерии, листков-расшифровок.

По данным синтетического и аналитического учета операций, отраженных на счете 99 «Прибыли и убытки» (журнал-ордер № 15), составляется годовая и квартальная отчетность о прибылях и убытках (ф. № 2).

**3.5 Формирование информации о расчетах по налогу на прибыль**

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль для организаций установлены в Положении по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденному приказом Минфина РФ от 19.11.02 г. № 114. Оно введено в действие, начиная с отчетности за 2003 г., и не применяется кредитными, страховыми организациями и бюджетными учреждениями. Положение может не применяться субъектами малого предпринимательства, поэтому организации, относящиеся к малым, должны предусмотреть в учетной политике в целях бухгалтерского учета применяют они указанное Положение или нет.

В нем приведена взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету Российской Федерации (далее - бухгалтерская прибыль (убыток)), и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период (далее -налогооблагаемая прибыль (убыток)), рассчитанной в порядке, установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В результате применения различных правил признания доходов и расходов в целях бухгалтерского учета и налогообложения между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода образуется некоторая разница. В соответствии с ПБУ 18/02 эта разница включает как постоянные, так и временные разницы.

Постоянные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы но налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов. [17]

Состав и причины их возникновения определены в указанном Положении. К ним, в частности, относят превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам, ограничения по нормам принятия в целях налогообложения суточных, представительских расходов, расходов на страхование и др. Организация должна отражать эти разницы обособленно, причем она самостоятельно определяет порядок учета, первичные документы и регистры, в которых фиксируются такие разницы.

Наличие постоянной разницы приводит к постоянному налоговому обязательству. Под постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное налоговое обязательство признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

Постоянное налоговое обязательство равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки», для чего в соответствии с ПБУ 18/02 организация должна открыть отдельный субсчет «Постоянное налоговое обязательство»:

Д-т сч. 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство»

К-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль".

Временные разницы - доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в другом или в других отчетных периодах. Они приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Под отложенным налогом на прибыль понимается сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. При этом различают две составляющие отложенного налога, которые квалифицируются в зависимости от вида временной разницы. Так, в ПБУ 18/02 введены понятия «отложенного налогового актива» и «отложенного налогового обязательства» как двух частей отложенного налога на прибыль.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

* вычитаемые временные разницы;
* налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно (в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница или налогооблагаемая временная разница).

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы образуются в результате применения разных способов расчета амортизации, признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения и по другим причинам, определенным в указанном ПБУ.

Вычитаемые временные разницы приводят к образованию отложенного налогового актива.

Отложенный налоговый актив - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев, когда существует вероятность того, что вычитаемая временная разница не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Для отражения в учете отложенных налоговых активов организация должна предусмотреть отдельный синтетический счет по учету отложенных налоговых активов. При этом аналитический учет необходимо организовать по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

В бухгалтерском учете на величину отложенного налогового актива делают запись:

Д-т сч, 09 "Отложенные налоговые активы"

К-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль".

На уменьшение (погашение) суммы отложенного налогового актива -

Д-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль"

К-т сч. 09 "Отложенные налоговые активы".

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет 99 "Прибыли и убытки" в сумме, на которую по законодательству РФ о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 09 "Отложенные налоговые активы".

Налогооблагаемые временные разницы, напротив, приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу и прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы вызывают появление отложенных налоговых обязательств.

Отложенное налоговое обязательство - та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые обязательства равняются величине, определяемой как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством РФ о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Для отражения отложенных налоговых обязательств в бухгалтерском учете организация должна открыть отдельный синтетический счет. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница.

В бухгалтерском учете отложенное налоговое обязательство отражают в корреспонденции:

Д-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль"

К-т сч. 77 "Отложенные налоговые обязательства".

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. Такие операции в бухгалтерском учете будут оформляться записями:

Д-т сч. 77 "Отложенные налоговые обязательства"

К-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль".

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 99 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 77 ''Отложенные налоговые обязательства".

Положением по бухгалтерскому учету "Учет расчетов по налогу на прибыль'' введены понятия "условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль" и "текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка)".

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль - сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль рассчитывается как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством на отчетную дату.

Для учета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль следует открыть субсчет к счету 99 "Прибыли и убытки", который можно назвать, как "Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль".

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 99, субсчет "Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль"

К-т сч. 68, субсчет "Налог на прибыль".

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете;

Дт сч.68, субсчет "Налог на прибыль"

К-т сч. 99, субсчет "Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль".

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) -налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц и временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку). [17]

Для определения суммы текущего налога на прибыль необходимо скорректировать величину условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль. Корректировка выполняется следующим образом:

(+ -)Условный расход (условный доход) + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив - отложенное налоговое обязательство = текущий налог на прибыль.

При составлении бухгалтерской отчетности организации должны:

* отразить в бухгалтерском балансе в качестве внеоборотных активов и долгосрочных обязательств отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства соответственно. При этом организации имеют право отражать в бухгалтерском балансе и сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства при выполнении условий, записанных в п. 19 ПБУ 18/02;
* отразить в отчете о прибылях и убытках постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства и текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток);
* раскрыть информацию о видах разниц, их суммах, сумме условного расхода (дохода) при наличии постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, корректирующих показатель условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога. [9]

**4. Анализ финансовых результатов деятельности автотранспортной организации**

**4.1 Анализ доходов от деятельности АТО**

Результаты производственно-хозяйственной деятельности с точки зрения финансово-экономических отношений можно представить в виде средств полученных (доход, выручка), затраченных (расходы, издержки) и соотношений между ними (прибыль, рентабельность). Деятельность АТО в рыночных условиях диверсифицирована: перевозки (причем различных видов), погрузочно-разгрузочные работы, экспедиционные операции, автосервис, торговля автомобилями, запасными частями и т.д. Соизмерение затрат и результатов проводится, как правило, в денежной форме. Деньги выступают как особый товар, всеобщий эквивалент, товар товаров. В денежном выражении измеряют затраты на производство, себестоимость продукции, ведут расчеты с обслуживаемой клиентурой, поставщиками подвижного состава, топлива, эксплуатационных и прочих материалов, с рабочими и служащими, государственными организациями, бюджетами всех уровней, осуществляют контроль за работой АТО и пр.

При выполнении анализа финансово-экономических результатов деятельности АТО прибегают к такой последовательности действий:

* анализируют доходы от перевозок и других услуг и работ, выявляют факторы, оказывающие влияние на размер доходов;
* проводят анализ общей суммы затрат и себестоимости перевозок, в том числе структуры и статей затрат; влияния общих затрат и объема выполненной работы на себестоимость; изменения доли переменных и постоянных затрат, а также заработной платы водителей в себестоимости; технико-эксплуатационных показателей и т.д.;
* исследуют формирование и распределение прибыли;
* выполняют анализ рентабельности.

Источниками информации для анализа являются сведения и-внутрифирменного плана АТО, данные бизнес-плана и прочиематериалы, а главное — это материалы бухгалтерского и налогового учета, а также отчетные данные, представляемые в исполнительный орган власти, и прочие данные. Достаточно ясную картину о финансовых взаимосвязях параметров можно видеть на схеме, показанной на рисунке 4.1. [11]

Распределение доходов - это использование получаемых средств до формирования конечного финансового результата. Приведенная схема является в некотором смысле условным отображением реальных финансово-экономических процессов, проходящих в коммерческих организациях.

Понятие «доходы» является собирательным и включает в себя все поступления от различных видов деятельности. Выручкой же называются денежные средства от реализации готовой продукции (услуг, работ) за вычетом налога на добавленную стоимость акцизов и аналогичных обязательных платежей, учитываемые при определении финансовых результатов. Кроме выручки у АТО могут быть и другие поступления, а именно: операционные (от реализации основных средств, сдачи имущества в аренду, дивиденды и пр.) и внереализационные (взысканные задолженности, штрафы, пени, неустойки и т.п.).

Получение доходов — это завершающий этап оборота средств в хозяйстве, конечное звено производственно-хозяйственной деятельности организации. Доходы от каждого вида перевозок, от прочих работ и услуг учитывают, планируют и анализируют раздельно. Штрафы, пени и неустойки не входят в фактическую сумму доходов и не предусматриваются в плане.

Выручка от реализации

Переменные затраты или себестоимость реализованных услуг

(без учета финансовых расходов)

Затраты на сырье и материалы

Затраты труда

Переменные накладные затраты

Валовая прибыль (маржинальная прибыль, вклад)

Условно-постоянные накладные

(управленческие расходы)

Коммерческие

расходы

Вычесть

Сальдо прочих доходов и расходов

Прибыль до вычета процентов и налогов (операционная прибыль)

Проценты к уплате (финансовые расходы)

Прибыль до вычета налогов

Чистая прибыль (прибыль, распределяемая среди собственников)

Дивиденды по привилегированным акциям

Реинвестированная

прибыль

Дивиденды по обыкновенным акциям

Прибавитьвить

Рисунок 4.1 – Схема распределения доходов коммерческой автотранспортной организации

Первоначально необходимо проанализировать состав и структуру доходов АТО по плану и отчету, степень выполнения плана по доходам в разрезе видов перевозок и выполняемых работ. При этом наибольший удельный вес в общей сумме доходов должны иметь те из них, которые получены от основной деятельности АТО — перевозок грузов. [11]

Таблица 4.1 **Структура доходов и расходов общества, тыс. руб.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2002 | 2003 | 2004 | Отклонение |
| Выручка от реализации | 2959 | 5542 | 5477 | -65 |
| Себестоимость услуг | 1632 | 3670 | 5579 | 1909 |
| Прибыль (убыток) | 1327 | 1872 | -102 | -1974 |
| Операционные доходы | - | - | - | - |
| Операционные расходы | 14 | 10 | - | -10 |
| Внереализационные доходы | - | - | - | - |
| Внереализационные расходы | 7 | - | 36 | 36 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 1306 | 1862 | -138 | -2000 |
| Чистая прибыль (убыток) | 1192 | 1732 | -138 | -1870 |

Горизонтальный анализ абсолютных показателей, приведенных в таблице, показывает, что предприятие в отчетном году не добилось положительных финансовых результатов. Произошло снижение прибыли до налогообложения по сравнению с прошлым годом.

Выручка от продажи услуг снизилась по сравнению с прошлым годом на 65 тыс. руб., а полная себестоимость реализации – увеличилась на 1909 тыс. руб. Это произошло за счет роста цен на нефтепродукты. В результате этого валовая прибыль уменьшилась на 1974 тыс. руб. Расхождение в темпах снижения объема продаж и себестоимости объясняется сдвигами в структуре реализованных услуг в сторону уменьшения удельного веса более рентабельных видов.

От реализации основных средств и иного имущества получен также отрицательный финансовый результат, обеспечивший снижение прибыли отчетного года на 10 тыс. руб. в 2002 году и 14 тыс. руб. в 2001 году.

Наконец, финансовый результат, полученный от внереализационной деятельности привел к снижению суммы прибыли отчетного года по сравнению с прошлым годом на 36 тыс. руб.

Выполнение плана доходов от перевозок непосредственно зависит от выполнения плана перевозок и уровня ставки дохода. Прежде чем определять влияние изменений объемов транспортной работы по видам перевозок и ставок дохода, необходимо установить правильность применяемых тарифов. Если в течение отчетного периода были утверждены новые тарифы, то выполнение плана доходов следует рассматривать раздельно по двум периодам: до ипосле введения новых тарифов.

По анализируемому обществу можно сделать вывод, что тарифы в некоторых случаях занижены, поскольку резкое подорожание топлива способствовало увеличению тарифов в 3 раза. Поэтому для сохранения клиентов предприятие прибегало к снижению тарифов, вследствие чего значительно уменьшилась выручка от автоуслуг.

**4.2 Анализ учета затрат на производство**

В практике АТО после введения в действие Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) используются, как минимум, три разновидности учета: налоговый, финансовый и управленческий.

Не следует считать, что это три различных, независимых видаучета. Однако наличие нескольких видов учета ставит перед финансово-экономической службой АТО ряд актуальных вопросов требующих незамедлительного решения.

Налоговый учет проводится под руководством Министерства РФ по налогам и сборам согласно Налоговому кодексу РФ. Система налогового учета организуется налогоплательщиками самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил данного учета для целей налогообложения в рамках учетной политики АТО.

Финансовый учет (в отдельных публикациях отождествляется с бухгалтерским, что экономически и организационно неправильно) выполняется под началом Министерства финансов РФ в соответствии с Планом счетов и Правилами бухгалтерского учета. Он предназначен для фиксации, оценки и контроля денежных потоков, финансовых активов и пассивов организации.

Управленческий учет ведется администрацией в интересах непосредственно организации и собственников. Это внутренний учет, который используется в системе менеджмента АТО для повышения эффективности производства и принятия экономически обоснованных управленческих решений.

Возникшая в настоящее время ситуация, при которой в организации существуют два вида учетной политики (для финансового учета и налогообложения), является переходной. Если действующий традиционный бухгалтерский учет методологически и организационно строго регламентирован, то налоговым учетом пока не введена обязательная документация, так как каждый налогоплательщик организует его самостоятельно. Бухгалтерскому учету свойственна двойная (диграфическая) запись, при налоговом используется простой (униграфический) метод записи. В будущем, причем самом недалеком, останется одна система учета, при которой все правила бухгалтерского учета будут приведены в соответствие с требованиями НК РФ. Сохранится традиционная двойная запись, а результаты будут представляться в виде унифицированных таблиц. Поэтому следуетожидать принятия ряда документов нормативного характера по унификации налогового и финансового учетов для всей бухгалтерской деятельности. [11]

Согласно ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на следующие группы: 1) материальные; 2) расходы на оплату труда; 3) суммы начисленной амортизации; 4) прочие расходы. [1]

Основной статьей материальных расходов являются расходы на приобретение сырья и материалов, которые используются при производстве товаров (услуг, работ) и (или) образующих их основу либо являющихся в них необходимым компонентом для обеспечения технологического процесса, а также на другие производственные и хозяйственные нужды. Вместе с этими расходами учитываются расходы на приобретение комплектующих изделий и полуфабрикатов, подвергающихся монтажу и (или) дополнительной обработке, а также топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, отопление зданий, выработку и передачу энергии.

Налоговому учету по группе расходов на оплату труда подвергаются в основном те же затраты, что и в финансовом учете: оплата труда основного производственного персонала, включая премии всем категориям работников за производственные результаты, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми контрактами и (или) коллективными договорами.

Что касается учета амортизируемого имущества, то по этому элементу производственных расходов существовали и существуют различные точки зрения и методики расчета. Имущество (подвижной состав, здания, сооружения, оборудование и т.д.), результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на правах собственности и используются для извлечения доходов, являются амортизируемым имуществом. К этому виду имущества не относятся земля, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), материально-производственные запасы, товары, ценные бумаги и другие средства производства, имущество, начальная стоимость которого не превышает 10 тыс. руб., а срок службы составляет, как правило, до одного года (12 месяцев). Нематериальные активы признаются амортизируемыми, если они используются в производственной деятельности или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (продолжительностью свыше 12 месяцев). Начисление амортизации при различных видах учета можетосуществляться разными методами: при финансовом — линейным, а также методами уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, пропорционального объему продукции; при налоговом — линейным и нелинейным.

Согласно п. 3 ст. 258 гл. 25 НК РФ все амортизируемое имущество объединено в десять групп в зависимости от срока его полезного использования: I группа — от 1 года до 2 лет включительно, II группа — от 3 до 5 лет включительно, ..., X группа -свыше 30 лет. [1]

Прочие расходы являются четвертым элементом производственных затрат, учитываемых для целей налогообложения. Он объединяет обширную номенклатуру видов расходов. Каждый из них учитывается самостоятельно либо с ограничениями, и этой учет значительно отличается от бухгалтерского. Остановимся лишь на перечислении основных видов расходов, включенных и этот элемент затрат: расходы на ремонт основных средств, освоение природных ресурсов, обязательное и добровольное страхование имущества, суммы налогов и сборов, расходы на сертификацию продукции и услуг, суммы компенсационных сборов и иных подобных расходов, суммы выплаченных подъемных, расходы на оплату услуг по охране имущества, на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности, на набор работников, арендные (лизинговые) платежи за имущество, расходы да командировки, оплату юридических, аудиторских и информационных услуг, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров, на канцелярские товары, расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных, расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка и рекламу, расходы обслуживающих производств и хозяйств и т.д.

Наличие двух методик учета и расчета затрат вносит известную несогласованность в учетную политику АТО, усложняет существующую систему учета. Налоговый, и финансовый, и управленческий учет выполняют свои индивидуальные функции. В связи с этим необходимо постоянно в рамках АТО продолжать работу по совершенствованию схем информационных потоков, рационализации форм аналитических регистров налогового учета, оптимизации системы документооборота, повышению квалификации работников, расширению и модернизации компьютерных информационных технологий.

Система управленческого учета является внутрипроизводственной и служит для целенаправленного сокращения издержек производства. Отличительной чертой управленческого учета является такой подход к калькулированию себестоимости, при котором в отношении объектов анализа (продукция, услуги, работа) планируется и учитывается не полная себестоимость, а ограниченная. Если учет затрат ведется по признаку зависимости расходов от объема производства (постоянные и переменные), то говорят о применении системы директ-костинг. Ее часто отождествляют с системой управленческого учета в целом. Это не совсем верно, поскольку управленческий учет охватывает все сферы деятельности АТО, а директ-костинг — в большей степени учет затрат и на основе этого прибыль, рентабельность, т.е. создает фундамент маржинального анализа, рассматривающего соотношения трех элементов: издержек, объемов производства (реализации) и прибыли.

Главной особенностью директ-костинга является то, что себестоимость учитывается и планируется только в разрезе переменных затрат. Постоянные расходы списываются с величины выручки.

Построение отчетов о доходах и прибыли проводится по многоступенчатой схеме: из выручки от реализации вычитают переменные затраты, получая маржинальный доход; из маржинального дохода вычитают постоянные затраты, получая прибыль. [11]

**4.3 Анализ общей суммы расходов**

Под расходами понимают обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные АТО. Расходами признаются любые затраты, если они произведены в процессе деятельности для получения доходов. Обоснованность расходов определяется их экономической оправданностью, а документальная подтвержденность — официальными, юридически корректными документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. В зависимости от характера и условий осуществления, а также направлений деятельности АТО расходы в общем случае подразделяются на связанные с производством и реализацией и внереализационные. Последние не включают в состав производственных затрат и себестоимость продукции (услуг, работ).

В учете принята система классификации затрат, согласно которой они подразделяются по экономической роли в процессе производства (основные, накладные); составу (одноэлементные, комплексные); способу включения в себестоимость (прямые, косвенные); отношению к объему производства (условно-постоянные, условно-переменные); периодичности возникновения (текущие, единовременные); участию в процессе производства (производственные, коммерческие); эффективности (производительные, непроизводительные); месту возникновения (по центрам ответственности — производства, цехи, участки и пр.; характеру производства — основное, вспомогательное, обслуживающее и др.); элементам затрат (на оплату труда и социальные нужды; материальные, амортизация основных фондов и пр.) статьям затрат - калькуляционным статьям (заработная плата водителей автомобилей и кондукторов автобусов, отчисления на социальные нужды, автомобильное топливо, смазочные и прочие эксплуатационные материалы, износ и ремонт автомобильной резины, техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей, амортизация подвижного состава, общехозяйственные расходы); видам оплаты работ (грузовые автомобили, работающие по тарифу: за 1 т, почасовому, за авточас, ездку, за 1 ткм; автобусы, работающие по почасовому тарифу, за 1 т-км и т.д.); группам налоговых элементов (материальные; на оплату труда, амортизационные отчисления и пр.).

Цель каждой транспортной организации заключается в получении прибыли. Расходы являются противоположной категорией по отношению к доходам и представляют собой все выплаты, которые осуществляет АТО в процессе производственно-хозяйственной деятельности. Расходы уменьшают прибыль. Себестоимость продукции (услуг, работ) — это стоимостная оценка используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Однако в себестоимость включаются также затраты, не являющиеся расходами (например, амортизационные отчисления). [11]

С экономической точки зрения, в том числе и экономического анализа, под себестоимостью понимают стоимостную оценку затрат организации на производство и реализацию единицы продукции (услуги, работы). Продукцией автотранспортного производства являются перевозки, выраженные в тонно-километрах, тоннах, часах, пассажиро-километрах и т.д.

Расходы относятся к операционной деятельности организации, к ее денежному потоку, так как требуют для оплаты денежных средств. Затраты, не связанные с денежным потоком, являются бухгалтерским термином и показывают те компоненты, которые формируют себестоимость.

Анализ общей суммы затрат на эксплуатацию подвижного состава начинается с сопоставления отчетных данных с плановыми, разница между которыми является величиной абсолютного отклонения. Однако судить по этой величине о размерах экономии или перерасхода денежных средств удается не всегда, так как отчетные данные могут быть несопоставимы с плановыми из-за изменения среднего расстояния перевозки грузов или поездки пассажиров, отклонения отчетного среднесписочного числа автомобилей и прицепов или структуры автомобильного парка от плановых данных и пр.

Таблица 4.2 **Структура затрат ОАО "АТП - 7"**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Группа затрат (по НК РФ)  | 2003 | 2004 | Темп роста, %  |
|  тыс. руб.  | %  | тыс. руб.  | %  |
| Материальные затраты  | 1242,3 | 33,85  | 2048,1 | 36,71  | 164,9 |
| Затраты на оплату труда  | 1421,4 | 38,73  | 2067,0 | 37,05  | 145,4 |
| Сумма начисленной амортизации  | 653,3 | 17,8  | 917,7 | 16,45  | 140,5 |
| Прочие  | 353,0 | 9,62  | 546,2 | 9,79  | 154,7 |
| Итого  | 3670,0 | 100,0  | 5579,0 | 100,0  | 152,0 |

По данным таблицы видно, что общая сумма затрат увеличилась на 52 %. Это произошло за счет увеличения затрат по всем экономическим элементам: материальные ресурсы увеличились на 64,9 % (подорожание нефтепродуктов), затраты на оплату труда увеличились на 45,4 %, сумма начисленной амортизации – на 40,5 %, прочие – на 54,7 %.

При перевыполнении (невыполнении) плана по грузо- и пас-сажирообороту или платным километрам пробега абсолютная величина фактических затрат будет больше (меньше) плановых, причем по отдельным группам затрат в разной степени. Поэтому до начала анализа необходимо устранить влияние внешних факторов. Известно, что затраты на топливо и смазочные материалы зависят от общего пробега подвижного состава и грузооборота на ТО, ТР и автомобильные шины — от общего пробега, заработная плата водителей грузовых автомобилей при сдельной системе оплаты труда — от грузооборота и объема перевозок. Другие виды расходов не зависят ни от пробега, ни от грузо- и пассажирооборота (например, почтово-телеграфные, командировочные расходы и др.). Особенности каждой группы затрат и учитывают при пересчете общей суммы расходов. [12]

Такой пересчет следует проводить быстро и точно, для чего в общих затратах нужно выделить переменные (материальные) и постоянные (прочие), а среди них — заработную плату и амортизационные отчисления. Тогда аналитическая общая сумма затрат определяется по формуле:

, где

, (4.1)

,

, (4.2)

, (4.3)

где , ЗПа, Зам и ЗпОСТ — аналитические значения соответственно затрат на материалы, заработной платы, амортизационных отчислений и постоянных затрат, руб.; 31 — плановые переменные затраты (на топливо, эксплуатационные материалы и т.д.) на 1 км пробега, руб.; — общий пробег по отчету, км; ЗПа — пересчитанная величина заработной платы по i-й категории работников в зависимости от результатов работы, руб.; На — норма амортизации по i-й группе срока использования, %; Ц — первоначальная или текущая (восстановительная) стоимость объекта i -й амортизационной группы, руб.; Ас — число амортизируемых объектов (автотранспортных средств) i-й группы; Затпгт\_ — скорректированные постоянные затраты *к*-й группы, руб. [11]

Аналитические суммы затрат по отдельным группам характеризуют допустимый уровень затрат при отчетном фактическом значении результата работы (перевозок) АТО. Анализ общей суммы затрат следует выполнять по каждой модели автомобилей и каждому виду перевозок, а полученные результаты нужно объединить.

Из формулы (4.1) следует, что аналитическое значение переменных затрат определяется исходя из плановых затрат на 1 км пробега и фактического пробега автомобилей, что соответствует экономической сущности этой группы затрат. В дальнейшем переменные затраты (так же как и другие) для более детального анализа рекомендуется разбивать на составляющие и изучать их отдельно.

Корректирование заработной платы проводится по каждой категории работников АТО. У ряда категорий работников размер денежной оплаты труда прямо или косвенно зависит от результатов работы, у некоторых — не зависит. Поэтому переучет следует проводить отдельно по формам и системам оплаты труда для различных категорий работников.

Размер суммы амортизационных отчислений согласно формуле (4.2) непосредственно зависит от трех элементов: нормы амортизации, стоимости автомобиля и числа автотранспортных средств в каждой группе. Следовательно, учет амортизации следует проводить по каждой группе основных средств отдельно.

При определении аналитической суммы постоянных затрат по формуле (4.3) принимается во внимание то, что к ним относятся общехозяйственные расходы, которые в основном не зависят от объема работы. Поэтому при пересчете постоянных затрат общехозяйственные расходы берут условно в плановом значении.

Общая аналитическая сумма затрат За характеризует их возможный уровень при отчетном объеме перевозок. Аналитические затраты могут отклоняться от плановых, как правило, вследствие изменения объема работы и цен. Если в анализируемом периоде изменились нормы расхода материалов или цены, то при пересчете это следует учесть, принимая во внимание сроки их введения, т.е. до момента введения новых норм или цен расчет проводят по прежним нормам и ценам, начиная со срока ввода — по новым, а затем результаты суммируют. Если аналитическая сумма равна отчетной сумме затрат, это означает, что в АТО соблюдены все плановые нормы затрат или алгебраическая сумма отклонений по разным видам расходов равна нулю. [11]

В таблице 4.2 приведены исходные данные для расчета абсолютных, допустимых и относительных отклонений общей суммы затрат и отдельных их групп. Расчет аналитического значения выполнен с учетом изменения цен, норм расхода, объемов перевозок и других воздействующих факторов. Для возможности сравнения числовых значений все данные приведены к концу отчетного года. Рассмотрены грузовые перевозки, оплачиваемые по тарифу за 1 т перевезенного груза.

Таблица 4.3 **Абсолютные, допустимые и относительные отклонения общей суммы затрат и их групп**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа затрат (по НК РФ)  | 2003 | 2004 | Темп роста, %  | Аналитическое значение, тыс. руб.  | Отклонение, тыс. руб.  | Влияние отклонения на изменение общих затрат, % |
| в тыс. руб.  | в %  | в тыс. руб.  | в %  | абсолютное  | допустимое  | относительное  | абсолютно- го  | допустимого  | относительного  |
| Материальные затраты  | 1242,3 | 33,85  | 2048,1 | 36,71  | 164,9 | 1693,2 | 805,8 | 450,9 | 354,9 | 21,9 | 12,3 | 9,6 |
| Затраты на оплату труда  | 1421,3 | 38,73  | 2067,0 | 37,05  | 145,4 | 1794,2 | 645,6 | 372,8 | 272,8 | 17,6 | 10,2 | 7,4 |
| Сумма на- численной амортизации  | 653,3 | 17,8  | 917,7 | 16,45  | 140,5 | 867,5 | 264,4 | 214,2 | 50,2 | 7,2 | 5,8 | 1,3 |
| Прочие  | 353 | 9,62  | 546,2 | 9,79  | 154,7 | 452,6 | 193,2 | 99,6 | 93,6 | 5,3 | 2,7 | 2,6 |
| Итого  | 3670 | 100,0  | 5579 | 100,0  | 152 | 4807,5 | 1909 | 1137,5 | 771,5 | 52 | 31 | 21 |

В таблице 4.3 расчеты аналитических затрат условно выполнены по всем «сдельным» автомобилям. Такой расчет проводится так как структура автомобильного парка и структура пробега автомобилей не изменились. В противном случае расчеты аналитических затрат выполняют по каждой марке автомобилей, а результаты суммируют.

Данные в таблице 4.3 для целей производственно-хозяйственного анализа можно представить с разбивкой по калькуляционным статьям затрат (табл. 4.4).

Таблица 4.4

**Анализ общей суммы затрат по статьям калькуляции**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья затрат  | 2003, тыс. руб.  | 2004, тыс. руб. | Темп роста, %  | Аналитическое значение, тыс. руб.  | Отклонение, тыс. руб.  | Влияние отклонения на изменение общих затрат, %  |
| абсолютное  | допустимое  | относи тель-ное  | абсолютное  | допустимое  | относи- тельное  |
| Заработная плата водителей и кондукторов с начислениями  | 938,1 | 1364 | 145,4 | 1251 | 425,9 | 312,9 | 113 | 11,6 | 8,5 | 3,1 |
| Переменные затраты, всего  | 1242,3 | 2048,1 | 164,9 | 1693,2 | 805,8 | 450,9 | 354,9 | 21,9 | 12,3 | 9,6 |
| В том числе:  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| автомобильное топливо  | 564,6 | 891,0 | 157,8 | 730,8 | 326,4 | 166,2 | 160,2 | 8,9 | 4,5 | 4,4 |
| смазочные и прочие эксплуатационные материалы  | 55,0 | 121,5 | 220,9 | 98,3 | 66,5 | 43,3 | 23,2 | 1,8 | 1,2 | 0,6 |
| износ и ремонт автомобильной резины  | 86,0 | 166,0 | 193,0 | 139,0 | 80,0 | 53,0 | 27,0 | 2,2 | 1,4 | 0,8 |
| техническое обслуживание и эксплуатационный ремонт автомобилей  | 536,7 | 869,6 | 162,0 | 725,1 | 332,9 | 188,4 | 144,5 | 9,1 | 5,1 | 4,0 |
| Амортизация подвижного состава  | 484,2 | 652,7 | 134,8 | 580,5 | 168,5 | 96,3 | 72,2 | 4,6 | 2,6 | 2,0 |
| Общехозяйственные расходы  | 1005,3 | 1513,9 | 150,6 | 1282,8 | 508,6 | 277,6 | 231,0 | 13,9 | 7,6 | 6,3 |
| Итого  | 3670 | 5579 | 152 | 4807,5 | 1909 | 1137,5 | 771,5 | 52 | 31 | 21 |

В таблице 4.4 проведена детализация по статьям переменных затрат, которые находятся в зависимости от общего пробега автомобилей.

Данные гр. 7 и 10 таблицы 4.4 свидетельствуют о том, что организация могла бы превысить плановые расходы по статьям переменных затрат, заработной платы водителей и кондукторов с начислениями, амортизации автотранспортных средств, общехозяйственных расходах из-за изменения пробега, грузооборота, цен на топливо и другие автомобильные материалы, т.е. благодаря объективным условиям. В действительности же (гр. 8 и 11 табл. 4.4) плановые переменные и общехозяйственные расходы более значительно превышены.

Не всякую экономию можно считать положительным явлением. Нельзя одобрить, например, экономию смазочных материалов, если она достигается за счет нарушения графиков смазки или некачественной и невыполненной, смазки; экономию средств на техническое обслуживание подвижного состава, если это вызвано невыполнением предусмотренных объемов работ, и т.д.

Относительный перерасход свидетельствует, как правило, об отсутствии строгого учета за расходом материалов и денежных средств. Основная задача анализа суммы затрат на эксплуатацию подвижного состава состоит не только в расчетах, характеризующих размер экономии или перерасхода, но и в выявлении конкретных причин, вызвавших этот результат.

Поэтому при анализе определяют раздельное влияние на себестоимость общей суммы затрат и объема выполненной работы, а затем в каждой группе факторов проводят детализацию, направленную на выявление конкретных причин, вызвавших изменение себестоимости.

Общее процентное отклонение себестоимости записывается в виде:

, (4.4)

где

, ,

 и  - соответственно относительное и допустимое отклонения по общей сумме затрат, %;  и  - изменение себестоимости соответственно за счет общей суммы затрат и грузооборота;  и  - соответственно относительное и допустимое отклонение себестоимости, %;  - влияние на себестоимость относительного отклонения по общей сумме затрат;  - влияние на себестоимость допустимого отклонения по общей сумме затрат. [11]

Если общая сумма затрат на перевозки грузов по сдельному тарифу составила 5579 тыс. руб. (в 2002 году - 3670 тыс. руб.), а грузооборот — 2653,2 тыс. т- км, то себестоимость 10 т -км равна 21,366 руб. вместо 14,06 руб. в 2002 году. Воспользовавшись формулой (4.4) и данными из таблицы 4.3, можно рассчитать ∆S = 52 %.

Таким образом, себестоимость увеличилась на 52 %, причем этот рост достигнут за счет повышения общей суммы расходов, тогда как грузооборот остался без изменений и его влияние отсутствует.

Последующие аналитические расчеты должны показать, как формировалась величина ∆S3 за счет статей калькуляции и величина ∆Sp за счет технико-эксплуатационных показателей.

Для каждой доли себестоимости может быть записано следующее:



Использование приема исчисления разниц позволяет написать равенство

,

Из которого следует, что каждая доля себестоимости за счет изменения общего пробега изменилась на величину , а за счет выработки в тоннокилометрах на 1 км. пробега – на величину .[11]

Результаты расчета каждой доли затрат себестоимости представлены в таблице 4.5. Наибольшее влияние на перерасход оказали переменные затраты.

Таблица 4.5 **Расчет отклонений по группам расходов и анализ долей себестоимости**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа расходов | 2003, тыс. руб. | Отклонение | Влияние отклонения на изменение доли себестоимости, % | Изменение доли себестоимости  |
| в тыс. руб. | в % |
| абсолютное | допустимое | относительное | абсолютное | допустимое | относительное | абсолютное | допустимое | относительное |
| Переменные расходыЗаработная плата водителей с начислениямиПостоянные расходыОбщая сумма | 1242,3938,11489,53670 | 805,8425,9677,11909 | 450,9312,9373,91137,5 | 354,9113303,2771,5 | 64,8645,445,4652 | 36,2933,3524,9531 | 28,5712,0520,3621 | 64,8645,445,4652 | 36,2933,3524,9531 | 28,5712,0520,3621 | 64,8645,445,46- |

Определить влияние долей переменных и постоянных расходов, а также доли заработной платы на изменение себестоимости можно по формуле структурных сдвигов.

Результаты этого расчета приведены в таблице 4.6. Данные гр. 6 и 7 показывают формирование величины ∆S 3 (52 %).

При анализе влияния технико-эксплуатационных показателей на себестоимость перевозок исходят из того, что по степени влияния они делятся на две группы.

К первой группе относятся грузоподъемность (вместимость) подвижного состава, коэффициент использования грузоподъемности (вместимости) и коэффициент использования пробега. С увеличением показателей этой группы растет производительность подвижного состава без повышения пробега. Влияние этой группы показателей на себестоимость эффективно, так как снижаются и переменные и постоянные затраты, приходящиеся на 10 т-км. При этом сумма переменных затрат изменяется незначительно. Так, увеличение грузоподъемности подвижного состава или применение прицепов вызывает некоторый рост затрат на топливо, эксплуатационный ремонт и техническое обслуживание автомобилей, шины, смазочные материалы, амортизацию, т.е. возрастают переменные затраты. При этом рост производительности подвижного состава опережает рост затрат. При улучшении показателей этой группы увеличивается, например, заработная плата водителей, а общехозяйственные расходы не изменяются. Показатели второй группы — коэффициент выпуска автомобилей на линию, продолжительность работы в наряде, техническая скорость движения, продолжительность простоя под погрузкой-разгрузкой — повышают производительность подвижного состава при значительном увеличении пробега. С ростом пробега повышаются переменные затраты, зависящие от движения (горючее, смазочные материалы, запасные части, шины).

Сумма общехозяйственных затрат остается почти неизменной, заработная плата водителей возрастает, но не прямо пропорционально производительности подвижного состава. Таким образом, эта группа показателей влияет на себестоимость только через общехозяйственные расходы, которые распределяются на больший объем работы. Они оказывают меньшее воздействие на себестоимость перевозок, чем показатели первой группы. [11]

Таблица 4.6

**Влияние изменения долей затрат на себестоимость, %**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Затраты | Доля в общей плановой сумме долей  | Изменение доли себестоимости  | Влияние доли изменение себестоимости  | Отклонение по группам затрат |
| Абсолют-ное | допустимое | Относи-тельное |
| Переменные расходыЗаработная плата водителей с начислениямиПостоянные расходы | 33,8525,5640,59 | 64,8645,445,46 | 21,9611,618,45 | 21,9611,618,45 | 12,38,510,2 | 9,63,18,25 |
| Итого изменения себестоимости | 52 | 52 | 31 | 21 |

Правильный глубокий анализ себестоимости перевозок имеет чрезвычайно важное значение для выявления внутренних неиспользованных резервов ее снижения. Включение в план повышения эффективности производства мероприятий, направленных на устранение недостатков, вскрытых в ходе анализа работы организации и себестоимости перевозок, позволяет установить обоснованную величину и процент снижения себестоимости на следующий период, а также тарифы.

**4.4 Анализ прибыли от оказания услуг**

Прибыль представляет собой важный обобщающий показатель деятельности организаций. С одной стороны, она является основным источником финансирования деятельности АТО, а с другой — источником доходов государственных и местных бюджетов. При анализе прибыли дается количественная оценка причин, вызвавших ее изменение, и налоговых платежей в бюджет из прибыли, выявляются влияние издержек на изменение прибыли, воздействие динамики цен на прибыль и др.

Обычно анализ прибыли проводится в такой последовательности:

* анализ структуры и динамики прибыли;
* факторный анализ прибыли от реализации;
* анализ операционных и внереализационных доходов и расходов;
* анализ формирования чистой прибыли и влияние налогов на прибыль;
* оценка эффективности распределения и использования прибыли для накопления и потребления;
* разработка предложений по совершенствованию финансового состояния организации.

Общая балансовая прибыль АТО — это разность между доходами, полученными в результате всей производственно-хозяйственной деятельности, и общими расходами, связанными с ее работой.

Сумма расходов организации зависит от различных факторов. Все мероприятия, направленные на повышение производительности труда и снижение себестоимости перевозок, обеспечивают, как правило, относительное уменьшение суммы расходов.

Балансовая прибыль (БПр) организации слагается из прибыли от перевозок, выполнения транспортно-экспедиционных операций, погрузочно-разгрузочных работ и других видов деятельности, а также внереализационных результатов.

Анализ прибыли следует начинать с сопоставления ее фактической суммы с планом и предшествующим годом (или рядом лет) в целом по АТО и составным элементам. [11]

На отклонение фактической общей прибыли от плановой влияет изменение ее величины от каждого вида деятельности, что и вызывает изменение отчетной структуры прибыли. Влияние структурных «сдвигов» в прибыли нельзя не учитывать, так как может оказаться, что выполнение и перевыполнение плана были достигнуты за счет второстепенной, а не основной деятельности.

Таблица 4.7 **Динамика показателей прибыли, тыс. руб.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2002 | 2003 | 2004 | Отклонение |
| Выручка от реализации | 2959 | 5542 | 5477 | -65 |
| Прибыль (убыток) | 1327 | 1872 | -102 | -1974 |
| Операционные доходы | - | - | - | - |
| Операционные расходы | 14 | 10 | - | -10 |
| Внереализационные доходы | - | - | - | - |
| Внереализационные расходы | 7 | - | 36 | 36 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 1306 | 1862 | -138 | -2000 |
| Чистая прибыль (убыток) | 1192 | 1732 | -138 | -1870 |

Дальнейшее углубление анализа требует особого внимания к прибыли, полученной от основного вида деятельности АТО — перевозок. На изменение ее величины влияют выполнение плана по каждому виду перевозок ∆Прппер уровень себестоимости перевозок ∆Прs и изменение средней ставки дохода ∆Прd.

Влияние первого фактора (в рублях и процентах) определяют путем умножения плановой прибыли, исчисленной на единицу перевозочной работы, на прирост грузооборота, пассажирооборота или платного пробега. Применительно к «сдельным» грузовым автомобилям изменение прибыли в абсолютных единицах руб., равно

 (4.5)

а в процентах –

 (4.6)

Влияние второго фактора определяют умножением отчетного грузооборота, пассажирооборота или платного пробега на разность между плановой и отчетной себестоимостью:  или

 (4.7)

Влияние третьего фактора (в рублях и процентах) рассчитывают путем умножения отчетного грузооборота, пассажирооборота или платного пробега на разность между отчетной и плановой ставкой дохода:



или

 (4.8)

Аналогичным будут формулы для любого вида перевозок. [11]

Известно, что грузооборот отвечает заданию, т.е. процент выполнения равен 100%, себестоимость 1 т∙км транспортной работы по плану и отчету равна соответственно 2,064 и 2,137 руб., ставка дохода – соответственно 3,4 и 3,3 руб. Для сдельных перевозок имеются следующие результаты, %:

 





Расчеты свидетельствуют о том, что по этому виду перевозок задание по прибыли не выполнено из-за роста себестоимости (-5,46%) и снижения ставки дохода (-7,49%).

Определение влияния указанных факторов на изменение общей балансовой прибыли выполняется по формуле (4.5) путем умножения полученных результатов на долю прибыли по этому виду деятельности.

По результатам анализа выявляют резервы увеличения прибыли и разрабатывают мероприятия по их использованию. К таким мероприятиям относятся все предложения, направленные на увеличение объема перевозок и снижение себестоимости.

На завершающем этапе анализа прибыли изучают, как была распределена и фактически использована прибыль, полученная организацией.

Прибыль после налогообложения

Отчисления на благотворительные цели

Оплата штрафных санкций

Погашение целевого кредита

Формирование и использование резервного фонда

Фонды специального назначения

Фонды накопления

Фонды выплаты дивидендов

Фонды потребления

Фонд накопления образованный

Фонд

накопления использованный

Фонд социальной сферы

Фонд материального поощрения

Рисунок 4.2 - Схема распределения чистой прибыли

Распределение чистой прибыли осуществляется по схеме, показанной на рисунке 4.2. Анализ ее распределения и использования выполняется с целью выявления имеющихся тенденций. При анализе важно установить факторы, определяющие не только формирование фондов, но и их применение в соответствии с назначением.

**4.5 Анализ рентабельности деятельности предприятия**

Одним из важнейших экономических показателей, характеризующих эффективность работы организаций, является рентабельность. Она позволяет судить о результативности деятельности организации в целом, о доходности различных направлений производственно-хозяйственного функционирования, окупаемости затрат, финансовом положении АТО и т.д. Показатели рентабельности рассчитываются отношением эффекта (чаще всего прибыли) к наличным или используемым ресурсам (капитал, затраты и пр.). Рентабельность в различных формах широко используется в экономическом, финансовом, маркетинговом видах анализа для оценки состояния и перспектив развития организации, разработки и реализации инвестиционной и тарифной политики на автомобильном транспорте. Рентабельной организацией (или видом деятельности) называют такую, которая после реализации продукции (услуг, работ) покрывает все издержки, обеспечивает расширенное воспроизводство и, кроме того, имеет превышение доходов над расходами.

Показатели рентабельности могут определяться с применением балансовой прибыли (БПр), прибыли от реализации продукции (Прреал) и чистой прибыли (ЧПр). Их подразделяют на показатели, отражающие доходность капитала и его частей, характеризующие окупаемость издержек производства и инвестиций, а также отражающие прибыльность продаж.

Рентабельность измеряется в относительных единицах или процентах.

Рентабельность продаж (оборота) Rп определяется делением прибыли от реализации продукции (услуг, работ) или чистой прибыли на размер полученной выручки (В):

Пр реал ЧПр

Rп = ------------------ илиRп = -------------- (4.9)

В В

Экономический смысл этого показателя заключается в оценке предпринимательского аспекта деятельности организации. Он показывает, сколько прибыли приходится на 1 руб. дохода. Чем ближе этот показатель к единице, тем эффективнее налажена коммерческая, сбытовая деятельность. Показатель может быть рассчитан как в целом по АТО, так и по отдельным видам работ, перевозок и пр. Сложность состоит в учете прибыли по видам деятельности. [23]

Рентабельность производства (окупаемость затрат) R3, находится отношением прибыли к сумме затрат на производство и реализацию:

Rз = Прреал/3 или R3 =ЧПр/3 (4.10)

Этот показатель характеризует связь прибыли и затрат, т.е. количество прибыли АТО, получаемой с каждого рубля, затраченного на производство и реализацию. Он может быть рассчитан по отдельным видам деятельности (перевозок) и по организации в целом.

Рентабельность инвестиций (окупаемости инвестиционных проектов) Rи определяется аналогично: прибыль (ожидаемую или получаемую) делят на сумму инвестиций в анализируемый проект. Если ежегодная сумма прибыли направляется лишь на погашение инвестиционных вложений, то рентабельность характеризуется окупаемостью — величиной, обратной сроку окупаемости.

Рентабельность капитала RK может рассчитываться как отношение балансовой прибыли к среднегодовой стоимости капитала К или отдельных его составляющих: собственного, заемного, основного, оборотного, производственного капитала и т.д.:

БПр ЧПр

RK = -------- или RK = -------- (4.11)

К К

Рентабельность можно представить в следующем виде:

БПр

R = ----------------, (4.12)

ОПФ + ОС

где ОПФ — основные производственные фонды; ОС — оборотные средства.

Показатель рентабельности, исчисленный таким способом подвержен резким колебаниям. Он выражен через прибыль, которая в значительной степени связана с себестоимостью и тарифами за перевозку, зависит от эффективности использования основных производственных фондов и оборотных средств.

Таблица 4.8

**Показатели рентабельности производственных фондов**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2002 | 2003 | 2004 | Отклонение |
| Прибыль до налогообложения, тыс. руб. | 1306 | 1862 | -138 | -2000 |
| Объем реализации услуг, тыс. руб. | 2959 | 5542 | 5477 | -65 |
| Средняя стоимость основных фондов, тыс. руб. | 1125 | 2673 | 3105 | 432 |
| Средняя стоимость материальных оборотных активов, тыс. руб. | 14,5 | 100 | 136 | 36 |
| Рентабельность (убыточность) оборота, % | 44,13 | 33,59 | -2,52 | 36,11 |
| Коэффициент фондоотдачи, руб. | 2,63 | 2,07 | 1,76 | -0,31 |
| Коэффициент оборачиваемости материальных оборотных активов, оборотов | 204 | 55,42 | 40,3 | -15,12 |
| Рентабельность производственных фондов, % | 114,6 | 67,1 | -4,3 | -71,4 |

По данным таблицы видно, что в 2003 году рентабельность производственных фондов снизилась на 47,5 %, а в 2004 году получен убыток, т.е. на каждый рубль производственных фондов получено 4,3 копейки убытка.

Существенным недостатком показателя рентабельности является отсутствие универсальности, «сквозного» характера. Дело в том, что АТО может выполнять различные виды перевозок и услуг, но исчислить их рентабельность сложно, так как трудно распределить основные производственные фонды и оборотные средства по видам работ. Для нахождения рентабельности отдельных видов перевозок или отдельных работ и услуг, а также рентабельности внутри организации (по подразделениям) пользуются отношением прибыли к полной себестоимости (общей сумме затрат, связанных с этим видом деятельности).

Анализ включает в себя обязательное исследование рентабельности за ряд периодов, а также детальное изучение причин, вызвавших ее изменение. Однако следует учитывать, что показатели динамики рентабельности можно правильно исчислять лишь в сопоставимых ценах и условиях распределения расходов, что порой довольно затруднительно.

Показатель рентабельности является сложным, учитывающим действие многих факторов. Чем более емким, синтетическим, становится показатель, тем важнее и сложнее анализ.

Без развернутого анализа уровня рентабельности с указанием степени и направления влияния каждого фактора нельзя разрабатывать обоснованные долгосрочные нормативы рентабельности, планировать и контролировать ее уровень.

Зависимость между общей рентабельностью R, фондоотдачей  и числом оборотов оборотных средств () выражается формулой

 (4.13)

Отношение Пр/Д (прибыль на 1 руб. доходов) обозначим λ:

.

Тогда формула (4.13) примет вид

. (4.14)

Диапазон изменения прибыли на 1 руб. доходов достаточно велик. Она по существу отражает влияние на рентабельность экономного и неэкономного хозяйствования, т.е. снижение расходов при тех же или возрастающих доходах — резерв роста рентабельности. В данном случае имеются в виду доходы, полученные при выполнении перевозок и других работ и услуг. [25]

Расчеты по определению влияния на рентабельность числа оборотов оборотных средств показывают, что те организации, в которых оборачиваемость оборотных средств невелика, располагают резервом роста рентабельности за счет увеличения nоб. Этим организациям необходимо избавиться в первую очередь от излишних и ненужных товарно-материальных ценностей. Расчеты по определению характера влияния фондоотдачи на рентабельность свидетельствуют о неограниченных возможностях ее повышения путем воздействия на этот показатель.

Влияние изменения фондоотдачи, оборачиваемости оборотных средств и прибыли (на 1 руб. доходов) на рентабельность определяется с помощью цепных подстановок.

Изменение общей рентабельности в денежном выражении ∆R и в процентах ∆R % определяют по формулам:

∆R =R`­R,

∆= (4.15)

где R` и R – общая рентабельность (соответственно отчетная и плановая) за анализируемый период в денежных единицах.

При анализе определяют раздельное влияние на рентабельность изменения прибыли и стоимости основных производственных фондов и оборотных средств. Это расчет (в процентах) может быть выполнен с помощью приема исчисления разниц:

∆, (4.16)

где  и  - изменения общей рентабельности вследствие изменения соответственно балансовой прибыли и стоимости основных производственных фондов и оборотных средств.

Последующий анализ должен показать, как формируются величины  и :

=. (4.17)

Влияние изменения стоимости основных производственных фондов и оборотных средств на рентабельность определяется по формуле:

 (4.18)

где m – число групп основных производственных фондов и оборотных средств, по которым требуется определить влияние изменения их стоимости на рентабельность;  и  - соответственно плановая и отчетная доли стоимости той группы основных производственных фондов и оборотных средств, влияние которой определяют, в их общей стоимости, %.[11]

Воздействие факторов составит:

- уменьшение доли прибыли на рубль реализации услуг привело к снижению уровня рентабельности производственных фондов на 72,06 пункта:

∆П = -2,52 / (1/2,07+1/55,42) – 33,59/(1/2,07+1/55,42) = -72,06 %

- уменьшение фондоотдачи основных производственных фондов привело к увеличению уровня убыточности на 0,5939 пункта:

∆П = -2,52 / (1/1,76+1/55,42) – (-2,52)/(1/2,07+1/55,42) = 0,59 %

- замедление оборачиваемости материальных оборотных активов привело к увеличению уровня убыточности на 0,0493 пункта:

∆П = -2,52 / (1/1,76+1/40,3) – (-2,52)/(1/1,76 +1/55,42) = 0,05 %

таким образом, общее снижение рентабельности по факторам составляет (в процентных пунктах): - 72,06 + 0,59 + 0,05 = - 71,4 %

Подобные расчеты выполняют по всем составным частям – прочим основным производственным фондам, оборудованию, зданиям, сооружениям и оборотным средствам. Алгебраическая сумма результатов расчетов дает величину .

По результатам анализа можно наметить пути повышения прибыли и рентабельности работы АТО:

- ликвидация сверхнормативных запасов материальных ценностей;

- реализация лишних основных производственных фондов;

- значительное сокращение и устранение непланируемых внереализационных расходов и потерь;

- строгое соблюдение сметно-финансовой дисциплины по этим расходам;

- более точный расчет тарифов на перевозки;

- снижение сверхплановых простоев транспортных средств;

- сокращение времени нахождения машин в ремонте;

- снижение целодневных простоев;

- сокращение доли порожних рейсов;

- соблюдение норм заявленной грузоподъемности;

- улучшение технического состояния автопарка;

- повышение коэффициента использования грузоподъемности машин за счет сокращения объемов перевозок маловесных грузов.

Все эти мероприятия, направленные на лучшее использование подвижного состава по времени и производительности, на снижение себестоимости перевозок и увеличение производительности труда, являются резервами роста рентабельности.

**Заключение**

Транспорт в России является одной из весьма важных отраслей материального производства. Перемещение людей и грузов - жизненная потребность общества. В своей деятельности транспорт, особенно автомобильный, связан со сферами производства, обращения и потребления. В первом случае он в роли внутрицехового и внутризаводского транспорта непосредственно участвует в процессе производства, перемещая сырье, полуфабрикаты и продукцию внутри предприятия. Во втором случае в силу того, что продукт только тогда готов, когда заканчивает свое передвижение из сферы производства в сферу потребления, транспорт является продолжением процесса производства в пределах обращения, а, выступая в роли внешнего транспорта, он обслуживает пространственные экономические связи.

Автотранспорт - материальная основа процесса обращения, в котором перемещение грузов является одновременно и производственным процессом, и продукцией. Продукция автотранспорта измеряется тонно-километрами или пассажиро - километрами, представляющими произведение количества перемещенных тонн груза или числа пассажиров на расстояние в определенный период времени.

По результатам произведенного анализа можно сделать выводы:

1. В ОАО "АТП - 7" наблюдается снижение всех основных показателей в 2004 году. Так, выручка от реализации услуг уменьшилась по сравнению с 2003 годом на 65 тыс. руб., (за счет увеличения тарифа на перевозки грузов, что привело к уменьшению спроса на автоуслуги); себестоимость увеличилась на 52 %. В 2004 году предприятие сработало с убытком.

2. Выработка на 1 работника снизилась на 2,6 тыс. руб. При этом среднемесячная зарплата 1 работника увеличилась на 75,8 % в связи с увеличением фонда оплаты труда на 525 тыс. руб., при неизменной численности персонала. Наблюдается повышение затрат на 1 рубль оказываемых услуг с 0,47 руб. в 2002 году до 1,02 руб. в 2004 году, что является негативным показателем в работе предприятия.

3. Коллектив предприятия стабилен, однако за исследуемый период наблюдалась значительная (до 20 %) смена водителей (2002 - 2003 гг.), наиболее социально напряженный.

4. Бухгалтерский учет в ОАО "АТП - 7" ведется в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкцией по его применению, утвержденными приказом Минфина России от 31 октября 2001 г. № 94-Н. Разработан план счетов, соответствующий специфике деятельности предприятия.

5. Учет на предприятии осуществляет структурное подразделение – бухгалтерия, возглавляемое главным бухгалтером. Форма ведения учета – журнально-ордерная. Бухгалтерский учет ведется ручным способом по типовым формам учета документов с частичным применением автоматизации (с использованием персональных компьютеров).

6. Финансовые результаты от обычных видов деятельности определяются на счете 90 «Продажи», от прочих операций - на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

7. Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки (потери, расходы), а по кредиту - прибыли (доходы) организации. По данным синтетического и аналитического учета операций, отраженных на счете 99 «Прибыли и убытки» (журнал-ордер № 15), составляется годовая и квартальная отчетность о прибылях и убытках (ф. № 2).

8. Выручка от продажи услуг снизилась по сравнению с прошлым годом на 65 тыс. руб., а полная себестоимость реализации – увеличилась на 1909 тыс. руб. Это произошло за счет роста цен на нефтепродукты. В результате этого валовая прибыль уменьшилась на 1974 тыс. руб.

9. Общая сумма затрат увеличилась на 52 %. Это произошло за счет увеличения затрат по всем экономическим элементам: материальные ресурсы увеличились на 64,9 % (подорожание нефтепродуктов), затраты на оплату труда увеличились на 45,4 %, сумма начисленной амортизации – на 40,5 %, прочие – на 54,7 %.

10. В 2003 году рентабельность производственных фондов снизилась на 47,5 % по сравнению с 2002 годом, а в 2004 году получен убыток, т.е. на каждый рубль производственных фондов получено 4,3 копейки убытка.

11. На основании данных выводов предлагается:

11.1. Автоматизировать бухгалтерский учет на предприятии, поскольку материально – техническая база для этого имеется, необходимо приобрести программу 1С – предприятие.

11.2. Реализовать излишние основные производственные фонды, поскольку часть фондов находится в консервации.

11.3. Разработать мероприятия, направленные на сокращение и устранение непланируемых внереализационных расходов и потерь.

11.4. Производить более точный расчет тарифов на перевозки с учетом роста цен на ресурсы.

11.5. По возможности избегать сверхплановых простоев транспортных средств.

11.6. Разработать мероприятия по сокращению времени нахождения машин в ремонте.

11.7. Улучшить техническое состояние автопарка.

11.8 Расширить ассортимент предлагаемых услуг на основе потребностей рынка автоуслуг.

Данные мероприятия и предложения должны способствовать росту эффективности работы ОАО "АТП - 7".

**Список литературных источников**

1. Налоговый кодекс РФ (ч.1) №146-ФЗ от 31.07.98г.

2. Налоговый кодекс РФ (ч.2) №117-ФЗ от 05.08.00г.

3. Закон Российской Федерации “О бухгалтерском учете”, № 129 –Ф3 от 21.11.96.

4. Положение по бухгалтерскому учету» Учетная политика организации»( ПБУ 1/98): Приказ Минфина РФ № 60н от 09.12.98г.(ред. от 30.12.99г.)

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина РФ №34н от 24.07.98г.( в ред.24.03.00г.)

6. Положение по ведению бухгалтерского учета «Бухгалтерская отчетность организации»: Приказ Минфина РФ № 43н от 06.0799г.

7. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» (ПБУ 9/99): Приложение к приказу МинФина РФ от 30 декабря 1999 г. № 107 н.

8. Анализ финансово-экономической деятельности предприятия: Учебное пособие для ВУЗов/Под ред. Н.П. Любушина.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001.-471 с.

9. Астахов В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебное пособие. Серия «Экономика и управление». – 3-е изд., перераб. и доп. – Ростов-на-Дону: Издательский центр МарТ, 2002. – 832с.

1. Баканов М.И., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа: Учебник-4е изд., доп. и перераб. – М.: Финансы и статистика, 2001.- 416 с.
2. Бачурин А.А Анализ производственно – хозяйственной деятельности автотранспортных организаций: Учебное пособие. – М.: Академия, 2004. – 320 с.
3. Бердникова Т. Б. Анализ и диагностика финансово – хозяйственной деятельности предприятия: Учебное пособие. – М.: ИНФРА – М, 2004. – 215 с.
4. Бороненкова С. А. Управленческий анализ: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001 .- 256 с.
5. Глушков И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии. Эффективное пособие по бухгалтерскому учету. – 7-е изд., перераб. и доп. – М.: КНОРУС, 2001. – 798с.
6. Донцова Л. В., Никифорова Н. А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. – М.: Дело и сервис, 2004. – 336 с.
7. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету. – 6-е изд., перераб. и доп.– Элиста: АПП «Джангар», 2001. – 560с.
8. Козлова Е. П. Бухгалтерский учет в организациях. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 752 с.
9. Крутик А.Б., Хайкин М.М. Основы финансовой деятельности предприятия: Учебное пособие.- 2-е изд., перераб. и доп. – С.-Пб.: Бизнес-пресса , 2002. - 448 с.
10. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2003.-640с.
11. Методика анализа показателей эффективности производства: Учебное пособие /Под ред. Э.А. Маркарьяна. – Ростов–на-Дону: МарТ, 2001. – 208 с.
12. Пошерстник Н.В., Мейксин М.С. Самоучитель по бухгалтерскому учету (6-е изд.).-СПб.: Издательский дом Герда, 2002.-560с.
13. Правила оформления и представления учебно-методической документации: Методические указания.- Невинномысск: НИЭУП, 2001.-49 с.
14. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – М.: ИНФРА – М, 2004. – 425 с.
15. Симиренко О.В. Практикум по экономическому анализу. Часть 1. Комплексный анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учебное пособие.- Невинномысск: НИЭУП, 2002.-33с.
16. Экономический анализ (Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности): Учебное пособие - / Под ред. Л.Е. Басовского.- М.: ИНФА-М,2003.-222 с.