

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

РАБОТА ПРОВЕРЕНА  
Рецензент, АО «Завод Дормаш»,  
генеральный директор  
\_\_\_\_\_ А.В. Бедин  
«11» декабря 2017 г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина  
« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 г.

РАЗРАБОТКА СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ  
ОПЕРАЦИЙ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ, ОРИЕНТИРОВАННОЙ НА  
РОССИЙСКИХ И ЗАРУБЕЖНЫХ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ  
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ  
ЮУрГУ–38.04.01.2018.160.ВКР

Руководитель ВКР, доцент  
\_\_\_\_\_ Т.Н. Мызникова  
\_\_\_\_\_ 2017 г.

Автор ВКР, студент группы ЭУ-378  
\_\_\_\_\_ А.Р. Закирова  
\_\_\_\_\_ 2017 г.

Нормоконтролер, старший преподаватель  
\_\_\_\_\_ М.И. Лаврова  
\_\_\_\_\_ 2017 г.

Челябинск 2018

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет  
(национальный исследовательский университет)»  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита  
Направление подготовки 38.04.01 «Экономика»  
Магистерская программа «Учет, налогообложение, анализ и аудит»

“УТВЕРЖДАЮ”

Заведующий кафедрой,  
д.э.н., профессор

И.И. Просвирина

29.09.2017 г.

## ЗАДАНИЕ

### на выпускную квалификационную работу студента

Закировой Анжелики Рустамовны  
группа ЭУ–378

1 Тема работы: «Разработка системы бухгалтерского учета экспортных операций промышленного предприятия ,ориентированной на российских и зарубежных пользователей финансовой отчетности»

утверждена приказом по университету от \_\_\_\_\_ № \_\_\_\_\_

2 Срок сдачи студентом законченной работы 15 января 2018 г.

3 Исходные данные к работе:

Цель исследования:

разработка методики учета экспортных операций по российским и международным стандартам

Теоретическая основа исследования:

теоретической основой являются фундаментальные и прикладные научные труды отечественных и зарубежных авторов в области финансового, управленческого и стратегического учёта экспортной деятельности, статистические данные государственных органов и материалы организаций, занимающихся экспортной деятельностью, материалы научных докладов, конференций и семинаров.

Нормативно-правовая основа исследования:

Налоговый кодекс Российской Федерации, Положения по ведению бухгалтерского учета, стандарты по МСФО, Федеральные законы и т.д.

Информационная основа исследования: формировалась на основе международных договоров и конвенций, федеральных законов Российской Федерации, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ, нормативно-правовых актов Минфина России, Федеральной таможенной службы и иных органов исполнительной власти Российской Федерации, официальных статистических материалах, монографий, статей отечественных и зарубежных

экономистов, материалов научно-практических конференций. Также в ходе работы использовались данные бухгалтерской отчетности АО «Завод Дормаш».

4 Перечень вопросов, подлежащих разработке:

- раскрыть теоретические аспекты бухгалтерского учета;
- выявить проблемы учета экспортных операций;
- исследовать особенности формирования учетных операций при экспорте;
- провести анализ способов трансформации РСБУ в МСФО;
- сформулировать рекомендации по совершенствованию плана счетов для трансформации отчетности по международным стандартам.

5 Иллюстративный материал (плакаты, альбомы, раздаточный материал, макеты, электронные носители и др.)

- раздаточный материал.
- Лист 1 – цели, задачи, предмет, объект работы.
- Лист 2 – принципы бухгалтерского учета.
- Лист 3 – принципы МСФО.
- Лист 4 – сопоставление РСБУ и МСФО.
- Лист 5 – финансовый анализ АО «Завод Дормаш».
- Лист 6 – SWOT-анализ.
- Лист 7 – алгоритм действий в рамках торговой международной сделки.
- Лист 8 – модель учета экспортных операций.
- Лист 9 – влияние особенностей экспортных операций на организацию учета.
- Лист 10 – организация раздельного учета;
- Лист 11 – схема раздельного учета НДС.
- Лист 12 – типовые проводки.
- Лист 13 – схема раздельного учета себестоимости;
- презентация в Microsoft Office PowerPoint;
- таблицы и рисунки, отражающие основные данные по содержанию ВКР: сопоставление РСБУ и МСФО: описаны отличительные особенности РСБУ и МСФО, модель учета экспортных операций: поэтапная организация учета, влияние особенностей экспортных операций на организацию учета: представлены отличительные особенности экспортных операций и характер их влияния на организацию учета, схема раздельного учета НДС: раздельные учет облагаемой и необлагаемой НДС деятельности, схема раздельного учета себестоимости: раздельный учет себестоимости для внутреннего рынка и для экспорта.

Общее количество иллюстраций – 13 слайдов.

6 Дата выдачи задания – 26.05.2017 г.

Руководитель \_\_\_\_\_ Т.Н. Мызникова

Задание принял к исполнению \_\_\_\_\_ А.Р. Закирова

## КАЛЕНДАРНЫЙ ПЛАН

Наименование этапов выпускной квалификационной работы	Срок выполнения этапов работы	Отметка руководителя о выполнении
Обсуждение темы	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение задания	22.05.2017-26.05.2017	Выполнено
Обсуждение плана работы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Обсуждение списка литературы	25.09.2017-30.09.2017	Выполнено
Первая глава	09.10.2017	Выполнено
Вторая глава	23.10.2017	Выполнено
Третья глава	13.11.2017	Выполнено
Введение, заключение реферат	20.11.2017	Выполнено
Оформление приложений	20.11.2017	Выполнено
Подготовка доклада, раздаточного материала	04.12.2017	Выполнено
Получение отзыва и рецензии	11.12.2017	Выполнено
Прохождение нормоконтроля	18.12.2017-25.12.2017	Выполнено

Заведующий кафедрой \_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

Руководитель работы \_\_\_\_\_ Т.Н. Мызникова

Студент \_\_\_\_\_ А.Р. Закирова

## РЕФЕРАТ

Закирова, А.Р. Разработка системы бухгалтерского учета экспортных операций промышленного предприятия, ориентированной на российских и зарубежных пользователей финансовой отчетности. – Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–378, 2017. – 108 с., 14 табл., библиогр. список – 50 наим., 3 прил.

Объект исследования – АО «Завод Дормаш».

Предмет исследования – система учета экспортных операций на АО «Завод Дормаш».

Цель выпускной квалификационной работы – разработка системы учета экспортных операций по российским и международным стандартам.

В работе проанализированы принципы бухгалтерского учета в российской системе и за рубежом. Рассмотрена организация финансового и налогового учетов на АО «Завод Дормаш», приведено обоснование организации экспортных операций, а также описана постановка учета экспортных операций на предприятии. Разработана система бухгалтерского учета экспортных операций и представлена схема организации раздельного учета продукции, предназначенной для экспорта. Разработаны рекомендации по результатам проведенного исследования.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации в области учета могут применяться на практике при выходе на зарубежные рынки.

Предложения и выводы работы могут быть использованы – АО «Завод Дормаш» и другими промышленными предприятиями, организующими экспортные операции.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	7
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	9
1.1 Принципы бухгалтерского учета в РСБУ .....	9
1.2 Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом .....	14
1.3 Трансформация российской отчетности в МСФО .....	24
Вывод по разделу 1 .....	37
2 ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА АО «ЗАВОД ДОРМАШ».....	39
2.1 Организация финансового и налогового учетов.....	39
2.2 Обоснование организации учета экспортных операций на предприятии... 49	
2.3 Постановка учета экспортных операций на предприятии.....	59
Вывод по разделу 2 .....	64
3 СИСТЕМА УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ НА АО «ЗАВОД ДОРМАШ» .....	66
3.1 Разработка системы бухгалтерского учета экспортных операций .....	66
3.2 Организация отдельного учета продукции, предназначенной для экспорта.....	78
Вывод по разделу 3 .....	85
ЗАКЛЮЧЕНИЕ .....	86
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК .....	89
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Дополнительные положения в учетной политике, связанные с экспортными операциями .....	95
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Бухгалтерская (финансовая) отчетность АО «Завод Дормаш».....	99
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Приказ об учетной политике.....	106

## ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учёт как наука не знает национальных границ. Происходит обмен технологиями учета между странами, поэтому существующие системы учета похожи во многих странах. Бухгалтерский учёт осуществляется хозяйствующими субъектами всего мира. Главной функцией является сбор и аккумуляция финансовой информации.

Однако сведения бухгалтерского учёта могут служить различным целям. Целью бухгалтерского учёта различных стран мира является стандартизация отражения операций компании, независимо от её типа, а также от того, кто является пользователем информации.

В результате постепенной интеграции России в мировое хозяйство внешнеэкономическая деятельность, в которую входит экспортная деятельность, становится все более важным фактором ее экономической жизни. Включение России в мировое хозяйство, как следствие потребность в росте конкурентоспособности – это инструмент, и одна из основных задач трансформации национальной экономики. Соответствие тенденциям мирового развития является одним из объективных условий существенных изменений в российской системе учета и отчетности.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике РФ.

Современный бухгалтерский учет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность юридического лица и консолидированную финансовую отчетность. Кроме того, информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой, налоговой, статистической отчетности, отчетности перед надзорными организациями. В современной экономической ситуации

особую важность приобретают вопросы обеспечения участников рынков достоверной информацией, что теснейшим образом связано с вопросами повышения качества бухгалтерской отчетности. Сегодня декларируется настоятельная потребность в создании понятной и прозрачной системы бухгалтерского учета и отчетности.

Актуальность данной темы подтверждена необходимостью приведения системы бухгалтерского учета экспортных операций к условиям современной рыночной экономики, что обусловило выбор темы ВКР, цели, задачи, структуру и основные направления исследования.

Цель исследования – разработка методики учета экспортных операций по российским и международным стандартам.

Задачи исследования:

- рассмотреть теоретические аспекты бухгалтерского учета;
- проанализировать особенности формирования учетных операций на АО «Завод Дормаш»;
- разработать систему учета экспортных операций по российским и международным стандартам на АО «Завод Дормаш».

Объект работы – АО «Завод Дормаш».

Предмет работы – система учета экспортных операций на АО «Завод Дормаш».

Научно-исследовательская работа: статья в научно-аналитическом журнале «sae-journal» на тему «Постановка учета экспортных операций на предприятии».

Результаты работы рекомендуется использовать на АО «Завод Дормаш» при учете экспортных операций.

Практическая значимость: в ходе работы был разработан комплект методик, внедренных в хозяйственную деятельность предприятия: методические указания и рекомендации по организации финансового учета экспортной деятельности, методические указания по организации отдельного учета налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортной деятельности.



# 1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1.1 Принципы бухгалтерского учета в РСБУ

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет и относится к IV веку до н.э. Появление учета связано с хозяйственной деятельностью человека. По сей день бухгалтерский учет является неотъемлемой частью функционирования предприятия.

«Бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности» [4].

Наиболее распространенное в российской практике понятие звучит следующим образом: «Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций».

Однако хочется выделить формулировку понятия, развитого Я.В. Соколовым: «Бухгалтерский учет – это язык для описания хозяйственного процесса». Автор абсолютно точно подметил особенность бухгалтерского учета, он имеет свой, понятный только для профессиональных пользователей, язык. Это можно сравнить с любой естественной наукой.

Трактовки определения «бухгалтерский учет» можно разделить на три группы:

- методический подход;
- содержательный подход;
- целевой подход [36, с. 52].

Методический подход. Первое определение бухгалтерскому учету было дано Лукой Пачоли в 1914 году, под бухгалтерией он понимал «ведение дел в должном

порядке и как следует», при этом, что такое «должный порядок» и «как следует» целиком отдавались на откуп или бухгалтеру, или хозяину, которые имели полную свободу поступать так, как им нравилось [34, с. 15].

Это очень общее и процедурное определение. Оно сохранит популярность на протяжении всей истории бухгалтерского учета.

Лука Пачоли (1445-1517гг) – францисканский монах, выдающийся математик, основоположник диграфической системы учета, автор книги «Трактат о счетах и записях» (1494 г.). В ней впервые были изложены задачи счетоводства, требования к купцу и бухгалтеру, описаны основные идеи двойной бухгалтерии, сформулировано понятие бухгалтерского баланса, который понимался как модификация инвентаря, показана основная процедура бухгалтерского учета. Пачоли оказал большое влияние на развитие теории и практики счетоводства и счетоведения.

В 1910 г. французский автор Г. Фор даст одну из дефиниций, ставшую классической: «Бухгалтерский учет – это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни, совершаемых хозяйствующими лицами»[33, с.134]

Приведенные определения носят достаточно общий характер, поэтому являются классическими, они не противоречат современным трактовкам определения бухгалтерского учета.

Содержательный подход. Многих бухгалтеров не устраивало отсутствие описания того, что же именно учитывается бухгалтерией. Если методический процедурный подход делал в дефиниции акцент на том, как строится учет, из чего складываются его инструменты, то сторонники содержательного подхода утверждали, что бухгалтерский учет отражает финансовое состояние (положение) фирмы. Вот типичная формулировка: «Бухгалтерский учет, – писал знаменитый французский экономист Ж. Фурастье, – есть отрасль современной науки, цель которой сводится к исчислению в денежном выражении стоимости имущества предприятия и определению величины его собственного капитала» »[33, с.154].

Это определение предполагает существование бухгалтерской процедуры, но не упоминает о том, ради чего выполняется исчисление, т.е. ради чего определяется стоимость имущества и величина капитала.

Целевой подход. В конце XIX в. многие выдающиеся представители профессии стали обращать внимание на то, что учет нужен не сам по себе, не в ведении книг и счетов дело и не в исчислении величины имущества и капитала, а прежде всего для целей управления. Тут следует выделить определение итальянского бухгалтера Э.Пизани, считавшего, что «Бухгалтерский учет – это наука, которая, следуя законам права и экономики, пользуется вычислениями, чтобы характеризовать функции управления и чтобы с наименьшими средствами достигать наибольшего экономического эффекта» [32, с. 19].

Отличительной особенностью данного подхода является то, что авторы уже рассматривали цель ведения бухгалтерского учета и четко ее прописывали в своих определениях. Однако во всем трех подходах говорится о том, что бухгалтерский учет отражает хозяйственные процессы, это одна из его функций.

Практически организованный процесс предполагает создание информации, под которой в данном случае понимаются сведения о юридических и экономических отношениях, возникающих в хозяйстве.

Наблюдение за фактами хозяйственной жизни происходит или непосредственно (путем инвентаризации), или через документы. История развития бухгалтерского учета свидетельствует, что первый способ вытесняется вторым.

Регистрация данных в бухгалтерском учете осуществляется путем фиксации информации на носителях.

Группировка данных – научная операция, так как предполагает заранее установленные классификационные признаки – счета.

Сводка включает в себя операцию по установлению тождества между взаимно контролируемыми итогами.

Анализ – неотъемлемая составная и центральная часть счетоводства. Только в

результате анализа можно принимать продуманные управленческие решения, он же позволяет сделать эти решения оптимальными, т.е. наименее плохими.

Рассмотрев достаточно полно понятие бухгалтерского учета, перейдем к изучению задач, т. к. задачи раскрывают конечную цель учета (таблица 1).

Таблица 1 – Основные задачи бухгалтерского учета

Задача	Описание
Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и о ее имущественном положении	Необходима внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности с целью принятия управленческих решений
Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов	Необходима для обеспечения финансовой устойчивости предприятия
Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности	Необходима для контроля за наличием и движением имущества, обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами и сметами, а также для контроля за соблюдением законодательств РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью.

Ведение бухгалтерского учета обеспечивает выполнение важных для организации задач. Мы видим, что задачи бухгалтерского учета в целом являются задачами деятельности компании, т.к., например, главной целью любой коммерческой организации является получение прибыли, в этом случае, задачей также является предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности. Без представления полной и достоверной информации о деятельности компании и предоставления ее пользователям также невозможно достичь главную цель коммерческой организации.

Основу бухгалтерского учета, откуда вытекают цели и задачи можно проследить на принципах. Принципы, т.е. основа, база бухгалтерского учета как науки, закреплены в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» [9]. На основе принципов каждый хозяйствующий субъект разрабатывает свою стратегию, план действий на рынке.

Базовые принципы (допущения) – это условия, которые ставятся перед организацией при постановке учета:

- 1) имущественная обособленность;
- 2) непрерывность деятельности;
- 3) последовательность применения учетной политики;
- 4) временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Рассмотрим более подробно эти допущения.

В основе имущественной обособленности лежит право собственности. Каждая организация имеет свое имущество, и оно обособлено от имущества собственников и других организаций, т.к. организация является самостоятельным хозяйствующим субъектом.

Принцип непрерывности деятельности подразумевает то, что при создании предприятия, учредители не имели цели ее ликвидировать. То есть предприятие создается на неопределенный срок, чтобы выполнять свои уставные обязанности.

Последовательность применения учетной политики предполагает, что выбранные стандарты предприятие использует последовательно от одного отчетного периода к другому. Однако существуют исключения, которые позволяют изменить учетную политику: изменения в действующих нормативных актах, реорганизационные процедуры на самом предприятии.

Временная определенность означает, что факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств. Таким образом, например, возникают кредиторские и дебиторские задолженности.

Основные принципы (требования) – это общепринятые принципы ведения учета, вытекающие из действующего законодательства (рисунок 1).

Рассмотрим подробнее данные принципы:

– полнота – полное отражение в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

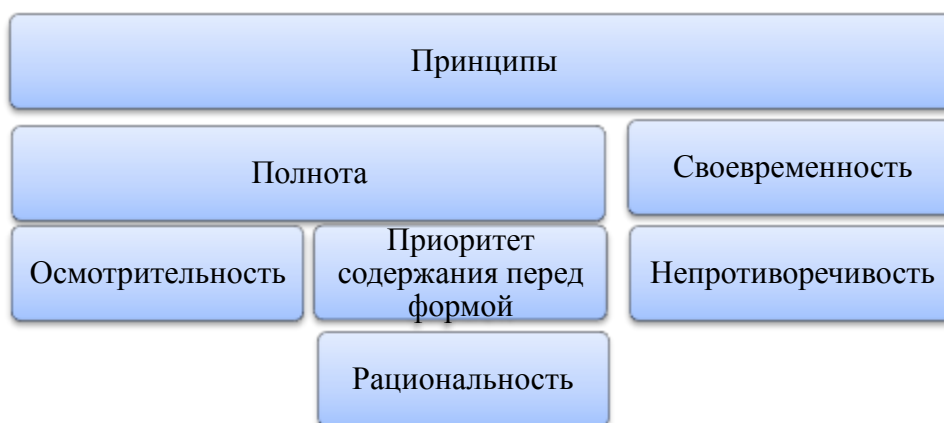


Рисунок 1 – Принципы бухгалтерского учета

- осмотрительность (или осторожность) – организация должна быть более готова к учету убытков, чем к учету доходов;
- приоритет содержания перед формой – отражение в учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания;
- непротиворечивость – тождественность данных бухгалтерского учета внутренней аналитической информации;
- рациональность – рациональное и экономное ведение учета, исходя из условий деятельности и величины организации.

Данные принципы бухгалтерского учета применяются в российской практике.

Сложившаяся российская практика ориентации бухгалтерской отчетности на фискальные органы отличается от ориентации финансовой отчетности за рубежом. Рассмотрим принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом.

## 1.2 Общие принципы и особенности бухгалтерского учета за рубежом

Основными целями и задачами финансовой отчетности является предоставление информации, которая была бы полезной для принятия решений об инвестициях и предоставлении кредитов, помогала бы пользователям оценивать будущее движение денежных средств, отражала бы рекламации

изменения в экономических ресурсах. Принципы бухгалтерского учёта в странах мира значительно различаются. Эти различия обуславливаются как разнообразием существующих форм организации хозяйственной деятельности, так и влиянием на практику учёта внешних факторов (экономических, политических, социальных, географических и др.) [30, с. 49].

Все большее влияние на развитие отечественного бухгалтерского учета оказывает международная практика. Определение основных тенденций регулирования бухгалтерского учета позволяет прогнозировать направления развития национальной системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и соответствующих требований к ней.

В мире сложились два направления правового регулирования бухгалтерского учёта, различающиеся по типу законодательства и степени его влияния на различные стороны жизни. К первому направлению относятся страны, которые имеют разветвлённый кодекс законов, касающихся бухгалтерского учёта. Ко второму – страны, использующие законодательство общеправовой ориентации.

В международной практике выделяют несколько основных подходов к организации бухгалтерского учета (таблица 2).

Таблица 2 – Основные модели бухгалтерского учета

Модели бухгалтерского учета	Отличительные черты
Британо-американская	Ориентация на интересы инвесторов, кредиторов и акционеров
Континентальная	Высокая степень вмешательства государства в учетную политику организаций
Южноамериканская	Ориентация на запросы государственных органов для ведения фискальной политики
Интернациональная	Ориентация на интересы транснациональных корпораций и иностранных участников международного валютного рынка
Исламская	Доминирует религиозный фактор, предполагает запрет на спекулятивный доход и ряд видов деятельности

Британо-американская модель – исключительное саморегулирование бухгалтерского учета. Государство формально не руководит учетной практикой. Эта система учета развивается различными профессиональными ассоциациями

бухгалтеров, учетные стандарты разрабатываются на основе накопленного опыта, доводов.

В основе этой модели – система законодательства общеправовой ориентации (законы общего права, разрешено то, что не запрещено). Такое законодательство детально не регламентирует жизнь физических и юридических лиц, а устанавливает границы свободы действия. Распространена – в США, Англии, Голландии и т.д.

Основным органом, занятым изданием учетных стандартов является Совет по стандартам финансового учета (FASB). Главная цель Совета – разработка и совершенствование учетных норм, предназначенных для использования аудиторами и пользователями бухгалтерской отчетности.

Совокупность норм, регулирующих финансовый учет, образует общепринятые нормы бухгалтерского учета (GAAP). Эти методы исходят из приоритета потребностей внешних пользователей финансовой отчетности.

Континентальная модель – юридическая регламентация учета, унификация принципов и процедур учета. Применяется в Германии, Франции, Испании и др. Здесь учетные стандарты имеют статус государственных актов. Такой подход во многом порожден действием в этих странах кодексов законов, установлен административно-разрешительный режим правового регулирования. В большинстве стран регулирование бухгалтерского учета сосредоточено на финансовой отчетности.

Основным отличием южноамериканской модели является перманентная корректировка учётных данных на темпы инфляции. В целом же учёт ориентирован на потребности государственных плановых органов, а методики учёта унифицированы. Информация, необходимая для контроля за исполнением налоговых предписаний, хорошо отражается в учёте и отчётности [42, с.15].

В последнее время в литературе также встречается выделение такой системы учёта, как исламская, которая приобрела широкое распространение в странах Ближнего Востока.



Исламская модель развивается под огромным влиянием богословских идей и имеет ряд особенностей. В частности, запрещается получение финансовых дивидендов ради собственно дивидендов. Рыночным ценам отдаётся предпочтение при оценке активов и обязательств компаний. Необходимость развития интернациональной модели вытекает из потребности в международной согласованности учёта, прежде всего в интересах иностранных участников международных валютных рынков.

Общее понятие национальной системы бухгалтерского учёта вытекает из определения учётной системы и конкретизируется рядом критериев:

- историческое место учётной системы;
- методы учёта и оценки производственных запасов (стоимость приобретения, реализационная и средневзвешенная стоимость, плановая себестоимость, ФИФО и т.п.);
- используемые методы начисления амортизации и её отображение в учёте;
- отчётные формы и показатели, их регламентация;
- внешние формы контроля деятельности фирм.

Количество классификаций зависит от того, какой признак положен в основу классификационного группирования.

Отдельно выделяют также следующие национальные бухгалтерские системы:

- стран Восточной Европы – единая бухгалтерия, затратная база плана счетов, цель учётной системы – снижение себестоимости;
- стран Европейского Сообщества – две бухгалтерии (общая и аналитическая), прибыльная база плана счетов, цель учётной системы – увеличение прибыли;
- французская – две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель бухгалтерии – увеличение дохода;
- Организации Объединённых наций – две бухгалтерии, производственная база плана счетов, цель учётной системы – увеличение дохода.

Процесс унификации бухгалтерского учета напрямую связан с

фундаментальными изменениями в мировой экономике в результате международной интеграции и интернационализации хозяйственной деятельности. В последнее время с учетом широкого внедрения современных коммуникационных технологий требования к единообразному толкованию финансовой отчетности возросли [31, с. 72].

В настоящее время происходит переход национальной системы бухгалтерского учета к системе, отвечающим требованиям рыночной экономики.

В силу глобализации большинство стран пытаются сблизить правила учета и тем самым привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности. Вопросами унификации стандартов учета и отчетности занимается ряд организаций. В октябре 2002 г. достигнуто соглашение между Комитетом по МСФО и Комитетом по стандартам бухгалтерского учета (КСБУ США) о сближении МСФО и GAAP [41, с. 35], в результате чего была принята программа по конвергенции, что позволит устранить различия между ними. Это ознаменует важный этап для большинства стран, которые ориентируются на МСФО и GAAP, в частности, для компаний разных стран, которые пытаются выйти на международные рынки капитала.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это совокупность общепринятых правил квалификации, признания, оценки и раскрытия хозяйственных операций и финансовых показателей для составления финансовой отчетности хозяйствующими субъектами большинства стран мира [36, с. 15]. МСФО представляют собой систему документов, состоящую из предисловий к положениям МСФО, разъяснений принципов подготовки и представления финансовой отчетности, стандартов и разъяснений (интерпретаций) к ним. Каждый из указанных документов имеет собственное значение, но, являясь элементом системы, не может применяться отдельно от основных ее составляющих.

Основная задача, которую призваны решать МСФО, – унификация порядка оценки активов и обязательств и надлежащего раскрытия соответствующей

информации.

Каждое государство вправе самостоятельно решать, внедрять ли на его территории МСФО, и если следует, какую стратегию перехода предпочесть. Мировая практика применения МСФО доказала, что они позволяют обеспечить максимальную полезность финансовой отчетности для широкого круга пользователей, поскольку изначально разрабатываются как стандарты, способные раскрывать достаточный для всех участников рынка объем информации о компании, ее финансовом положении и финансовых результатах. Международные стандарты финансовой отчетности имеют более широкий спектр действия, чем национальные стандарты, так как они могут использоваться для оценки и прогнозирования развития компаний, принятия инвестиционных решений, оценки деятельности менеджмента, т. е. охватывают все факторы, в информации о которых заинтересованы инвесторы.

Сегодня МСФО признаны глобальными стандартами во всем мире. Европейский союз отказался от разработки собственных директив по вопросам финансовой отчетности. С 1 января 2005 г. все европейские компании, чьи ценные бумаги обращаются на финансовых рынках Европы, обязаны готовить консолидированную финансовую отчетность в соответствии с принципами МСФО.

Принципы подготовки и составления финансовой отчетности сформулированы в виде отдельного документа. Данный документ не является стандартом и не содержит обязательных требований и рекомендаций. Если какие-нибудь положения стандартов противоречат Принципам, то при меняются положения стандарта. В то же время, по мнению КМСФО, при разработке будущих и пересмотре существующих стандартов число расхождений будет последовательно уменьшаться. В соответствии с Принципами «цель финансовой отчетности состоит в предоставлении информации о финансовом положении, результатах деятельности и изменениях в финансовом положении компании. Эта информация нужна широкому кругу пользователей при принятии экономических решений». К

пользователям финансовой отчетности Принципы относят:

- инвесторов;
- работников;
- займодавцев;
- поставщиков;
- других торговых кредиторов,
- покупателей;
- правительства и их органы;
- общественность.

Принципы подготовки и представления отчетности определяют основы составления и представления финансовой отчетности, в частности, рассматриваются цели отчетности, ее качественные характеристики, порядок квалификации, признания и измерения элементов отчетности. Принципы призваны помочь национальным органам стандартизации при разработке национальных стандартов и по вопросам, по которым стандарты не приняты, а также аудиторам при выработке мнения о соответствии отчетности принципам МСФО. Каждый из принятых стандартов содержит требования к объекту учета для его квалификации и признания, к порядку оценки объекта и раскрытию информации об объекте в финансовой отчетности. Наиболее близкими российскими аналогами стандартов являются Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), утверждаемые Министерством финансов РФ.

Необходимость интерпретаций (разъяснений) обусловлена тем, что в практике хозяйственной деятельности встречаются операции, по которым МСФО не содержат специальных стандартов. Кроме того, при применении МСФО может возникнуть необходимость неоднозначной трактовки отдельных положений стандартов. Поэтому специальным органом – Постоянным комитетом по интерпретациям при Комитете (Совете) по МСФО (International Financial Reporting Interpretations Committee, IFRIC) – подготавливаются документы, содержащие разъяснения по указанным вопросам и механизмы единообразного

применения стандартов.

Общие принципы Международных стандартов были приняты Правлением в апреле 1989 г., и их можно разделить на две группы: основополагающие допущения и качественные характеристики информации [41, с. 36].

Международные стандарты основаны на двух основных допущениях:

1) метод начисления (*accrual basis*) означает, что хозяйственные операции отражаются в момент их совершения, а не по мере получения или выплаты денежных средств и их эквивалентов. Таким образом, операции будут учитываться в том отчетном периоде, в котором они возникли. Данный принцип дает возможность получить объективную информацию о будущих обязательствах и будущих поступлениях денежных средств, т. е. позволяет прогнозировать будущие результаты предприятия. Возможное неполучение части объявленных к получению денежных средств может корректироваться своевременным начислением резерва на сомнительные долги за счет уменьшения финансовых результатов отчетного периода;

2) непрерывность деятельности (*going concern*) предполагает, что предприятие продолжит свою деятельность в обозримом будущем.

А поскольку у предприятия нет намерения ликвидироваться или существенно сокращать масштабы деятельности, то его активы будут отражаться по первоначальной стоимости без учета ликвидационных расходов.

Для того чтобы информация могла использоваться на международном уровне, она должна отвечать определенным качественным характеристикам (рисунок 2).

Понятность (*understandability*) информации означает, что она доступна для понимания пользователям, обладающим достаточными знаниями в области бухгалтерского учета. Следует отметить, что информация о сложных вопросах, требующая раскрытия в финансовой отчетности, не должна исключаться только из за того, что она может не отвечать требованию понятности для некоторых пользователей.

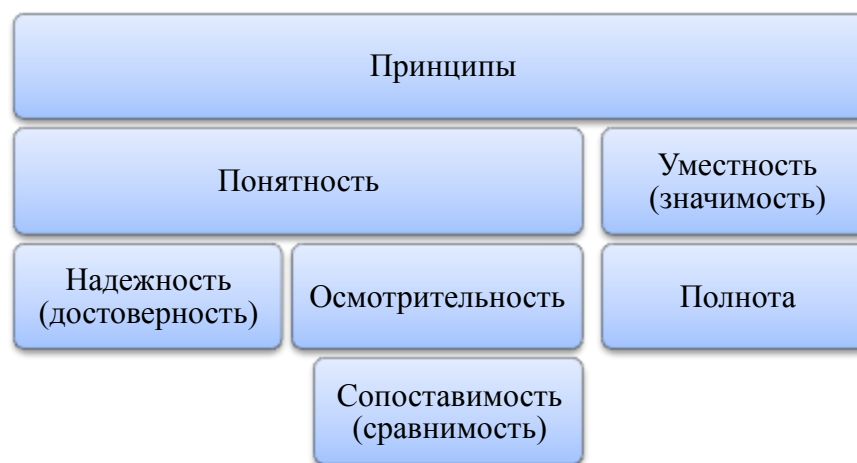


Рисунок 2 – Принципы бухгалтерского учета по МСФО

Уместность, или значимость (relevance), информации предполагает, что она будет влиять на экономические решения пользователей. Уместность информации определяется ее характером и существенностью. В одних случаях характера информации достаточно для ее раскрытия независимо от существенности. В других случаях большое значение имеет существенность, когда пропуск или искажение информации может повлиять на экономические решения пользователей отчетности [36, с. 13].

Надежность, или достоверность (reliability), информации имеет место в том случае, если она не содержит существенных ошибок и искажений и является беспристрастной. Достоверная информация должна удовлетворять следующим требованиям:

- правдивое представление (faithful representation) – информация должна правдиво раскрывать хозяйственные операции в финансовой отчетности;
- приоритет содержания над формой (substance over form) – информация должна принимать во внимание прежде всего экономическую сущность фактов хозяйственных операций, а не юридическую форму;
- нейтральность (neutrality), т. е. ненацеленность информации на интересы определенных групп пользователей.

Осмотрительность (prudence) – это очень важное требование, которое заключается в консервативной оценке активов и пассивов. Активы и доходы не

должны быть переоценены, а обязательства и пассивы недооценены, т. е. активы отражаются по наименьшей из возможных оценок, а обязательства – по наибольшей. Иными словами, учитываются потенциальные убытки, а не потенциальные прибыли [30, с. 52-54].

Полнота (completeness) – в отчетности должны получить отражение все существенные с точки зрения пользователей отчетности факты хозяйственной деятельности за отчетный период [30, с. 52-54].

Сопоставимость, или сравнимость (comparability), информации должна обеспечивать сопоставимость данных финансовой отчетности как с предшествующими периодами, так и по отношению к другим компаниям [30, с. 52-54].

Международные стандарты устанавливают определенные ограничения уместности и надежности информации:

- своевременность (timeliness) связана с необходимостью должного отнесения надежности и уместности информации. С одной стороны, для соответствия требованию уместности необходимо полностью собрать информацию по всем имевшимся фактам хозяйственной деятельности. С другой – получение полной и надежной информации может привести к задержке при представлении финансовой отчетности и соответственно повлиять на уместность информации [30, с. 52-54];

- соотношение между выгодами и затратами (balance between benefit and cost) означает, что выгоды от информации не должны превышать затраты на ее получение, причем процесс соотнесения выгод и затрат требует профессиональной оценки [30, с. 52-54];

- соотношение между качественными характеристиками (balance between qualitative characteristics) должно быть предметом профессиональной оценки бухгалтера и подчиняться задаче удовлетворения потребностей финансовой отчетности. В результате последовательного применения качественных характеристик информации и при условии соответствия бухгалтерским

стандартам обеспечивается достоверное и объективное представление отчетности [30, с. 52-54].

Таким образом, мы видим, что за последние годы произошло значительное сближение РСБУ и МСФО. Это обусловлено международной интеграцией, переходом на рыночную экономику и другими важными факторами. Чтобы пользоваться МСФО, необходимо трансформировать российскую отчетность.

### 1.3 Трансформация российской отчетности в МСФО

В настоящий момент большое количество предприятий на российском рынке испытывают потребность в составлении бухгалтерской отчетности по правилам МСФО. Это обусловлено тем, что Россия выходит на мировые рынки, ищет зарубежных инвесторов и т.д. Россия ищет инвесторов, готовых вкладывать свой капитал в Российские предприятия, однако привлечение денежных средств невозможно без предоставления достоверной информации об организации. МСФО в этом плане является общепризнанной формой предоставления сведений о компании.

Представление отчетности по международным стандартам более востребовано, чем составление отчётности по российским стандартам. Принято считать, что МСФО предполагает максимально реалистичное отражение текущей ситуации в компании, в отличие от формального его отражения по российским стандартам.

Существует два основных способа подготовки отчетности по международным стандартам:

- трансформация данных отчетности по РСБУ в МСФО;
- параллельное ведение финансового учета по РСБУ и МСФО [43, с. 30].

Трансформация представляет собой процесс перекладки российской финансовой отчетности в отчетность по международным стандартам путем необходимых корректировок. Путь трансформации обычно обходится дешевле и



по временным и по финансовым показателям.

Параллельное ведение учета по международным стандартам заключается в отражении в учете по МСФО каждой хозяйственной операции. При наличии значительного количества операций ведение параллельного учета технически возможно с помощью дорогостоящей системы автоматизации.

Выбор способа подготовки отчетности по МСФО обычно обусловлен предполагаемыми целями, которые преследует предприятие при составлении отчетности по МСФО. Чем шире собирается руководство использовать информацию, подготовленную на основе МСФО (например, для целей управленческого учета и составления бюджетов и прогнозов, финансового анализа, оценки бизнеса), тем больше компании склоняются к системе параллельного ведения учета.

Основным методом, применяемым для перевода российской отчетности в формат международных стандартов финансовой отчетности, является трансформация. Как показала практика, для всех организаций разработка методики трансформации осуществляется в несколько этапов.

Первый этап трансформации российской отчетности в отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, включает анализ счетов для составления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и других форм финансовой отчетности; состояния бухгалтерского учета организаций; учетной политики.

На втором этапе после выявления различий РСБУ и МСФО и сбора необходимой информации формируются оборотно-сальдовые ведомости в российской системе счетов бухгалтерского учета.

На третьем этапе по данным оборотно-сальдовой ведомости по счетам синтетического учета в соответствии с РСБУ разрабатываются рабочие таблицы, составляются корректирующие записи, формируются пробный баланс и отчеты.

На четвертом этапе осуществляется составление финансовой отчетности.

Существуют отличия между РСБУ и МСФО, несмотря на то, что в последние

годы отечественный бухгалтерский учет стремится приблизиться к международным нормам.

К последующим этапам развития бухгалтерского учета относятся:

- совершенствование правового регулирования бухгалтерского учета;
- разработка отечественных стандартов (положений) по бухгалтерскому учету и отчетности, ориентированные на международные стандарты;
- разработка организационной системы бухгалтерского учета, связанной с выделением финансового и управленческого учета;
- разработка стратегической системы учета, основанной на гармонизации учета и маркетинга;
- подготовка и переподготовка бухгалтерских кадров и международное сотрудничество.

Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности.

Компании, у которых появляется потребность в представлении отчетности по МСФО несомненно задается вопросом, вести бухгалтерский учет обособленно или составлять отчетность по международным стандартам путем трансформации из РСБУ.

Существенное отличие между составлением отчетов по этим стандартам состоит в различиях принципов оценки активов и обязательств организации и в различиях принципов отнесения доходов и расходов с отчетным периодом (таблица 3).

Таблица 3 – Сопоставление учетных операций в российских и международных стандартах

Сопоставимое понятие	МСФО	РСБУ
Разработка стандартов	Негосударственная некоммерческая организация «Совет по МСФО»	Минфин РФ
План счетов	Компания разрабатывает свой	Единый план счетов

Сопоставимое понятие	МСФО	РСБУ
	план счетов	
Момент признания выручки	Выручка от продаж признается при передаче покупателю рисков и выгод, связанных с правом владения товаром, независимо от факта перехода права собственности.	Право собственности на товар переходит от компании к покупателю при реализации.
Основные средства (ОС)	<p>1. Первоначальная стоимость ОС включает предполагаемые затраты на будущий демонтаж, вывоз оборудования и восстановления природных ресурсов после того, как демонтажные работы закончены [24].</p> <p>2. При приобретении ОС с отсрочкой платежа, первоначальная стоимость формируется с учетом дисконта, поскольку фактически средство приобретается дешевле [24].</p> <p>3. существует понятие «справедливая стоимость»</p>	<p>В ПБУ 6/01 такая возможность не предусмотрена, подобные затраты признаются расходами при их возникновении [13].</p> <p>Приобретенное ОС приходится по номинальной стоимости</p>
Материально-производственные запасы (МПЗ)	Запасы учитываются по меньшей из величин – себестоимости или чистой продажной цене, складывающейся из разности предполагаемой цены реализации и всех расходов, связанных с производством и транспортировкой [20].	Чаще всего материалы согласно ПБУ 5/01 приходятся по фактической себестоимости
Внеоборотные активы для продажи	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, данные активы не амортизируются	ОС – это актив, не предназначенный для продажи.
Аренда	Аренда подразделяется на операционную и финансовую.	Всегда учитывается ОС на балансе у арендодателя

Далее рассмотрим отличия в составлении финансовой отчетности (таблица 4).

Таблица 4 – Сопоставимость принципов формирования отчетности по российским и международным стандартам

Сопоставимое понятие	МСФО	РСБУ
Валюта отчетности	Функциональная валюта	Учет ведется в рублях
Отчетный период	Компания самостоятельно выбирает отчетную дату	Отчетный период совпадает с календарным годом (31 декабря)
Баланс (отчет о финансовом положении)	Активы и обязательства можно отражать в порядке их ликвидности без разбивки на текущие и долгосрочные.	Активы и обязательства имеют четкую градацию, разделяющую их на текущие и долгосрочные
Отчет о финансовых результатах (отчет о совокупном доходе)	Отражают расходы по функциональности или содержанию. При решении о представлении затрат по функциям, в примечаниях к отчету раскрывается информация по содержанию. Чрезвычайные статьи в отчете не предусмотрены.	Расходы классифицируются по функциям, а в примечаниях – по содержанию. В составе прочих затрат предусмотрены чрезвычайные статьи, расшифровываются которые в примечаниях.
Отчет о движении денежных средств	Составляется прямым или косвенным методом. Наряду с денежными средствами отражают их эквиваленты (овердрафты, краткосрочные депозиты).	Составляется только прямым методом, детализируя информацию о видах денежных поступлений по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Включаются только денежные средства.

Отчетность по МСФО должна удовлетворять требованиям не только к признанию и оценке, но и к раскрытию информации. Современные ПБУ также содержат значительный объем информации к раскрытию, но в разы меньше, чем в МСФО. В МСФО есть документ – Концептуальные основы финансовой отчетности. Он не входит в состав МСФО, но содержит основы для принятия решений в отношении тех или иных операций в отсутствие конкретного стандарта. Очевидно, что в РСБУ такого документа нет. И это еще одно отличие МСФО и РСБУ. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ – это краткий свод правил по ведению учета, но отнюдь не принципов [10]. Важное концептуальное отличие – отражение операций с собственниками бизнеса. В МСФО собственники бизнеса – самые главные или

такowymi провозглашаются. Соответственно, вся отчетность стремится к основной (но не единственной) цели – показать, сколько заработали собственники в отчетном периоде и сколько могут заработать в будущем.

В МСФО определены общие понятия «актив» и «обязательство», а в РСБУ каждый стандарт описывает конкретные активы, не обобщая их характеристик.

Различия в ведении учета и составлении отчетности, представленные в таблице 3, описаны ниже.

Период отчетности в МСФО и РСБУ: основное различие в принципах учета МСФО и РСБУ в том, что в РСБУ отчетный год всегда совпадает с календарным, оканчивающимся 31 декабря [11]. Исключение предусмотрено для вновь созданных организаций. По МСФО компания может составлять отчетность за год, оканчивающийся на любую дату, менять дату окончания отчетного периода и представлять отчетность за период больше или меньше одного года [19].

В России компании обязаны соблюдать единый План счетов. Если же компания хочет использовать номер счета, не предусмотренный планом, она может это сделать только с разрешения Минфина России (приказ от 31 октября 2000 г. № 94н). Формы отчетности обязательны и утверждены приказом Минфина [8].

В МСФО, в отличие от РСБУ, отсутствует единый утвержденный или рекомендованный План счетов. Каждая компания разрабатывает свой план счетов исходя из специфики бизнеса и необходимой детализации финансовой информации.

Утвержденных форм финансовой отчетности в МСФО тоже нет. МСФО (IAS) 1 содержит общие рекомендации о структуре финансовой отчетности и минимальные требования к ее содержанию. Состав финансовой отчетности в МСФО такой же, как в РСБУ. Различаются только названия некоторых форм. Отличие МСФО от РСБУ еще и в том, что соблюдать названия форм отчетности в МСФО также необязательно – лишь бы они были понятны пользователям отчетности.

Отчет о финансовом положении в МСФО допускается составлять двумя способами [19]:

- с разделением на краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства, то есть как и в РСБУ [11];
- без такого разделения, но в порядке уменьшения или увеличения ликвидности (если такое представление информации обеспечивает надежную и более уместную информацию).

В отчете о совокупном доходе расходы, связанные с основной деятельностью, можно представить двумя способами, на выбор организации [19]:

- по функции расходов (себестоимость, коммерческие расходы, управленческие расходы и т.д.), то есть как в РСБУ;
- по характеру расходов (расходы на амортизацию, расходы на вознаграждения работникам и т.д.).

В российском отчете о финансовых результатах отсутствует раздел о прочем совокупном доходе, как результат ряд статей в составе отчета о прибылях и убытках показывают фактически операции с капиталом.

Один из важнейших отчетных документов – отчет об изменениях в собственном капитале, так как отражает операции с собственниками (увеличение/уменьшение капитала, выплату дивидендов, взносы собственников, не связанных с изменением уставного капитала). Итоговая сумма показывает капитал, который по факту принадлежит акционерам и который они теоретически могут изъять, а могут оставить в виде инвестиции.

В РСБУ этот отчет полностью копирует соответствующий раздел баланса.

Отчет о движении денежных средств. ПБУ 23/2011 предусматривает только прямой метод составления ОДДС. Раскрывается детальная информация о видах денежных поступлений по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

По МСФО компания может использовать один из двух способов: прямой метод, как в РСБУ, или косвенный [21]. Особенность ОДДС, составленного косвенным методом, в том, что показатель «Чистый денежный приток (отток) от

текущих операций» получают расчетным путем. Для этого чистую прибыль (убыток) корректируют на статьи, которые учтены при расчете прибыли (убытка), но не повлекли притока (оттока) денег. Например, амортизация – это статья, которая уменьшает прибыль, но не влечет оттока денег, поэтому при корректировке прибыли эта статья прибавляется. Очевидно, что результат (чистый денежный приток (отток) от текущих операций) при косвенном методе будет таким же, как если бы его получали прямым методом. Однако отчет, составленный косвенным методом, не содержит информации о денежных потоках по операционной деятельности.

По РСБУ учет ведется, а отчетность составляется только в рублях [11]. В МСФО учет ведут в так называемой функциональной валюте [26]. Это валюта экономической среды, в которой компания ведет деятельность. При выборе функциональной валюты учитывают валюту:

- в которой установлены цены и производятся расчеты за товары и услуги компании;
- страны, чьи условия определяют продажные цены на товары и услуги компании (например, российский газ может продаваться за рубли, но фактически его цена привязана к курсу доллара);
- в которой в основном оплачивают труд, материалы и прочие затраты, связанные с продажей товаров и предоставлением услуг компанией.

Другими словами, валюты учета и отчетности могут быть разными. Если валюта отчетности одна, а функциональная валюта другая, то финансовые результаты работы и финансовое положение компании переводятся в валюту отчетности. Все курсовые разницы, возникающие в результате перевода, признаются в составе прочего совокупного дохода (т.е. относятся на капитал).

В отличие от РСБУ, МСФО не устанавливают требований к языку отчетности, но обычно она оформляется на английском языке. В РСБУ – это только русский язык [11].

Для признания выручки в РСБУ требуется, чтобы право собственности на

товары перешло от организации к покупателю [14]. В МСФО признание выручки происходит, когда компания передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары (а также при выполнении ряда других условий), независимо от факта перехода права собственности [25].

Одно из основных различий в принципах учета МСФО и РСБУ заключается в том, что РСБУ не обязывают организации отражать какие-либо статьи отчетности на дисконтированной основе, то есть с учетом временной стоимости денег. Исключение – долгосрочные оценочные обязательства. В МСФО дисконтирование применяется широко. Например, если поступление денежных средств или их эквивалентов за отгруженные товары откладывается на значительный срок (обычно более года), то дебиторская задолженность и выручка определяются путем дисконтирования всех будущих поступлений [25]. Если какие-либо нефинансовые активы приобретаются со значительной отсрочкой платежа (более года), то их себестоимость – это эквивалент цены при условии немедленной оплаты на дату признания актива. Разница между этой суммой и общей суммой платы признается как процентные расходы на время отсрочки [24].

Для определения стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по амортизированной стоимости, также используется дисконтирование. МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» требует в некоторых случаях определять ценность использования актива (или группы активов).

В отличие от МСФО, по правилам РСБУ ОС – это актив, не предназначенный для продажи [13].

В МСФО внеоборотные активы (в частности, основные средства), которые компания использовала, а затем решила продать, признаются как отдельный вид оборотных активов. Они так и называются – долгосрочные активы, предназначенные для продажи [28]. Актив переводится в состав предназначенных для продажи, если одновременно соблюдаются два условия [28]:

- он готов для немедленной продажи в его текущем состоянии на обычных условиях;



– его продажа в высшей степени вероятна (когда активно ведется поиск покупателя и ожидается, что продажа произойдет в течение года по рыночной цене).

Как и товары, активы, предназначенные для продажи, не амортизируются. В отчете о финансовом положении они признаются по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Если справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу меньше его балансовой стоимости, то разница (убыток от обесценения) признается в качестве расхода. Если впоследствии стоимость актива увеличится, то обесценение необходимо восстановить, но только в пределах суммы, ранее включенной в расходы [28].

В РСБУ, в отличие от МСФО, пока нет стандарта, регулирующего учет аренды. Учетная практика сложилась так: предмет аренды всегда отражается на балансе арендодателя, доходы (расходы) от аренды арендатор и арендодатель, как правило, признают ежемесячно [14, 15]. При лизинге (финансовой аренде) возможна ситуация, когда предмет аренды учитывается у арендатора (лизингополучателя).

В международном учете арендные операции регулируются специальным МСФО (IFRS) 16 «Аренда». В нем говорится, что аренда может быть двух видов – финансовой и операционной. Аренда квалифицируется как финансовая, если к арендатору переходят почти все риски и выгоды, связанные с владением активом. Финансовая и операционная аренда по-разному отражаются в учете и отчетности. Финансовая аренда рассматривается в соответствии с ее экономическим смыслом, то есть как продажа актива в рассрочку независимо от того, переходит ли к арендатору право собственности на предмет аренды в конце договора. При передаче актива арендодатель отражает в учете его выбытие и дебиторскую задолженность арендатора. Поскольку арендодатель получает деньги за актив не сразу, а по частям, за отсрочку платежа начисляются проценты. Поэтому в течение договора аренды арендодатель начисляет процентный доход и по мере

поступления платежей от арендатора отражает постепенное погашение дебиторской задолженности. Арендатор в финансовой аренде признает актив в учете (независимо от того, переходит ли к нему право собственности в конце договора) и отражает кредиторскую задолженность перед арендодателем. В течение аренды он отражает процентный расход и погашение кредиторской задолженности. При операционной аренде актив продолжает числиться у арендодателя, а доход в виде арендной платы у арендодателя и расход у арендатора признаются равномерно (независимо от графика платежей [24]).

В РСБУ отложенный налог на прибыль – это разница между бухгалтерской и налоговой прибылью, умноженная на ставку налога. Все виды отложенных налогов (ОНА, ОНО, ПНО, ПНА) начисляются в корреспонденции со счетом 68. Так же отражается величина, которая называется условным расходом (доходом) по налогу на прибыль (УРНП/УДНП) и представляет собой произведение бухгалтерской прибыли и ставки налога на прибыль. Цель ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль организации» с точки зрения учета заключается в сопоставлении абстрактной величины – налога на бухгалтерскую прибыль (убыток) – с реальным налогом на прибыль, отраженным в декларации по налогу на прибыль [17]. Однако с точки зрения отчетности цель отражения отложенных налогов – исключить влияние различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете на чистую прибыль. Поэтому при расчете чистой прибыли нужно не только вычесть из бухгалтерской прибыли до налогообложения текущий налог на прибыль, но и сделать корректировки на отложенные налоги (прибавляется увеличение отложенного налогового актива и вычитается увеличение отложенного налогового обязательства). При этом в отчете о прибылях и убытках условный доход/расход по налогу на прибыль вообще не отражается, а постоянные налоговые активы/обязательства указываются справочно и не участвуют в расчете показателей.

В МСФО отложенные налоги определяются балансовым методом: балансовая стоимость активов и обязательств сравнивается с их налоговыми базами [23].

Балансовая стоимость активов и обязательств – это суммы, по которым активы и обязательства отражены в отчете о финансовом положении (балансе). Определение налоговой базы актива и обязательства имеют отличия. При использовании или продаже актива возникают налогооблагаемые доходы. При этом при расчете налога какая-то сумма будет учтена и в расходах. Именно она и будет налоговой базой актива [23].

Постоянные разницы в МСФО не отражаются. Предположим, что часть затрат в виде процентов по кредиту не может быть признана в налоговом учете. По правилам РСБУ сверхнормативные проценты – это постоянная разница, на которую начисляется постоянное налоговое обязательство в корреспонденции со счетом расчетов по налогу на прибыль. В МСФО, в отличие от РСБУ, отложенный налог не корреспондирует со счетом расчетов по налогу, а относится напрямую на статью отчета о прибылях и убытках или на прочий совокупный доход. Различие между порядком расчета отложенных налогов по РСБУ и по МСФО состоит преимущественно в технике расчетов. Вместе с тем в отдельных случаях это различие более существенно. Например, в РСБУ при отнесении дооценки ОС на счет 83 «Добавочный капитал» не возникает отложенных налогов, так как в момент дооценки нет ни доходов, ни расходов. Только при списании в расходы амортизации по дооцененному ОС в бухучете возникнет постоянное налоговое обязательство, так как в налоговом учете переоценка не учитывается. А вот в МСФО при переоценке ОС необходимо признать отложенное налоговое обязательство [23].

В РСБУ обесценение упоминается только в ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»: организация вправе проверять нематериальные активы на обесценение по правилам МСФО. В МСФО организации обязаны тестировать на обесценение, например, такие активы, как ОС, инвестиционная собственность, НМА, гудвил.

Суть МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» заключается в том, что актив отражается в отчетности по стоимости, не превышающей его возмещаемую

стоимость. Возмещаемая стоимость – это сумма, которую организация может получить от использования или продажи данного актива. Величина обесценения обычно включается в расходы. Исключение – обесценение основного средства, которое ранее дооценивалось с отражением суммы переоценки в капитале. В этом случае сначала на величину обесценения уменьшается сумма дооценки, а если величина обесценения больше дооценки, то остаток отражается в составе расходов [27]. Если возмещаемая стоимость актива выросла, то сумма его обесценения может быть восстановлена до текущей балансовой стоимости (кроме гудвила) [27].

Необходимо особо подчеркнуть обязательность заявления о соответствии МСФО. Отчетность считается соответствующей МСФО, если она подготовлена в соответствии со всеми стандартами и интерпретациями. Соответствие МСФО означает, что отчетность удовлетворяет всем требованиям каждого применимого стандарта. И наоборот, невозможно сделать заявление о том, что финансовая отчетность соответствует МСФО, если имеются какие-либо существенные отступления от стандартов и интерпретаций в отношении учета и раскрытия информации.

Соответствие отчетности национальным стандартам, противоречащим МСФО, а также раскрытие отклонений от требований МСФО в учетной политике и включение в отчетность соответствующих пояснений не считаются оправданием отклонениям от требований МСФО. МСФО предусматривает, что в исключительных случаях отступление от требований МСФО может оказаться необходимым. Это возможно когда применение международных стандартов может привести к искажению информации об отдельных хозяйственных операциях.

В этом случае примечания должны содержать следующие обоснования:

- мнение руководства компании о необходимости отклонений от МСФО;
- подробное объяснение причины, по которой применение этих стандартов может привести к искажению отчетности;

- описание правила, предписанных МСФО, и фактически использованной схемы учета;
- оценку влияния данного отклонения на элементы отчетности и величину денежных потоков для каждого периода, представленного в отчетности.

Знание всех фактов отклонений от МСФО позволяет пользователю составить собственное мнение об отчетности и подсчитать сумму поправок, необходимых для приведения отчетности в соответствие с МСФО.

Следует отметить также, что МСФО требуют достаточно жесткого подхода к выбору учетной политики и устанавливают серьезные ограничения на ее пересмотр. Специальный стандарт МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» определяет правила, на которые компания должна ориентироваться в вопросе изменении четной политики. При отсутствии четко сформулированных требований для отражения отдельных операций или событий, руководство компании разрабатывает учетную политику, которая обеспечит содержание более надежной и уместной информации, необходимой пользователям для принятия решений, достоверно отражающую финансовое положение, результаты деятельности и экономическую суть операций (а не их юридическую форму). Для достижения этой цели необходимо ориентироваться на требования, принятые в отношении сходных операций или событий, и принципы МСФО. В качестве вспомогательных правил допускается использовать общепринятые отраслевые методики и передовую практику в той мере, в которой они требования не противоречат МСФО.

### Вывод по разделу 1

В ходе рассмотрения принципов бухгалтерского учета были рассмотрены понятие, задачи бухгалтерского учета, история возникновения. Принципы являются основой бухгалтерского учета, базовые принципы включают в себя: имущественную обособленность, непрерывность деятельности,

последовательность применения учетной политики, временную определенность фактов хозяйственной деятельности. Основными принципами являются: полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания над формой, непротиворечивость, рациональность.

В международной практике выделяют несколько подходов к организации бухгалтерского учета. В силу глобализации большинство стран пытаются сблизить правила учета и тем самым привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности. Большинство стран ориентируются на МСФО и GAAP. Основными допущениями МСФО являются метод начисления и непрерывность деятельности. Основными принципами являются: понятность, уместность, надежность, осмотрительность, полнота, сопоставимость.

Для выхода на международный рынок российским предприятиям требуется трансформировать отечественную отчетность в международную. Трансформация представляет собой процесс перекладки российской финансовой отчетности в отчетность по международным стандартам путем необходимых корректировок. Трансформация включает в себя несколько этапов: анализ счетов для составления финансовой отчетности, бухгалтерского учета, учетной политики; выявление различий; формируются оборотно-сальдовые ведомости и на их основе разрабатываются рабочие таблицы; на последнем этапе осуществляется составление финансовой отчетности.

## 2 ОСОБЕННОСТИ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ НА АО «ЗАВОД ДОРМАШ»

### 2.1 Организация финансового и налогового учетов

Свою деятельность АО «Завод Дормаш» начал в 1969 году. Предприятие было образовано на базе авторемонтных мастерских в г. Верхний Уфалей Челябинской области. Оно входило в состав объединения «Росремдормаш» Министерства автомобильных дорог РСФСР. В 1972 году заводу был присвоен статус опытно-экспериментального.

На сегодняшний день в АО «Завод Дормаш» работают 350 человек. Завод входит в группу компаний «Крановые технологии». Завод Дормаш располагает современным оборудованием и опытным, компетентным персоналом для производства по-настоящему надежной строительной и дорожной техники. Многолетний опыт работы ОАО «Завод Дормаш» на рынке дорожной техники позволили обеспечить репутацию надежного предприятия, стремящегося к расширению ассортимента продукции и непрерывному повышению качества услуг.

Можно выделить четыре основных направления выпуска продукции:

- 1) дорожно-строительная техника:
  - асфальтосмесительные установки;
  - дымососы-пылеуловители для очистки газов из сушильных барабанов;
  - смесительные и сортировочные барабаны для АБЗ.
- 2) нефтегазовое оборудование:
  - асфальтосмесительные установки;
  - дымососы-пылеуловители для очистки газов из сушильных барабанов;
  - смесительные и сортировочные барабаны для АБЗ.
- 3) прицепная техника и оборудование:
  - электрическая лебедка;

- кран прицепной КП-25;
  - прицепная техника.
- 4) крановое оборудование:
- кран балки;
  - козловые краны.

В перечень выполняемых работ и услуг входит поставка: полуприцепов, монтажных лебедок, сушильных барабанов, молотковых мельниц, теплоизолированных котлов и емкостей для хранения битума, силосов для хранения цемента, резервуаров для хранения нефтепродуктов, воды, соляных растворов.

На предприятии установлена функциональная организационная структура, где начальным звеном является генеральный директор, ему подчиняются директор по производству, главный бухгалтер, начальник ТЦ, начальник ПЭО, начальник отдела сбыта и маркетинга, начальник отдела снабжения, главный энергетик, начальник отдела кадров.

Для большинства средних и крупных предприятий или организаций основным подходом к формированию подразделений является функциональный. Под функциями в данном случае понимаются главные направления деятельности, например, производство, финансы, сбыт и т.п. В соответствии с функциями образуются блоки подразделений – производственный, управленческий, социальный.

Среди значимых клиентов завода можно выделить: «Транснефть», «Мечел», «Челябинский трубопрокатный завод» и т. д.

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов постоянного учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности предприятия и осуществляя контроль за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции [34, с. 34].

Основой организации бухгалтерского учета является первичный учет,



документооборот, инвентаризация, план счетов бухгалтерского учета, объем и содержание отчетности.

Бухгалтерский учет ведется бухгалтерией под руководством главного бухгалтера в соответствии с действующими Положениями по бухгалтерскому учету и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкций по его применению.

Бухгалтерский учет ведется по мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С-предприятие, 1С-зарплата.

Предприятие использует как унифицированные формы первичных документов, так и формы, разработанные самостоятельно.

Учет основных средств: основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств», амортизация начисляется линейным методом, затраты на ремонт основных средств относятся к затратам текущего периода [13].

Учет приобретения, заготовления сырья и материалов осуществляется по фактической стоимости их приобретения с применением счета 10 «Материалы» согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» [12].

При списании материалов в производство или при другом их выбытии, они оцениваются по средней себестоимости.

Для учета прямых затрат АО «Завод Дормаш» использует счет 20, для косвенных затрат используются счета: 23, 25, 26, 29.

НЗП оценивается по прямым затратам.

Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости без использования счета 40, используя счет 43.

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» [18].

Предприятие создает оценочный резервы по сомнительным долгам. А также оценочное обязательство по оплате отпусков.

Важнейшим условием эффективной работы в бухгалтерии является правильное построение аппарата бухгалтерии и расстановка учётных работников, то, что принято называть структурой бухгалтерии. В АО «Завод Дормаш» работают 4 бухгалтера, один из них главный бухгалтер.

Учет финансовых результатов на предприятии в течение отчетного года производится на счетах 90.9 «Прибыль, убыток отчетного года» и 91.9 «сальдо прочих доходов и расходов», а также используется счет 99 «прибыли и убытки» для формирования конечного результата.

По окончании года счет 99 закрывается и сумма, находящаяся на счете переходит в дебет или кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль/убыток отчетного года».

Предприятие предоставляет в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность в сроки, предусмотренные Положением о бухгалтерском учете [7] и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации:

- квартальную в течение 30 дней по окончании отчетного квартала;
- годовую в течение 90 дней по окончании отчетного года.

Отчетным годом является календарный год: с 1 января по 31 декабря включительно.

Налоговая отчетность, как и бухгалтерская, призвана показывать данные о финансово-хозяйственной деятельности организации. Она опирается на законодательную базу в отношении налогов и представляет собой пакет заполненных налоговых деклараций, которые закреплены законом.

Организация находится на общем режиме налогообложения и является плательщиком следующих видов налогов:

- 1) федеральные:
  - налог на добавленную стоимость (далее НДС);
  - налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
  - налог на прибыль организаций.
- 2) региональные:

- налог на имущество;
  - транспортный налог.
- 3) местные:
- Земельный налог[3].

Помимо указанных налогов предприятие уплачивает страховые взносы в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования.

Исходными данными для анализа служит бухгалтерская (финансовая) отчетность АО «Завод Дормаш» за 2016 и 2015 года.

Чтобы приступить к проведению анализа, проанализируем бухгалтерский баланс, представленный в приложении Б.

Как видно из баланса, предприятие имеет активы в виде основных средств и отложенных налоговых активов; запасов, дебиторской задолженности и денежных средств.

Уставный капитал был увеличен в 2016 году и составляет 880 000 рублей.

Предприятие имеет краткосрочную кредиторскую задолженность в размере 49 161 000 рублей.

Перейдем к расчету показателей ликвидности и платежеспособности.

Ликвидность показывает теоретическую способность предприятия исполнять свои обязательства, а платежеспособность – фактическую.

Данный анализ необходим для следующих целей:

- оценка достаточности средств для покрытия обязательств, сроки которых истекают в соответствующий период;
- определение суммы ликвидности средств и проверка их достаточности для выполнения этих обязательств;
- оценка ликвидности.

Для удобства анализа проведем группировку статей актива и пассива по степени ликвидности (таблица 5).

Таблица 5 – Группировка статей актива и пассива по степени ликвидности АО  
«Завод Дормаш» на 31 декабря 2015-2016 годов\*

Степень ликвидности	Условное обозначение	На 31 декабря 2016 г., тыс. руб.	На 31 декабря 2015 г., тыс. руб.
<b>Активы</b>			
Наиболее ликвидные активы	А1	975	550
Быстро реализуемые активы	А2	45 394	20 292
Медленно реализуемые активы	А3	81 654	153 417
Трудно реализуемые активы	А4	38 803	59 881
<b>Пассивы</b>			
Наиболее срочные обязательства	П1	49 161	147 133
Краткосрочные пассивы	П2	2 176	22 623
Долгосрочные пассивы	П3	1 285	1 292
Постоянные пассивы	П4	114 204	64 373

\* Исходными данными является баланс о финансовых результатах АО «Завод Дормаш»

Проведем вспомогательные вычисления.

2015 год:

Оборотные активы (ОА) вычисляются по формуле (1):

$$A1+A2+A3=174\ 259 \text{ тыс. руб.} \quad (1)$$

Краткосрочные обязательства (КО) вычисляются по формуле (2):

$$П1+П2= 169\ 756 \text{ тыс. руб.} \quad (2)$$

Заемный капитал вычисляются по формуле (3):

$$П1+П2+П3= 171\ 048 \text{ тыс. руб.} \quad (3)$$

Проведем расчет за 2016 год:

Оборотные активы (ОА) вычисляются по формуле (1):

$$A1+A2+A3=128\ 023 \text{ тыс. руб.} \quad (4)$$

Краткосрочные обязательства (КО) вычисляются по формуле (2):

$$П1+П2= 51\ 337 \text{ тыс. руб.} \quad (5)$$

Заемный капитал вычисляются по формуле (3):

$$П1+П2+П3= 52\ 622 \text{ тыс. руб.} \quad (6)$$

Нами были выше подсчитаны значения, которые пригодятся для расчета показателей ликвидности и платежеспособности (таблица 6) [38].

Таблица 6 – Анализ ликвидности и платежеспособности АО «Завод Дормаш»

Показатель	Формула	На 31 декабря 2016 г.	На 31 декабря 2015 г.
Коэффициент текущей ликвидности, доли ед.	—	2,49	1,03
Коэффициент быстрой ликвидности, доли ед.	—	0,9	0,12
Коэффициент абсолютной ликвидности, доли ед.	—	0,02	0,003
Собственные оборотные средства (СОС), тыс. руб.	СК+ДО–ВОА	76686	5784
Коэффициент маневренности СОС, доли ед.	—	0,013	0,1
Источники формирования запасов, тыс. руб.	СОС+П2	78862	28407
Коэффициент покрытия запасов, доли ед.	—	0,97	0,19
Нормальный уровень платежеспособности, доли ед.	—	2,59	1

Коэффициент текущей ликвидности показывает, сколько рублей текущих активов приходится на 1 рубль текущих обязательств. Рекомендуемое значение 2-3,5 руб.

Как видно из таблицы 6, уровень текущей ликвидности вырос и составляет 2,49 руб. это позитивная тенденция, таким образом, оборотные активы превышают текущие обязательства 2,49 раз.

Показатель текущей ликвидности также находится в пределах нормы (0,7-0,8).

Фактическое значение за 2016 год 0,9, что значительно превышает показатель за предыдущий год (0,12). Данный показатель говорит о том, что при своевременном расчете дебиторов, будет достигаться данная платежеспособность.

Коэффициент абсолютной ликвидности в данном случае отражает тот факт, что в ближайшее время предприятие может погасить только 2% кредиторской задолженности. Рекомендуемое значение данного показателя 20%.

Величина собственных оборотных средств показывает, сколько оборотных средств приобретено на собственный капитал предприятия. В предыдущем периоде эта величина составляла 5 784 тыс. руб., а в отчетном показатель стал равен 76 686 тыс.руб. Произошло увеличение размера СОС на 70 902 тыс.руб. Это говорит о том, что большая часть оборотных активов предприятия в отчетном периоде обеспечена за счет собственных средств. Увеличение данного показателя является позитивной тенденцией для предприятия, так как это означает уменьшение зависимости предприятия от своих кредиторов.

Коэффициент маневренности функционирующего капитала показывает, какую долю в собственных оборотных средствах предприятия составляют денежные средства. В предыдущем периоде денежные средства составляли 0,1% в общей величине собственного оборотного капитала, а в отчетном периоде данный показатель стал равен 0,013%. Наблюдаем отрицательную динамику из-за недостаточности абсолютно ликвидных активов – денежных средств.

Платежеспособность оценивается в сравнении двух показателей: коэффициент

покрытия запасов (КПЗ) должен быть больше или равен нормальному уровню платежеспособности(НУП).

В нашем случае НУП больше КПЗ, это говорит о текущей неплатежеспособности предприятия.

Приступим к анализу показателей финансовой устойчивости АО «Завод Дормаш», которые представлены ниже в таблице 7 [38].

Таблица 7 – Показатели финансовой устойчивости АО «Завод Дормаш», доли единиц

Показатель	Формула	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Коэффициент автономии	—————	0,68	0,27
Коэффициент финансовой зависимости	—————	1,46	3,66
Коэффициент маневренности СК	———	0,67	0,09
Коэффициент структуры долгосрочных вложений	———	0,02	0,008
Коэффициент соотношения собственных и заемных средств	———	0,46	2,66

Коэффициент концентрации собственного капитала (коэффициент автономии) показывает долю собственности владельцев предприятия в общей сумме средств, направленных на его деятельность. Чем выше данный коэффициент, тем более финансово устойчиво, стабильно и независимо от внешних кредиторов предприятие. Снижение данного коэффициента может говорить об увеличении зависимости предприятия от заемных средств.

По итогам отчетного периода данный показатель значительно увеличился и составил 68%.

Коэффициент финансовой зависимости является обратным к коэффициенту автономии. Рост этого показателя означает увеличение доли заемных средств в финансировании предприятия. Если значение данного коэффициента снижается до 1, то это означает, что владельцы полностью финансируют свое предприятие.

За отчетный период коэффициент финансовой зависимости понизился в 2 раза, что является положительной тенденцией.

Коэффициент маневренности собственного капитала показывает, на сколько мобильны собственные источники средств предприятия, т.е. какая часть собственных оборотных средств используется в текущей деятельности, а какая капитализирована. Рекомендуемое значение данного показателя в зависимости от отрасли от 0,4 до 0,6. У АО «Завод Дормаш» за предыдущий период значение данного коэффициента составляло 0,09, коэффициент маневренности собственного капитала за отчетный период 0,67. Таким образом, используется 67% средств используется в текущей деятельности.

Коэффициент структуры долгосрочных вложений показывает, какая часть основных средств и прочих внеоборотных активов профинансирована за счет заемных средств внешних инвесторов. Доля внешних инвесторов в финансировании внеоборотных активов является равной 0,02, то есть обеспечение предприятия происходит почти полностью за счет собственных средств.

В целом предприятие имеет кредиторскую задолженность перед поставщиками, однако не имеет кредитов и займов. Структура активов говорит о том, что основную долю составляют трудно реализуемые активы, денежных средств недостаточно для покрытия текущих обязательств.

Для улучшения и стабилизации состояния предприятия необходима разработка мероприятий, которые будут представлять собой новый инвестиционный план развития, нужно сделать выводы об очень низком показателе рентабельности за 2016 год.

Таким образом, предприятию необходимо снижать уровень кредиторской задолженности, сокращать запасы, а также снизить возможными способами себестоимость продукции.



## 2.2 Обоснование организации учета экспортных операций на предприятии

В современных экономических условиях к числу основных задач любой коммерческой организации относятся: максимизация прибыли, оптимизация расходов, обеспечение финансовой устойчивости и создание эффективной системы управления. Управление внешнеэкономической деятельностью (ВЭД) – это непрерывный и многоступенчатый процесс, включающий разработку мероприятий, направленных на повышение действенности практических шагов и достижение стратегических целей бизнеса.

Ниже приведены данные Госстата по статистике экспорта и импорта за последние 5 лет (таблица 8).

Таблица 8 – Экспорт и импорт Российской Федерации (по данным таможенной статистики), миллионов долларов США\*

	2012	2013	2014	2015	2016
Экспорт	524 735	525 976	497 359	343 512	285 674
Импорт	317 263	315 298	287 063	182 902	182 267
со странами дальнего зарубежья	-	-	-	-	-
– экспорт	445 478	452 036	433 173	298 420	247 944
– импорт	272 323	276 310	253 776	161 693	162 725
со странами СНГ					
– экспорт	79 258	73 940	64 186	45 092	37 730
– импорт	44 941	38 988	33 287	21 210	19 543
из них со странами Евразийского экономического сообщества	-	-	-	-	-
– экспорт	43 133	40 764	36 901	-	-
– импорт	24 078	20 392	20 306		
из них со странами Евразийского экономического союза	-	-	-	-	-
– экспорт	-	-	-	28 564	25 772
– импорт	-	-	-	14 106	13 836

\* Источником данных для заполнения таблицы являются данные Госстата [49].

Наблюдается общая динамика падения экспорта на протяжении 5 лет, также одновременно снижается импорт в Россию. Связано это с тяжелыми отношениями России с зарубежными странами. Основная доля экспорта приходится на страны дальнего зарубежья. Доля экспорта на страны дальнего зарубежья выше доли экспорта на страны СНГ в 6,5 раз в 2016 году. Также из таблицы видно, что за последние 5 лет сумма экспортных операций уменьшается большими темпами во взаимоотношениях со странами СНГ, чем со странами дальнего зарубежья.

Это подтверждает тот факт, что происходит смена вектора развития от стран СНГ и Евросоюза в сторону стран Азиатско-тихоокеанского региона. Главным торговым партнером на июнь 2017 года является Китай.

Все современные исследователи-экономисты признают тот факт, что именно экспорт вносит наибольший вклад в развитие мировой экономики. С точки зрения государства увеличение экспорта способствует росту занятости и объемов национального производства, стимулирует экономический рост.

С точки зрения хозяйствующих субъектов экспорт помогает увеличить объемы сбыта, оптимально использовать производственные мощности, уменьшить риски колебаний конъюнктуры на внутреннем рынке и улучшить финансовую стабильность.

Для анализа уровня результативности работы экспортера используются показатели рентабельности, которые дают более реальную оценку функционирования организации на рынке, и используются как инструмент инвестиционной политики и ценообразования. К ним относятся показатели рентабельности:

- экспортной операции;
- основного капитала;
- оборотного капитала;
- активов;
- продаж (прибыль на рубль экспортного оборота);
- собственного капитала;

– экспорта и т.д.

Далее перейдем к анализу показателей рентабельности АО «Завод Дормаш» (таблица 10).

В таблице 9 приведены исходные данные, которые понадобятся для расчета показателя рентабельности.

Таблица 9 – Исходные данные АО «Завод Дормаш», в тысячах рублей\*

Наименование	За 2016 г.	За 2015 г.
Выручка	387 428	473 076
Себестоимость	363 964	409 531
Прибыль от продаж	-320	36 437
Чистая прибыль	899	920

\* Исходными данными является отчет о финансовых результатах АО «Завод Дормаш» за 2016 г.

Рентабельность является неотъемлемой частью финансового анализа эффективности предприятия.

Таблица 10 – Показатели рентабельности АО «Завод Дормаш», доли единиц

Показатель	Формула	На 31 декабря 2015 г.	На 31 декабря 2014 г.
Рентабельность активов	_____	0,005	0,11
Рентабельность СК	_____	0,008	0,4
Рентабельность продаж	_____	0,002	0,055
Рентабельность основной деятельности	_____	0,002	0,055

Рентабельность активов показывает, сколько рублей чистой прибыли приходится на 1 рубль авансированного в деятельность предприятия капитала. Рекомендуемых значений в практике экономического анализа не выведено. Для АО «Завод Дормаш» значение данного коэффициента за отчетный период (год) сократилось на 0,105. По сравнению с 0,11 в предыдущем периоде и составило

0,005. Это означает, что на каждый рубль вложенного в деятельность предприятия капитала приходится 0,5 копеек чистой прибыли. Значение данного показателя очень мало, что может говорить о недостаточно эффективном использовании предприятием средств, вложенных в его деятельность и специфике деятельности предприятия.

Рентабельность собственного капитала показывает, сколько рублей чистой прибыли приходится на 1 рубль собственного капитала предприятия. Другими словами, показывает, насколько эффективно используется вложенный в дело капитал. Данный показатель является одним из самых важных для инвесторов, так как показывает, стоит ли продолжать финансировать предприятие. Рекомендуемые значения в западной литературе 10–15%, однако, для России данный показатель должен быть выше. Для АО «Завод Дормаш» данный показатель отчетном периоде снизился по сравнению предыдущим периодом и составил 0,08%. Это говорит о том, что необходимо полностью пересмотреть подход к деятельности предприятия.

Рентабельность продаж – показатель финансовой результативности деятельности предприятия, показывает какую часть выручки предприятия составляет прибыль. Рекомендуемых значений не установлено. Данный показатель говорит о том прибыльно данное предприятие или убыточно, но не отвечает на вопрос, насколько выгодны вложения в данное предприятие. Для АО «Завод Дормаш» за отчетный период чистая прибыль составляет 0,2% от общей выручки, причем наблюдается тенденция к снижению данного показателя, за аналогичный период прошлого года он составлял 5%. Для увеличения данного показателя рекомендуется снижать себестоимость.

Рентабельность основной деятельности отражает, какое количество прибыли получает предприятие с каждого рубля, инвестированного в производство и реализацию выпускаемой продукции. Все предприятия можно условно разделить на низкорентабельные (1–5%), среднерентабельные (5–20%), высокорентабельные (20–30%) и сверхрентабельные (более 30%). По данной классификации АО «Завод

Дормаш»относится к низкорентабельным предприятиям в отчетном периоде, причем его рентабельность с предыдущего периода года значительно снизилась и составила 0,2%.

Уровень рентабельности на предприятии очень низок и является предпосылкой для пересмотра системы менеджмента на предприятии.

Низкий уровень рентабельности дает возможность конкурировать по уровню цен с зарубежными изготовителя продукции.

Спецификой анализа эффективности деятельности организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью (ВЭД), является необходимость выделения доли прибыли от осуществления ВЭД в общем финансовом результате организации, а также оценки влияния факторов на прибыль от экспорта. Особую роль играет всесторонний анализ субъективных факторов, который позволяет увидеть границы возможностей хозяйствующего субъекта при краткосрочном планировании и определить те направления преобразований, развитие которых даст максимальный эффект в долгосрочной перспективе.

Аналитическим службам необходимо постоянно следить за тем, чтобы объемы деятельности организации не достигали критической точки (порога рентабельности) и запас финансовой прочности не приближался к «нулю» и не принимал отрицательные значения. Для этого необходимо систематически рассчитывать маржинальную рентабельность как отношение маржинальной прибыли (разницы между объемом экспорта и переменными издержками в составе экспортных затрат) к переменным затратам.

Об эффективности экспортных операций свидетельствуют и показатели устойчивости организации-участницы ВЭД. К ним относятся: реальный объем поставок продукции на экспорт на одного постоянного покупателя, число полученных заказов за один визит партнеров, число рекламаций на одного постоянного партнера. Также эффективность внешнеэкономической деятельности определяется путем анализа рыночной доли, повышения степени известности

торговой марки товара и фирмы, увеличения числа ее покупателей и контрагентов и т.д.

Важную роль при оценке эффективности экспортных операций играет SWOT-анализ, по результатам которого разрабатываются рекомендации, касающиеся путей повышения результативности работы фирмы. Сущность SWOT-анализа заключается в оценке перспектив финансово-хозяйственной деятельности предприятия в двух аспектах. Говоря о сегодняшнем положении организации, определяют ее достоинства и недостатки, а взгляд на перспективу выявляет возможности дальнейшего функционирования и угрозы успешному выполнению планов.

В таблице 11 проведен SWOT-анализ для АО «Завод Дормаш».

Таблица 11 – SWOT-анализ АО «Завод Дормаш»

	Сильные стороны (S)	Слабые стороны (W)
Внутренняя среда	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) квалифицированные кадры;</li> <li>2) собственная производственная база;</li> <li>3) большая территория, позволяющая увеличить производственные площади;</li> <li>4) опыт работы более 40 лет;</li> <li>5) установившиеся партнерские связи с поставщиками;</li> <li>6) постоянные клиенты;</li> <li>7) участие управляющего персонала в тренингах, постоянное повышение квалификации;</li> <li>8) выгодное расположение между двумя крупными промышленными городами;</li> <li>9) входит в группу компаний «Крановые технологии» (стабильность, кооперация при выполнении заказов, заимствование и обмен опытом);</li> <li>10) имеется новое современное оборудование.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) старое механообрабатывающее оборудование (токарные, фрезерные и карусельные станки) без ЧПУ (числовое программное управление);</li> <li>2) проблема привлечения квалифицированных кадров (маленький город);</li> <li>3) система принятия решений – централизованная, это мешает оперативно осуществлять производственные задачи. Нехватка полномочий у начальников служб, от которых предполагается быстрое реагирование;</li> <li>4) большие финансовые потери от брака;</li> <li>5) большое количество запасов на складе.</li> </ol>

	Потенциальные возможности (О)	Имеющиеся угрозы (Т)
Внешняя среда	1) выход на новые рынки (гос. контракты); 2) поставка металлоконструкций для строительства крупных объектов; 3) политика государства, направленная развитие российской промышленности; 4) импортозамещение; 5) возможность экспорта металлоконструкций в страны ближнего зарубежья; 6) ненасыщенный рынок России дает практически ничем неограниченные возможности для роста; 7) привлечение новых клиентов.	1) высокая конкуренция, в т.ч. на территории области; 2) постоянные колебания стоимости металлопроката (при фиксировании стоимости изделия с заказчиком, невозможно рассчитать конечную рентабельность); 3) постоянные «изменения игры» со стороны государства; 4) спад в экономике (как следствие спады в строительстве); 5) Усиление позиций компаний-конкурентов

В результате SWOT-анализа были выявлены сильные и слабые стороны компании. Среди значительных сильных сторон можно выделить то, что компания находится на рынке уже более 40 лет, имеет постоянных клиентов на протяжении долгих лет, постепенно обновляет оборудование. Среди слабых сторон стоит отметить централизованную систему принятия решений, а также постоянные браки в связи с недостаточной квалификацией кадров.

Возможности компании очень широкие – это строительство значимых для городов и страны в целом объектов (АО «Завод Дормаш» изготавливает фермы, секции башенных кранов, балки), большие возможности в плане расширения рынка. Угрозы – это спад в экономике, который напрямую отразится на объемах продаж, а также постоянно меняющаяся цена на металлопрокат, что способствует в некоторых случаях изменению рентабельности в меньшую сторону.

В ходе анализа было выявлено, что рентабельность предприятия является очень низкой. В результате SWOT-анализа были определены возможности, в числе которых продажа продукции на экспорт в страны ближнего зарубежья

(краны, состоящие из секций, изготовленных данным предприятием, были проданы в Узбекистан). Экспорт открывает новые возможности для предприятия.

Однако для реализации продукции на экспорт предприятию необходимо внести изменения в учетную политику. Главным образом изменения будут затрагивать учет НДС и рабочий план счетов.

Рабочий план счетов для учета ВЭД представляет собой схему регистрации и группировки фактов внешнеторговых операций, активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, особенностей налогообложения экспорта и импорта товаров в зависимости от применяемых организацией таможенных режимов. Специфика учета операций ВЭД обусловлена следующим: расчеты, платежи с иностранными контрагентами и таможенными органами осуществляются в рублях и иностранной валюте; контрагентами (покупателями, поставщиками, подрядчиками, заказчиками и т. д.) выступают российские и иностранные фирмы; имущество, ТМЦ находятся в пути, складируются и хранятся на территории разных государств; расходы, связанные с внешнеторговыми операциями осуществляются как в пределах России, так и на территории зарубежных государств.

Учетная политика разрабатывается в соответствии с общепринятыми принципами, при этом методика учета внешнеторговых операций должна быть раскрыта в отдельном разделе учетной и налоговой политики на предстоящий отчетный (налоговый период).

Для целей бухгалтерского учета учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в иностранной валюте ведется в регистрах бухгалтерского учета одновременно в соответствующей валюте и рублях на основании пересчета иностранной валюты. Методика пересчета иностранной валюты предполагает:

- установление даты, по состоянию на которую должен осуществляться пересчет иностранной валюты в рубли;



- определение вида курса, служащего основанием для пересчета иностранной валюты в рубли;
- расчет рублевого эквивалента сумм, выраженных в иностранной валюте и их учет;
- расчет и отражение в учете сумм курсовых разниц [39, с. 7].

ПБУ 3/2006 разделяет активы и обязательства, стоимость которых может быть выражена в иностранной валюте, на две группы (рисунок 3).



Рисунок 3 – Группы активов и обязательств

К первой группе относятся: денежные знаки в кассе, средства в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученные из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи РФ в соответствии с заключенными соглашениями. Пересчет этих активов и обязательств производится регулярно: на дату совершения операций в иностранной валюте и отчетную дату.

Дата совершения операции в иностранной валюте – день возникновения у организации права в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции [10]. Стоимость активов и обязательств, относящихся к первой группе, необходимо также пересчитывать в рубли по официальному курсу иностранной валюты, установленному ЦБ РФ на отчетную дату (осуществлять последующий пересчет).

Ко второй группе относятся: основные средства, нематериальные активы, производственные запасы, затраты, товары, капитал. Они принимаются к бухгалтерскому учету в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции в иностранной валюте и далее не переоцениваются.

Таким образом, в результате перерасчетов возникают курсовые разницы. Курсовая разница – разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода. Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность. Курсовая разница может быть положительной или отрицательной. Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как прочие доходы или расходы [10]. Учет курсовых разниц ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Помимо разработки учетной политики, предприятие должно составить алгоритм принятия к учету операций от ВЭД. Данный вопрос рассмотрим следующем подразделе.

### 2.3 Постановка учета экспортных операций на предприятии

Бухгалтерский и налоговый учет внешнеэкономической деятельности регулируется следующими документами:

- Налоговый кодекс РФ;
- Положение по бухгалтерскому учету: ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте»;
- Федеральный закон № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- Федеральный закон № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности».

Вывоз за границу товаров для реализации их за пределами Российской Федерации, без обязательств об обратном ввозе, называется экспортом товаров [50].

Факт экспорта фиксируется таможенными органами в момент пересечения товаров таможенной границы РФ и оформляется в соответствии с действующими на территории РФ документами.

Операции на международном рынке между коммерческими структурами основываются на документальном сопровождении, как и операции на внутреннем рынке. Однако во внешнеэкономических сделках договор купли-продажи предполагает заключение сторонами ряда дополнительных соглашений с банками, транспортными, страховыми компаниями.

Следует рассмотреть возможную последовательность действий в рамках международной торговой сделки (рисунок 4).

Как видно из рисунка, процедуру экспорта можно описать стандартными этапами, особое место занимают этапы условий оплаты и отгрузки.

Российская система регулирования внешнеэкономической деятельности опирается на широкую нормативно-правовую базу.

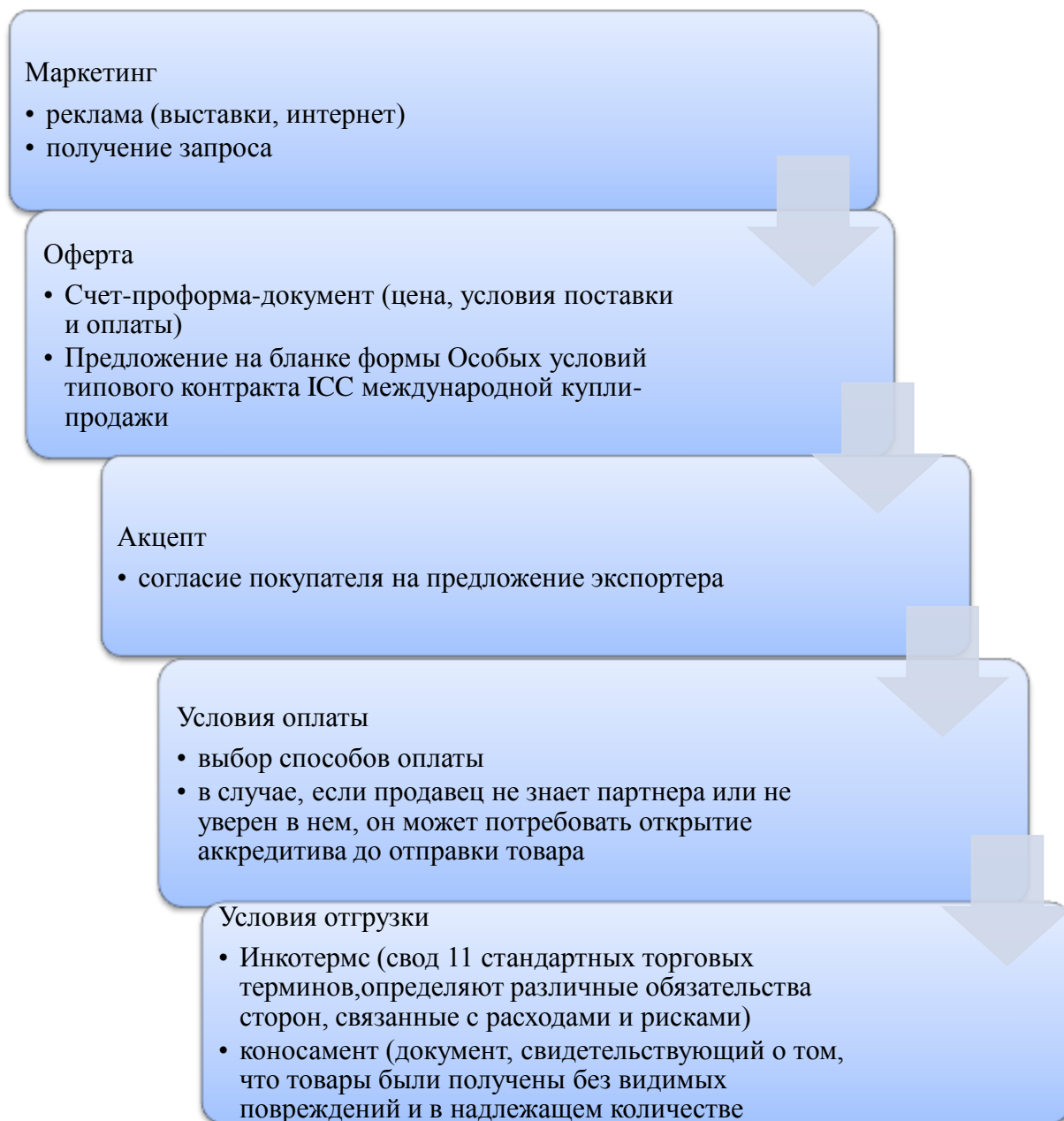


Рисунок 4 – Алгоритм действий в рамках международной торговой сделки

Особое место в экспортных операциях занимает таможенное регулирование:

- 1) таможенно-тарифное регулирование:
  - таможенный тариф;
  - порядок пропуска предметов через государственную границу;
  - меры, направленные на борьбу с контрабандой.
- 2) нетарифное регулирование:
  - декларирование;

- рецензирование;
  - квотирование;
  - сертификация;
  - валютное регулирование;
  - антидемпинговые процедуры;
  - ценовые преференции.
- 3) меры экономического характера, способствующие развитию:
- прямое государственное финансирование экспортеров;
  - государственное финансирование НИОКР;
  - косвенное финансирование экспортеров;
  - снижение налогов;
  - кредитование экспортеров;
  - страхование экспортеров [45].

Подача таможенной декларации осуществляется вместе с представлением таможенному органу документов, на основании которых она заполнена.

Условиями контракта может предусматриваться авансирование экспортной поставки покупателем.

Аванс не включается в налоговую базу по НДС и не учитывается для целей налогообложения прибыли, однако для целей бухгалтерского и налогового учетов на дату получения аванса в валюте производится пересчет в рубли [3].

В дальнейшем выручка от реализации товаров будет признаваться в бухгалтерском учете в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли полученного от покупателя аванса [10].

На данный момент отсутствует необходимость открытия и ведения транзитного валютного счета, т.к. порядок осуществления валютных операций предприятий-экспортеров и порядок использования валютных счетов не установлен органами валютного регулирования. Необходимо использовать текущие валютные счета с целью упрощения ведения учета валютных операций, сокращения документального оформления, быстроты зачисления экспортной

выручки на счет.

Существует также условие о том, что при превышении суммы обязательств по контракту 50 000 долларов США, то организации необходимо помимо справки оформить паспорт сделки.

В налоговой базе при налоговом учете по прибыли выручка будет признаваться в этой же сумме. В налоговую базу по НДС выручка пересчитывается на дату отгрузки, таким образом, сумма выручки будет признаваться по-разному в целях бухгалтерского и налогового учетов [3].

Также компания должна заняться сбором документов в срок 180 дней, чтобы отразить данную ставку по НДС [3].

Если организация не собрала в отложенный срок полный пакет подтверждающих документов, то начисляется НДС по стандартным ставкам продажи продукции. Если документы будут собраны позже, то организация имеет право на возмещение уже уплаченного НДС.

Как было выявлено ранее, экспортные операции имеют влияние на организацию учета. Данное влияние представлено в таблице 12.

Таблица 12 – Влияние особенностей экспортных операций на организацию учета

Отличительные особенности экспортных операций	Характер влияния на организацию учета
Экспорт – это вывоз товаров, находящихся в свободном обращении на таможенной территории РФ, за пределы таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе	– уплата таможенных пошлин и сборов; – освобождение от уплаты внутренних налогов (НДС 0%); – отдельный учет НДС.
Покупателем является иностранное юридическое лицо	– дополнительные соглашения с банками, транспортными и страховыми компаниями; – параллельный в рублях и в иностранной валюте; – курсовые разницы – значительная доля расходов на продажу.
Экспортные операции являются объектом межгосударственного и государственного регулирования, в том числе валютного и таможенного контроля	– дополнительные специфические документы, необходимые для совершения сделки

Как видно из таблицы, организация учета экспортных операций отличается от учета операций на внутреннем рынке. Например, экспорт облагается нулевой ставкой НДС, также возникают отношения с таможенными органами, что ведет к сбору дополнительных документов, нужных для бухгалтерского учета. Также в основном расчеты происходят в иностранной валюте, такие операции в бухгалтерском учете отражаются и в рублях, и в валюте, в дальнейшем возникают курсовые разницы.

Важным условием раздельного учета является то, что выручка от реализации товаров, которые были вывезены с территории России без обязательства обратного ввоза, облагается по нулевой ставке.

Методика ведения раздельного учета предполагает последовательное выполнение определенных этапов (рисунок 5).

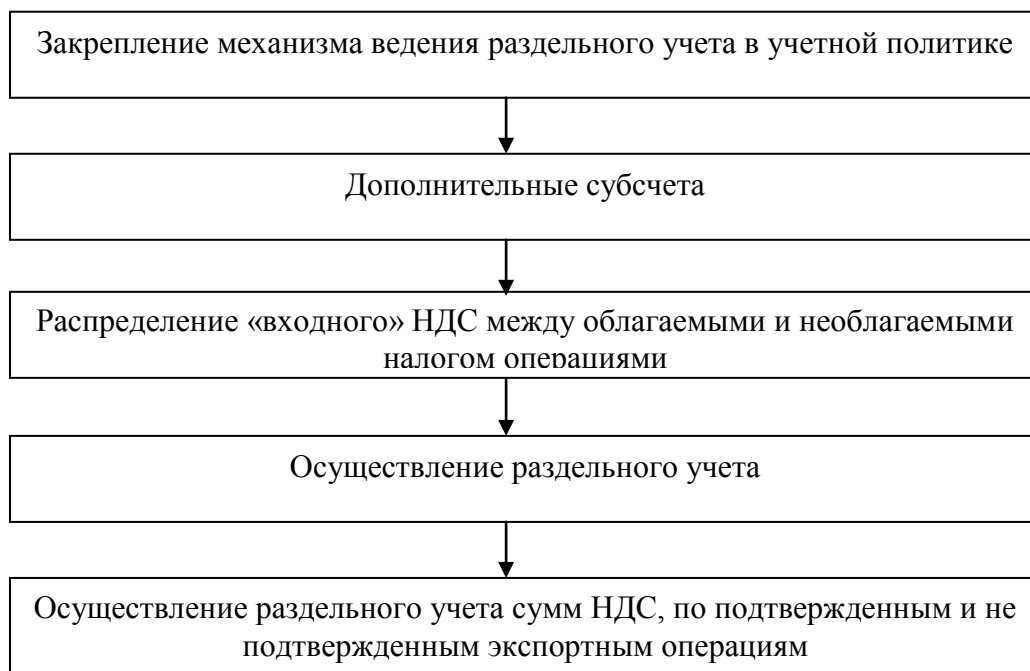


Рисунок 5 – Организация раздельного учета

Рассмотрим подробнее этапы к организации раздельного учета:

1) в соответствии с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» необходимо закрепить в учетной политике механизм ведения раздельного учета, который

позволяет свести все операции в одну систему, а также контролирующим органам проверять правильность произведенных расчетов налогоплательщиком;

2) вводятся дополнительные субсчета, которые соответствуют объектам раздельного учета (материально-производственные запасы, затраты на производство и продажу товаров, НДС по приобретенным ценностям, выручка от продажи, расчеты с бюджетом по НДС);

3) распределяется сумма НДС входящего, т.е. полученного от поставщиков, между облагаемыми и не облагаемыми налогом операциям, в том случае если организация не только реализует товары по разным ставкам, но и проводит операции по реализации, не облагаемые НДС. В этом случае раздельный учет ведется в соответствии с требованиями ст. 170 НК РФ. Основной задачей этого этапа является отделение суммы возмещаемого НДС входящего от невозмещаемого;

4) осуществляется раздельный учет фактических затрат на реализованную продукцию, сформированных по данным бухгалтерского учета;

5) на данном этапе происходят операции по раздельному учету сумм НДС, по которым есть и отсутствует подтверждение экспорта. Это обосновано включением в налоговую декларацию по НДС только той части налога, предназначенного для возмещения, которая имеет отношение к операциям, подтвержденным полным пакетом документов [1].

Таким образом, постановка экспортного учета на предприятии требует от предприятия раздельного учета продукции, поставляемой на экспорт и продукции, предназначенной для внутреннего рынка.

## Вывод по разделу 2

В ходе анализа предприятия АО «Завод Дормаш» выяснилось, что оно обеспечивает рабочими местами 350 человек, основано 1969 году и предлагает широкий перечень номенклатуры продукции. Бухгалтерский учет ведется по



мемориально-ордерной форме с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С-предприятие, 1С-зарплата.

В данном разделе был проведен анализ экономической деятельности. Были рассчитаны показатели ликвидности, платежеспособности. Общая ликвидность находится на высоком уровне, однако показатель абсолютной ликвидности довольно низок, что говорит о высоком уровне запасов в структуре оборотных средств. Анализ показателей финансовой устойчивости показал, что предприятие имеет кредиторскую задолженность перед поставщиками, однако не имеет кредитов и займов, также основной долей активов являются труднореализуемые активы. Рентабельность продаж составляет 0,2 %, однако, в 2017 году наблюдается рост экспорта, и в целом внешнеторговых отношений, что позволяет АО «Завод Дормаш» также выйти на международный рынок. Важную роль при оценке эффективности экспортных операций играет SWOT-анализ, по результатам которого разрабатываются рекомендации, касающиеся путей повышения результативности работы фирмы. Возможности компании очень широкие – это строительство значимых для городов и страны в целом объектов (АО «Завод Дормаш» изготавливает фермы, секции башенных кранов, балки), большие возможности в плане расширения рынка. Угрозы – это спад в экономике, который напрямую отразится на объемах продаж, а также постоянно меняющаяся цена на металлопрокат, что способствует в некоторых случаях изменению рентабельности в меньшую сторону.

### 3 СИСТЕМА УЧЕТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПО РОССИЙСКИМ И МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ НА АО «ЗАВОД ДОРМАШ»

#### 3.1 Разработка системы бухгалтерского учета экспортных операций

При выходе на внешние рынки и начале осуществления экспортных операций возникают дополнительные специфичные расходы, меняется система учета и т.д.

Дальнейшее рассмотрение вопроса, разработку модели учета построим на следующих блоках:

- основополагающие принципы учета экспортных операций;
- организация учета экспортных операций;
- учет экспортных операций;
- финансовый результат.

Модель учета представлена на рисунке 6.

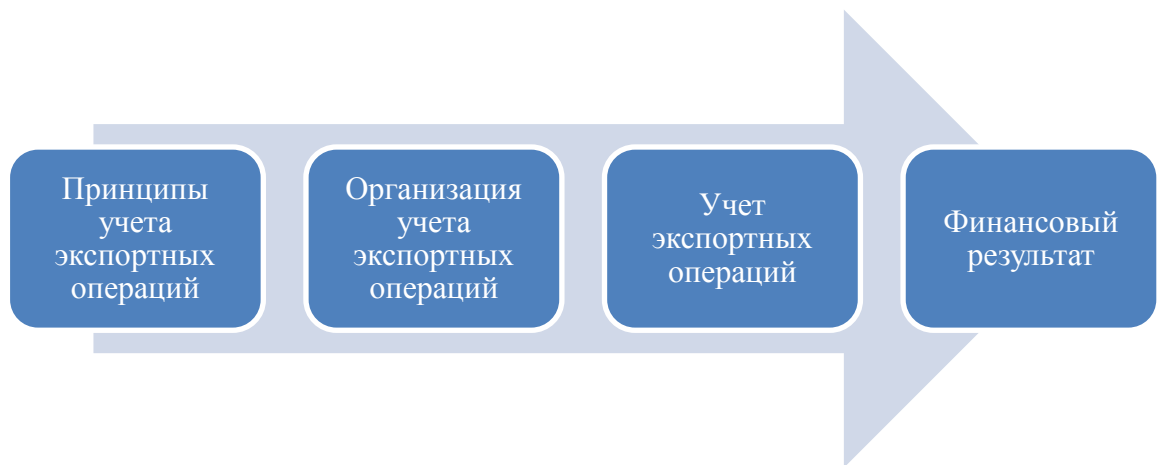


Рисунок 6 – Модель учета экспортных операций

В связи с тем, что экспорт товаров, работ, услуг освобождается от налога на добавленную стоимость (НДС), именно в нормативных документах, регулирующих этот налог, даны основные критерии и условия экспорта. Налоговым кодексом России определено, что экспортируемыми считаются как товары собственного производства, так и приобретенные, экспортируемые работы

и услуги, а также услуги по транспортировке, погрузке – разгрузке, перегрузке экспортируемых товаров и по транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации.

Основным признаком экспорта товара является факт пересечения границы России и государств – членов СНГ. Условие пересечения границ стран СНГ действует и в случае транзита через территории этих стран.

Одним из критериев отнесения работ и услуг к экспортируемым является место оказания услуг, выполнения работ, определяемое по ряду признаков:

- место экономической деятельности иностранного покупателя (передача патентов, лицензий, авторских прав; юридических, консультационных, рекламных и т.д. услуг; предоставление персонала, сдача в аренду движимого имущества);
- выполнение работ, связанных с недвижимым имуществом (работ по строительству, монтажу, ремонту, реставрации недвижимости за границей);
- услуги, оказанные иностранным заказчикам за границей в сфере культуры, искусства, образования, физической культуры и спорта или других аналогичных сферах деятельности;
- место фактического выполнения работ (оказания услуг), если они связаны с движимым имуществом;
- место осуществления экономической деятельности предприятия, выполняющего эти работы (оказывающего услуги) [31, с. 350].

Факт и место оказания услуги должны быть подтверждены соответствующими документами. Ими являются:

- контракт с иностранными или российскими лицами;
- платежные документы, подтверждающие оплату покупателем выполненных работ и оказанных услуг;
- акты, справки или другие документы, подписанные продавцом и покупателем работ (услуг) [45].

В соответствии с действующим законодательством непременным условием получения льгот по экспорту является организация отдельного учета операций,

совершаемых внутри страны и за ее пределами, а именно, затрат на производство и реализацию. Выручка от экспортных поставок не облагается НДС.

У производителя учет затрат на производство продукции ведется на счете 20 «Основное производство». В случае, если предприятие производит продукцию для реализации на внутреннем и внешнем рынках, для обеспечения отдельного учета можно открыть субсчета к счету 20: «Производство экспортной продукции» и «Основное производство», что позволит отдельно учитывать производственную себестоимость продукции, реализуемой на внутреннем рынке, и экспортной продукции и пользоваться льготами по НДС

Если невозможно выделить затраты на различных стадиях обработки сырья, то затраты можно разделить пропорционально объемам реализации продукции на внутреннем и внешнем рынках.

Бухгалтерские записи по учету фактической себестоимости экспортной продукции не отличаются от типовой корреспонденции

Исходя из условий контракта, определяется, что является учетной товарной партией и на основании каких первичных документов проводятся записи в бухгалтерских регистрах. За учетную товарную партию принимается, как правило, определенное количество однородного груза, отправленное в один адрес, по одному контракту, оформленное одним транспортным документом и на который выставлена одна счет-фактура. При отправке товара трубопроводом – это количество, например, газа, нефти, оформленное одной полной грузовой таможенной декларацией.

Аналитический учет экспортных товаров осуществляется организацией по партиям в разрезе стран и контрактов.

Наиболее распространенной является общая схема учета экспортных операций. На экспортера по условиям контракта может распространяться ответственность, связанная с оплатой расходов по транспортировке, перевозке, хранению товаров на складах за пределами своей таможенной территории. Эти затраты наряду с издержками по таможенному оформлению (таможенной

пошлиной, брокерскими услугами и другими таможенными сборами) формируют его расходы по сбыту и в конечном итоге являются частью фактической себестоимости реализованного товара. Данные расходы являются существенными и влияют на получаемую прибыль от продажи на экспорт. В дальнейшем указанные накладные расходы исключаются из валовой экспортной выручки (выручки-брутто).

При отражении в учете экспортных товарных операций особое место занимают таможенные платежи. При прохождении российской таможни предусмотрены следующие таможенные платежи:

- экспортная пошлина (ввозной таможенный тариф);
- таможенный сбор за оформление;
- таможенный сбор за хранение [45].

В состав издержек по реализации экспортных товаров могут входить такие специфические расходы, как расходы по сертификации экспортных товаров, плата банку как агенту валютного контроля по паспорту сделки, плата за квоты и лицензии.

Таким образом, обобщим принципы экспортных операций:

- вывоз товаров, находящихся в свободном обращении на таможенной территории РФ, за пределы таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе;
- наличие понятия «товарная партия»;
- возникновение значительных дополнительных расходов на продажу;
- во внешней торговле применяются различные формы расчетов;
- расчеты учитываются параллельно в рублях и в иностранной валюте, что вызывает необходимость правильного отражения курсовых разниц;
- экспортные операции являются объектом межгосударственного и государственного регулирования [40, с. 22-23].

Перейдем к рассмотрению вопроса об организации учета экспортных операций.

Необходимо последовательное выполнение нижеприведенных действий:

- 1) нормативное регулирование;
- 2) бухгалтерская документация;
- 3) система счетов;
- 4) синтетический и аналитический учет;
- 5) отчетность.

Рассмотрение любого вопроса нужно начинать с нормативного регулирования.

Основополагающими документами являются:

- Налоговый кодекс РФ;
- положение по бухгалтерскому учету: ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте»;
- Федеральный закон № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»;
- Федеральный закон № 164-ФЗ «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»;
- учетная политика АО «Завод Дормаш».

С их помощью начинается постановка учета на предприятии, также необходимо отметить в качестве нормативного документа План счетов, на его основе ведется непосредственный учет (при помощи корреспонденции счетов).

При организации экспортных операций у предприятия возникает потребность в изменении и дополнении учетной политики (приложение А).

Далее предприятие разрабатывает или использует утвержденные Росстатом или Центральным банком формы первичных учетных документов.

В учетной политике закрепляется график документооборота (таблица 13).

Чтобы организовать продажу на экспорт, нужно иметь представление о пакете документов, требуемых в тех или иных структурах. Основной пакет бумаг для экспорта:

- учредительные бумаги организации-экспортёра;
- внешнеэкономический договор с дополнительными соглашениями;

- если сумма договора свыше 50 тысяч долларов, требуется паспорт сделки;

Таблица 13 – Документооборот в части экспортных операций

Наименование документа	Форма	Создание документа		Проверка и обработка документов		Срок хранения
		Ответственный за исполнение	Срок исполнения	Ответственный за проверку	Срок	
Товарно-транспортная накладная международного образца	CMR	Склад	Ежедневно	Бухгалтерия	Не реже 2раз в месяц	5 лет
Счет-фактура	СФ	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	Не реже 2раз в месяц	5 лет

- счёт-фактура, прилагающаяся к грузу. Должна быть указана следующая информация: реквизиты компании-экспортёра, принимающей груз стороны, номер договора, цена груза, условия транспортировки по ИНКОТЕРМС;
- сертификаты или паспорта на товар;
- платёжные документы, подтверждающие факт оплаты товара и таможенных сборов.

Вышеуказанный перечень документов понадобится для оформления главного документа – грузовой таможенной декларации на вывозимую и ввозимую продукцию.

Грузовая таможенная декларация является фактом экспорта для возврата НДС.

Транспортировка груза зарубежному контрагенту также требует оформления ряда документов:

- автомобильная перевозка (CMR, товарно-транспортная накладная, CARNET TIR, свидетельство о том, что транспортное средство может осуществлять перевозку, акт погрузки груза в транспортное средство);
- морская перевозка (поручение на осуществление погрузки, коносамент);
- разрешительные бумаги (сертификаты, лицензии, дающие право на совершение определенной предпринимательской деятельности);
- бумаги, подтверждающие права на распоряжение товаром на экспорт;
- бумаги, указывающие на происхождение груза (сертификаты происхождения или соответствия, паспорта) [45].

Экспортные операции в системе учета имеют отличия от операций, производящихся на внутреннем рынке. Это касается системы счетов. Становится необходимым счет 52 «Валютные счета». Также появляются дополнительные субсчета, необходимые для отдельного ведения НДС, что является основанием для получения возврата данного налога.

Предъявляемые поставщиками товаров, работ, услуг суммы налога на добавленную стоимость необходимо либо принять к вычету (в налогооблагаемых операциях), либо включить в стоимость продукции для расчета налога на прибыль (в освобожденных от налога операциях) [3].

При этом если компания не ведет отдельный учет по НДС, но осуществляет налогооблагаемую и освобожденную от налогообложения деятельность, то она не может ни применить право вычета по входному НДС, ни увеличить на сумму налога стоимость продукции [3].

Наглядным примером необходимости вести отдельный учет НДС является рисунок 7.

В тех же случаях, когда приобретаемые товары, основные средства (ОС), услуги, нематериальные активы (НМА), работы или имущественные права будут использоваться как в налогооблагаемой, так и в освобожденной от НДС (либо облагаемой по ставке 0%) деятельности, распределение НДС при отдельном учете будет особым. Тогда часть предъявленного поставщиком налога может



быть использована как вычет, а другая часть – направлена на увеличение стоимости покупки.

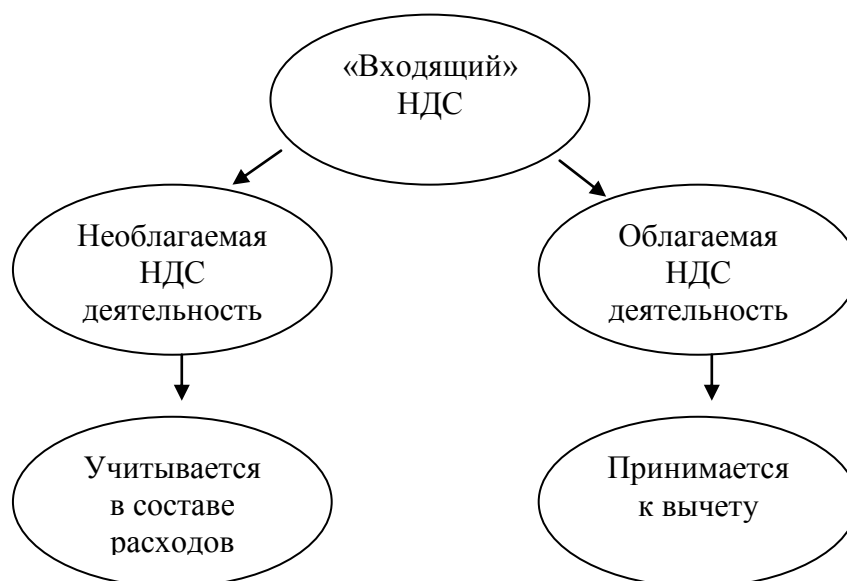


Рисунок 7 – Схема раздельного учета НДС

Для того чтобы определить, какая сумма налога будет использована в качестве вычета, а какая пойдет на увеличение стоимости, необходимо высчитать пропорцию [3].

Пропорция определяется на основании данных налогового периода, которым является квартал.

Для того чтобы разобраться, как ведется раздельный учет НДС, следует ознакомиться с такими формулами (7, 8):

$$\text{---}, \quad (7)$$

где ПНДС – пропорциональный НДС к вычету;

СНДС – суммарное значение выручки по товарам, отгруженным в рамках налогооблагаемых операций;

Собщ – общая сумма отгруженных товаров за отчетный период.

где НДС – сумма НДС, направляемая на увеличение стоимости товаров;

$S_{необл}$  – стоимость товаров, отгруженных в рамках освобожденных от налогообложения операций;

$S_{общ}$  – общая сумма отгруженных товаров за отчетный период.

Возникают ситуации, когда у налогоплательщика не возникает обязанности по ведению отдельного учета НДС, но он осуществляет налогооблагаемые и освобожденные от налогообложения операции.

В НК РФ упоминается так называемое правило 5% [3]. Это значит, что налогоплательщик может не вести отдельный учет налога в тех налоговых периодах, когда общие расходы по операциям, освобожденным от НДС (не облагаемым НДС) меньше или равны 5% от суммарного значения всех расходов на производственный процесс. В эти периоды все суммы предъявляемого поставщиками НДС подлежат вычету целиком.

Таким образом, обязанность ведения отдельного учета, предъявляемого поставщиками НДС, возникает в том случае, если налогоплательщик осуществляет и облагаемую, и не облагаемую данным налогом деятельность [3].

Если предприятие приобретает материалы, товары или услуги, которые впоследствии будут использоваться для обоих видов деятельности, то следует высчитать пропорцию, в соответствии с которой будет делиться входной НДС. При этом часть налога будет использована в виде вычета при учете операций, облагаемых НДС, а другая доля пойдет на увеличение стоимости активов, которые использовались в операциях, не облагаемых НДС.

Автором было предложено дополнение рабочего плана счетов в целях учета экспортных операций (приложение А). Введены новые субсчета, добавлен счет 52 «Валютные счета».

Учет экспортных операций (типовые проводки) отражен в таблице 14.

Таблица 14 – Учет экспортных операций

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
43 субсчет «Экспортная готовая продукция на складе»	20	Принята к учету экспортная готовая продукция по производственной себестоимости.
45 субсчет «Экспортные товары отгруженные»	43 субсчет «Экспортная готовая продукция на складе»	Готовая продукция отгружена иностранному покупателю.
44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»	51	Оплачены расходы по доставке товара до таможенного пункта.
76 субсчет «Расчеты с таможенной в рублях»	51	Перечислены средства для оплаты таможенных платежей в рублях.
76 субсчет «Расчеты с таможенной в валюте»	52	Перечислены средства для оплаты таможенных платежей в валюте.
44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»	76 субсчет «Расчеты с таможенной в рублях»	Начислены таможенные платежи в рублях.
44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	76 субсчет «Расчеты с таможенной в валюте»	Начислены таможенные платежи в валюте.
44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	52	Оплачены возможные расходы по доставке товара до страны экспорта и расходы по его реализации (в зависимости от условий поставки).
62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	90 субсчет «Выручка экспортная»	Отражена выручка за реализованный экспортный товар.
90 субсчет «Себестоимость экспортных товаров»	45 субсчет «Экспортные товары отгруженные»	Списана себестоимость реализованного экспортного товара.
90.07.1 «Расходы по экспортным товарам»	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в рублях»	Списаны на реализацию расходы по экспорту в рублях.
90.07.1 «Расходы по экспортным товарам»	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	Списаны на реализацию расходы по экспорту в валюте.
44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	91 «Прочие расходы»	Коммерческие расходы отнесены на продажу.
91	44 субсчет «Расходы на продажу по экспорту в валюте»	Списана возможная курсовая разница.
90 (99) субсчет «Прибыль (убыток) от продаж»	99 (90)	Определен финансовый результат от реализации экспортных товаров.

Корреспонденция счетов		Содержание операции
Дебет	Кредит	
52 субсчет «Текущий валютный счет»	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	поступила на текущий валютный счет выручка от иностранного покупателя.
62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	91	Списана возможная курсовая разница.
91	62 субсчет «Расчеты по экспортным контрактам»	Списана возможная курсовая разница.
52 субсчет «Текущий валютный счет»	91	Списана возможная курсовая разница.
91	52 субсчет «Текущий валютный счет»	Списана возможная курсовая разница.

Признание экспортной выручки для целей бухгалтерского учета опирается на ПБУ 3/2006. Согласно ПБУ 3/2006 дата признания дохода устанавливается организацией самостоятельно.

Общий порядок признания даты экспортной выручки заключается в установлении даты перехода права собственности на отгруженную продукцию.

В налоговом учете на дату отгрузки экспортная выручка попадает в регистр налогового учета выручки.

Если не был получен аванс, то на эту дату производится в бухгалтерском и налоговом учете пересчет валютной выручки в рубли по курсу, установленному Банком России.

В дальнейшем на дату получения экспортной выручки на транзитный счет в бухгалтерском учете будут отражены следующие проводки:

Д-т счета 52 «Валютные счета», субсчет «Транзитный валютный счет»;

К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в аналитике по конкретному покупателю.

И одновременно определяется курсовая разница:

– положительная курсовая разница формируется, если курс Банка России на дату отгрузки был установлен меньше, чем курс на дату получения выручки на транзитный счет. Положительная курсовая разница отражается проводкой: Д-т

счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в аналитике по конкретному покупателю; К-т счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91.1 «Прочие доходы», аналитика «курсовая разница».

Отрицательная курсовая разница отражается проводкой: Д-т счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91.2 «Прочие расходы», аналитика «курсовая разница» К-т счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в аналитике по конкретному покупателю.

Отрицательная курсовая разница в налоговом учете признается внереализационным расходом и включается в соответствующий регистр налогового учета.

Условиями контракта может предусматриваться предварительная 100% оплата, т.е. аванс в сумме полной стоимости подлежащих отгрузке товаров, или частичная предварительная оплата, т.е. аванс в размере части стоимости отгружаемых товаров. Сумма полученного аванса признается в бухгалтерском учете в оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату пересчета в рубли средств полученного аванса, предварительной оплаты (в части, приходящейся на аванс, предварительную оплату) [10].

В налоговом учете установлена аналогичная норма: «в случае получения аванса, задатка доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу, установленному Центральным банком Российской Федерации на дату получения аванса, задатка (в части, приходящейся на аванс, задаток)» [3].

Если контрактом согласован аванс в размере 100% экспортной выручки, то вне зависимости от признания выручки в учетной политике: общий метод или кассовый, – сумма выручки совпадет.

Учет расходов по экспортным контрактам не отличается от учета расходов по любым другим контрактам или договорам.

Конечным результатом учета является финансовая отчетность. Нами будет использована стандартная отечественная отчетность: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к ним и пояснительная записка.

### 3.2 Организация отдельного учета продукции, предназначенной для экспорта

При выходе на внешние рынки и осуществлении внешнеэкономической деятельности возникают дополнительные расходы на таможенное оформление, транспортировку, страхование, маркетинговые исследования и т.д.

Данные расходы, как правило, занимают большой удельный вес в реализации экспортной продукции.

Размер коммерческих расходов зависит от базисных условий поставки товара, предусмотренными «Международными правилами толкования коммерческих терминов» или «Инкотермс-2010». Данный сборник содержит 13 условий поставки, распределенных на 4 группы: E, F, C, D [46].

Согласно первой группе экспортер передает товар импортеру на своих складах, продавец не отвечает за погрузку, страховку и т.д.

Термины второй группы относятся к ситуации, когда экспортер предоставляет товар перевозчику:

- FCA (экспортер обязан доставить груз до перевозчика и обеспечить вывозную таможенную очистку);
- FAS (экспортер обязан разместить груз вдоль борта судна, обеспечить вывозную таможенную очистку и оформить экспортную лицензию);
- FOB (поставка товара с погрузкой на борт судна, обеспечить вывозную таможенную очистку и оформить экспортную лицензию).

Третья группа определяет случаи, когда продавец обязуется заключить договор перевозки, однако без принятия на себя риска случайной гибели, повреждения товара или каких-либо дополнительных расходов после погрузки товара. Данная группа содержит следующие условия:

- CFR (экспортер обязан зафрахтовать судно, оплатить фрахт до порта назначения, погрузить товар на борт судна, очистка товара для экспорта);
- CIF (зафрахтовать судно, оплатить фрахт до порта назначения, погрузить товар на борт судна, страхование товара от транспортных рисков, очистка товара для экспорта);
- CPT (эквивалент CFR при водных перевозках);
- CIP (эквивалент CIF при водных перевозках).

Четвертая группа содержит условия, согласно которым экспортер несет ответственность за прибытие груза в порт назначения, оплачивает все расходы и принимает на себя все риски, связанные с доставкой груза в пункт назначения.

Условия:

- DAF (экспортер обязан поставить неразгруженный товар, очищенный для экспорта);
- DES (CFR плюс риски до порта назначения);
- DEQ (доставить товар до причала оговоренного в контракте порта, выгрузить);
- DDU (все расходы и риски до момента поставки товара в указанное место);
- DDP (все расходы и риски по доставке и очистке товара для импорта).

Таким образом, в каждой последующей группе возрастают риски и расходы экспортера.

В настоящее время российская теория и практика производственного учета предлагает спектр методов калькулирования себестоимости продукции, в т.ч. метод полной себестоимости, директ-костинг, нормативный, позаказный, попередельный методы. Они фиксируются в учетных политиках предприятий. Однако отечественные положения по бухгалтерскому учету [12] никаких указаний на этот счет не содержат.

Международный стандарт финансовой отчетности 2 «Запасы» содержит нормы, касающиеся порядка учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Положения стандарта регулируют правила выбора

методов калькулирования оказывающих влияние на величину прибыли отчетного периода [20].

В МСФО предложен метод формирования полной себестоимости, что распространено в российской практике. При данном методе учета затрат на производство и калькулирования в отличие от альтернативного ему метода «диркт-костинг» производственная себестоимость поглощает как переменные, так и постоянные затраты. «Директ-костинг» в целях финансовой отчетности не разрешен. На западных предприятиях он применяется только для составления управленческой отчетности.

Нормативный учет, теория и практика которого у нас развивалась на всем протяжении XX в., также находит свое применение в бухгалтерском учете в соответствии с МСФО 2 «Запасы». Данный стандарт регламентирует процедуру отнесения сверхнормативных затрат к периодическим, т.е. в полном объеме относимым на уменьшение прибыли отчетного периода. Сверхнормативные потери сырья, заработной платы, др. не должны попасть в состав запасов, отражаемых в активе баланса. Нормативный метод разрешен для оценки запасов материалов, незавершенного производства и готовой продукции.

Определены три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции, а именно:

- производственные переменные прямые затраты;
- производственные переменные косвенные затраты;
- производственные постоянные косвенные затраты (производственные накладные затраты) [20].

Примерами переменных затрат первой группы являются сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих с начислениями на нее и др. Это те расходы, которые можно на основе данных первичного учета отнести непосредственно на себестоимость конкретных изделий.

К переменным косвенным производственным затратам (вторая группа) относятся такие расходы, которые находятся в прямой зависимости или почти в



прямой зависимости от изменения объема деятельности, однако в силу технологических особенностей производства их нельзя или экономически нецелесообразно прямо отнести на изготавливаемые продукты. Представителями таких расходов являются затраты сырья в комплексных производствах.

К третьей группе затрат относятся те общепроизводственные расходы, которые не изменяются или почти не изменяются в результате изменения объема производства [20]. Например, амортизация производственных зданий, сооружений, оборудования; расходы на их ремонт и эксплуатацию; расходы на содержание аппарата управления цехов и прочего цехового персонала. Эта группа затрат в бухгалтерском учете традиционно распределяется по видам продукции косвенным путем пропорционально какой либо базе распределения.

В российском законодательстве отсутствуют нормы, регулирующие включение в формируемую в бухгалтерском (финансовом) учете производственную себестоимость продукции косвенных переменных и постоянных производственных расходов. Во втором международном стандарте такие нормы есть. Переменные косвенные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально фактическому объему произведенной продукции [20]. То есть базой распределения этих расходов является показатель «фактическая производственная мощность».

Постоянные накладные производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально прогнозному объему производства продукции при работе в нормальных условиях [20]. То есть базой распределения этих расходов является показатель «нормальная производственная мощность». Стандартом так же допускается альтернативный вариант – использование в качестве базы распределения фактического объема производства в том случае, если он приближается к нормальной мощности.

Нормальная мощность – это ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов при нормальном ходе дел, с учетом плановых простоев оборудования в ремонте и др.

Выбор показателя производственной мощности в качестве базы распределения постоянных накладных расходов оказывает влияние на прибыль через отклонение рассчитанной величины расходов от фактической. Выявленные отклонения (нераспределенные расходы) согласно п.п. 11 и 14 МСФО 2 «Запасы» относятся к периодическим затратам, и, следовательно, могут списываться на уменьшение прибыли отчетного периода без пропорционального распределения на запасы.

Использование разных показателей производственной мощности может влиять на плановый коэффициент распределения постоянных производственных накладных расходов (в терминологии, принятой в отечественном бухгалтерском учете постоянных общепроизводственных расходов, ОПР). Используя разные плановые коэффициенты распределения ОПР (умножая их на фактический объем производства) мы получаем различные суммы постоянных ОПР, распределяемые между запасами и себестоимостью проданной продукции. Так же в результате расчетов исчисляются различные суммы отклонений, которые полностью списываются на уменьшение прибыли отчетного периода.

Итак, сравнивая положения МСФО 2 «Запасы» с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» можно выделить следующие основные отличия:

- допускается нормативный метод оценки запасов;
- регламентируется порядок учета затрат на производство в части определения метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (метод полного распределения затрат); классификации затрат (прямые, косвенные, переменные и постоянные);
- регламентируется специальный порядок распределения переменных и общепроизводственных косвенных затрат;
- даются рекомендации по распределению косвенных затрат сырья и материалов, а также по оценке побочной продукции в комплексных производствах;

– выделяется группа расходов, которые в установленном порядке списываются на уменьшение прибыли отчетного периода (сверхнормативные производственные затраты, складские затраты, управленческие, расходы на продажу).

На основании выявленных отличий автором была предложена методика учета себестоимости отдельно по продукции, предназначенной на внутренний рынок и на экспорт. Наглядно схему можно посмотреть на рисунке 8.

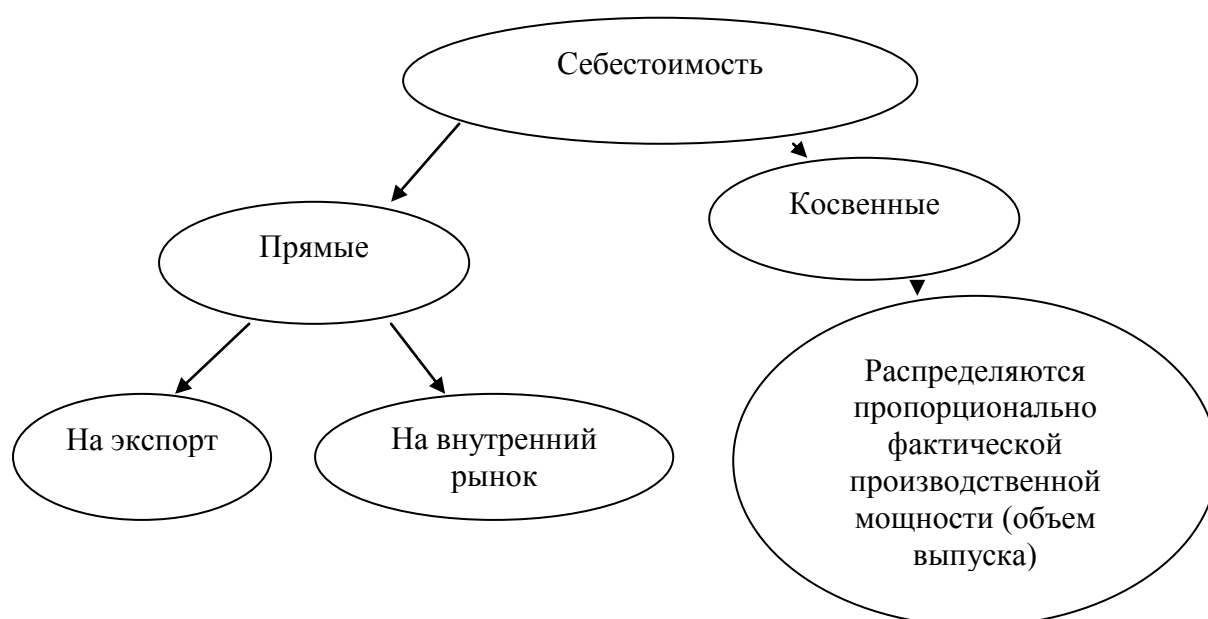


Рисунок 8 – Схема раздельного учета себестоимости

На рисунке представлена схема распределения затрат и расходов на себестоимость выпускаемой продукции. Прямые затраты будут учитываться на счете 20, где:

- субсчет 20.1 – «основное производство на внутренний рынок» счета субконто по видам продукции;
- субсчет 20.2 – «основное производство на экспорт» счета субконто по видам продукции.

Косвенные расходы отражаются на счетах 25, 26, базой распределения будет являться объем фактически произведенной продукции.

В конце месяца 26 счет сразу закрывается на 90 счет. Аналитика 90 счета представлена в Плане счетов (приложение А).

В целом, можно дать следующие рекомендации относительно плана счетов для дальнейшей трансформации отчетности в МСФО:

1) при выборе структуры плана счетов использовать модель соответствия отчетности (отчета о финансовом положении и отчета о совокупных доходах);

2) ввести счета объектов, которые должны отражаться в отчетности в соответствии с международными стандартами;

3) изменить кодировку счетов, что позволит вести аналитику с требуемой степенью детализации и облегчить автоматизацию процесса трансформации российской отчетности в формат МСФО;

4) изменить идеологию счетного плана, перейдя от жесткой регламентации к возможности моделирования горизонтальных связей счетов; сделать его модульным (для дополнения и развития).

Трансформацию отчетности, составленной по отечественным стандартам в отчетность, составленную по международным стандартам можно произвести несколькими способами: вручную, что является трудозатратным способом, а также при помощи автоматизированных программ.

Например, зарекомендовавшая себя программа «Бит.Финанс.МСФО». Данная программа позволяет решить следующие задачи:

- ведение в единой базе регламентированного бухгалтерского, налогового учета и учета по МСФО;
- формирование проводок при проведении первичных документов;
- ведение параллельного учета внеоборотных активов;
- ведение параллельного учета финансовых инструментов согласно МСФО;
- расчет отложенных налогов по МСФО балансовым методом;
- начисление доходов и расходов по МСФО, которые не отражены в РСБУ в следствие различных правил признания;

- формирование отчетности по сопоставлению данных российского бухгалтерского учета и МСФО;
- формирование отчетности на любом языке и любой валюте;
- формирование полного пакета отчетности.

Таким образом, применение какой-либо из программ для составления отчетности по МСФО значительно снижает трудозатраты, сокращает сроки подготовки отчетности.

### Вывод по разделу 3

В данном разделе были рассмотрены вопросы разработки модели бухгалтерского учета экспортных операций, особенности учета НДС, т.к. выручка от экспортных поставок не облагается НДС. Предложены аналитические счета учета на счете 20. Также было выявлено, что при отражении в учете экспортных товарных операций особое место занимают таможенные платежи. Отличительными признаками экспортных операций являются: наличие понятия «товарная партия», вывоз товаров, находящихся в свободном обращении на таможенной территории РФ, за пределы таможенной территории РФ без обязательства об обратном ввозе, расчеты учитываются одновременно в рублях и валюте.

В разделе были систематизированы типовые проводки по учету экспортных операций, в т.ч. реализация продукции.

Рассмотрены базовые условия поставок согласно «Инкотермс-2010». Данный сборник содержит 13 условий поставки, разделенных на 4 группы.

В вопросе калькулирования себестоимости, были сопоставлены способы, применяемые в отечественной практике и международной. Была предложена методика учета себестоимости отдельно по продукции, предназначенной на внутренний рынок и на экспорт. В заключении даны рекомендации по преобразованию плана счетов с целью трансформации в МСФО.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Актуальность разработки системы бухгалтерского учета экспортных операций для промышленного предприятия АО «Завод Дормаш», ориентированной на российских и зарубежных пользователей финансовой отчетности, нашла свое подтверждение в процессе выполнения настоящей ВКР.

Мониторинг научной и нормативной литературы по теме исследования позволил выявить основные проблемы, которые были положены в основу: рассмотрение принципов бухгалтерского учета по российским и международным стандартам, сопоставления РСБУ и МСФО в вопросах организации и ведения бухгалтерского учета.

В ходе рассмотрения принципов бухгалтерского учета были рассмотрены понятие, задачи бухгалтерского учета, история возникновения. Принципы являются основой бухгалтерского учета, базовые принципы включают в себя: имущественную обособленность, непрерывность деятельности, последовательность применения учетной политики, временную определенность фактов хозяйственной деятельности. Основными принципами являются: полнота, своевременность, осмотрительность, приоритет содержания над формой, непротиворечивость, рациональность.

В международной практике выделяют несколько подходов к организации бухгалтерского учета. В силу глобализации большинство стран пытаются сблизить правила учета и тем самым привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности. Большинство стран ориентируются на МСФО и GAAP. Основными допущениями МСФО являются метод начисления и непрерывность деятельности. Основными принципами являются: понятность, уместность, надежность, осмотрительность, полнота, сопоставимость.

Также был рассмотрен в теоретической точки зрения вопрос составления отчетности по международным стандартам финансовой отчетности. Это можно сделать двумя способами: путем трансформации и параллельного ведения

бухгалтерского учета. Трансформация представляет собой процесс перекладки российской финансовой отчетности в отчетность по международным стандартам путем необходимых корректировок. Трансформация включает в себя несколько этапов: анализ счетов для составления финансовой отчетности, бухгалтерского учета, учетной политики; выявление различий; формируются оборотно-сальдовые ведомости и на их основе разрабатываются рабочие таблицы; на последнем этапе осуществляется составление финансовой отчетности.

Выявление проблемы позволило перейти к решению второй задачи. Бухгалтерский учет ведется по мемориально-ордерной форме с использованием компьютерной техники и бухгалтерской программы 1С-предприятие, 1С-зарплата.

В ходе работы был проведен анализ экономической деятельности. Рассчитаны показатели ликвидности, платежеспособности. Общая ликвидность находится на высоком уровне, однако показательно абсолютной ликвидности довольно низок, что говорит о высоком уровне запасов в структуре оборотных средств. Анализ показателей финансовой устойчивости показал, что предприятие имеет кредиторскую задолженность перед поставщиками, однако не имеет кредитов и займов, также основной долей активов являются труднореализуемые активы. Рентабельность продаж составляет 0,2 %, однако, в 2017 году наблюдается рост экспорта, и в целом внешнеторговых отношений, что позволяет АО «Завод Дормаш» также выйти на международный рынок. Важную роль при оценке эффективности экспортных операций играет SWOT-анализ. Возможности компании очень широкие – это строительство значимых для городов и страны в целом объектов, большие возможности в плане расширения рынка. Угрозы – это спад в экономике, который напрямую отразится на объемах продаж, а также постоянно меняющаяся цена на металлопрокат, что способствует в некоторых случаях изменению рентабельности в меньшую сторону.

Далее был рассмотрен вопрос постановки учета экспортных операций на предприятии. Предприятию необходимо разделить учет НДС, пересмотреть

положения в учетной политике, находящиеся под влиянием особенностей экспортных операций, а также рассмотреть вопрос организации отдельного учета себестоимости. Выявленные проблемы были реализованы в процессе решения третьей задачи.

В ходе решения третьей задачи были рассмотрены вопросы разработки модели бухгалтерского учета экспортных операций, особенности учета НДС, т.к. выручка от экспортных поставок не облагается НДС. Предложены аналитические счета учета на счете 20. Также было выявлено, что при отражении в учете экспортных товарных операций особое место занимают таможенные платежи.

В 3 разделе были систематизированы типовые проводки по учету экспортных операций, в т.ч. реализация продукции.

В вопросе калькулирования себестоимости, были сопоставлены способы, применяемые в отечественной и международной практике. Была предложена методика учета себестоимости отдельно по продукции, предназначенной на внутренний рынок и на экспорт. В заключении даны рекомендации по преобразованию плана счетов с целью трансформации в МСФО.

Таким образом, поставленные задачи решены, цель ВКР – разработка системы учета экспортных операций по российским и международным стандартам, достигнута.



## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации: текст с изм. и доп. на 25.02.2012 г.: ч. 1, 2, 3 и 4. – М.: ЭКСМО, 2012. – 512 с.

2 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: 31.07.1998 г. № 146-ФЗ офиц. текст по сост. на 27.11.2017 г.: принят Гос. думой 16.07.1998 г., одобрен Сов. Федерации 17.07.1998 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.10.2017).

3 Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: офиц. текст по сост. на 30.10.2017 г.: принят Гос. думой 19.07.2000 г., одобрен Сов. Федерации 26.07.2000 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.11.2017).

4 О бухгалтерском учете: Федер. закон от 6.12.2011 г. № 402-ФЗ по сост. на 18.07.2017 г.: принят Гос. Думой 22.11.2011 г.: одобр. Советом Федерации 29.11.2011 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.10.2017).

5 О валютном регулировании и валютном контроле: Федер. закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ по сост. на 18.07.2017 г.: принят Гос. Думой 21.11.2003 г.: одобр. Советом Федерации 26.11.2003 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.10.2017).

6 Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: Федер. закон от 8.12.2003 г. № 173-ФЗ по сост. на 13.07.2015 г.: принят Гос. Думой 21.11.2003 г.: одобр. Советом Федерации 26.11.2003 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.10.2017).

7 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина от 31.10.2000 г. № 94н по сост. на 08.11.2000 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 01.10.2017).

8 О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина от 02.07.2010 г. № 66н по сост. на 06.04.2015 г. // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.10.2017).

9 Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008): приложение № 1 к приказу М-ва финансов РФ от 06.10.2008 г. № 106н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.10.2017).

10 Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006): приложение к приказу Минфина РФ от 27.11.2006г. № 154н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.10.2017).

11 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приложение к приказу Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.10.2017).

12 Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01): приложение к приказу Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 02.10.2017).

13 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01): приложение к приказу Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 03.10.2017).

14 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99): приложение к приказу Минфина РФ от 06.05.1999г. № 32н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 06.10.2017).

15 Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99): приложение к приказу Минфина РФ от 06.05.1999г. № 33н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 09.10.2017).

16 Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007): приложение к приказу Минфина РФ от 27.12.2007г. № 153н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.10.2017).

17 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организации» (ПБУ 18/02): приложение к приказу Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.10.2017).

18 Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02): приложение к приказу Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 25.10.2017).

19 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.10.2017).

20 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.10.2017).

21 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 15.10.2017).

22 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 16.10.2017).

23 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 24.10.2017).

24 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 17.10.2017).

25 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: Приказ Минфина России от 27.06.2016 № 98н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.10.2017).

26 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 17.10.2017).

27 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 19.10.2017).

28 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращения деятельности»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.10.2017).

29 Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Основные средства»: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 29.10.2017).

30 Арефкина, Е.И. Правовые основы бухгалтерского учета: учебник / Е.И. Арефкина – М.: Проспект, 2013 – 312 с.

31 Астахов, В.П. Бухгалтерский учет во внешнеэкономической деятельности / В.П. Астахов. 4-е изд. – Ростов н/Д.: Феникс, 2013. – 442с.

32 Гуляев, Н.С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: учеб. пособие / Н.С. Гуляев, Н.С. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2014. – 144 с.

33 Жарикова, Л.А. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: учебное пособие / Л.А. Жарикова, Н.В. Наумова – Тамбов : Изд- во Тамб. гос. техн. ун-та, 2008 – 160 с.

34 Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие для вузов / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 230 с.

35 Мэтьюс, М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, Юнити, 2013. – 663 с.

36 Потапова, Е.В. Экспорт. Импорт. Бухгалтерский учет, налогообложение правовой аспект / Е.В. Потапова – М.: «ГроссМедиа», «Росбух», 2015. – 256 с.

37 Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учета: учебное пособие / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2005 – 496 с.

38 Анализ финансовой отчетности: методические указания / составитель Л.Л. Зайончик. – Челябинск: Издательский центр ЮУрГУ, 2017. – 32 с.

39 Бурова, Е.Г. Организация учета операций в иностранной валюте и пути его совершенствования / Е.Г. Бурова // Учет и статистика. – 2017. № 1(21). – С. 5–8.

40 Бурова Е.Г. Организация учета коммерческих расходов экспортной деятельности и пути его совершенствования / Е.Г. Бурова // Вестник РГЭУ «РИНХ». – 2016. № 2(26). – С. 21–23.

41 Егорова, Л.А. Методические аспекты анализа эффективности экспортных операций / Л.А. Егорова // Российское предпринимательство. – 2017. Том 8 № 10. – С. 38–42.

42 Журавлева, О. Ведение в МСФО / О. Журавлева // Новая бухгалтерия. – 2015. № 9. – С. 33–38.

43 Умаров, Х.С. Основные модели учета и отчетности в мире / Х.С. Умаров // Аудитор. – 2015. №6. – С. 13-17.

44 Шигун, М.М. Проблемы классификации систем бухгалтерского учета / М.М. Шигун // Международный бухгалтерский учет. – 2015. № 11. – С. 29–35.

45 Документы для экспорта из России и получения сертификата на вывозимые товары – URL: <http://vedinform.com/customs/docs/dokumenty-dlya-eksporta.html> (дата обращения 01.11.2017).

46 Инкотермс – URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BD%D0%BA%D0%BE%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%BC%D1%81> (дата обращения 30.10.2017).

47 Отличия МСФО и РСБУ: принципы и правила. – URL: <https://fd.ru/articles/157859-qqq-16-m6-02-06-2016-otlichiya-msfo-i-rsbu-printsipy-vs-pravila> (дата обращения 11.10.2017).

48 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции – URL: <https://www.ipponu.ru/print/001955/> (дата обращения 25.09.2017).

49 Федеральная служба государственной статистики. – URL: [www.gks.ru/](http://www.gks.ru/) (дата обращения 27.10.2017).

50 Экспортно-импортные операции. – URL: <http://www.iccwbo.ru/blog/2016/eksportno-importnye-operatsii/> (дата обращения 23.10.2017).

## ПРИЛОЖЕНИЯ

### ПРИЛОЖЕНИЕ А

#### Дополнительные положения в учетной политике, связанные с экспортными операциями

1. Учет затрат на производство продукции:
  - Прямые затраты отражаются на счете 20 по видам выпускаемой продукции и назначению продаж (внутренний рынок, экспорт);
  - Базой распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов является фактический объем выпуска продукции.
2. По налогу на добавленную стоимость:
  - по продукции, отгруженной в таможенном режиме экспорта и продукции, помещенной под таможенный режим свободной таможенной зоны, налогообложение производится по налоговой ставке 0% с соответствующим оформлением всех документов (ст. 165 гл. 21 НК РФ);
  - отдельный учет ведется по приобретенным товарам, в том числе по основным средствам, используемым для осуществления как облагаемой, так и не облагаемой налогом деятельности. Определяется пропорция исходя из стоимости отгруженных товаров, на экспорт и для внутренней деятельности ( ст. 170 НК РФ);
  - отдельный учет не ведется в тех периодах, когда доля совокупных на производство товаров, операции от которых не подлежат налогообложению, не превышает 5% от общей величины совокупных расходов на производство (ст. 172 НК РФ).

Таблица П.А.1 – План счетов

Код	Наименование счета
01	Основные средства
01.1	Основные средства в организации
01.9	Выбытие основных средств

Продолжение приложения А

Код	Наименование счета
02	Амортизация основных средств
08	Вложения во внеоборотные активы
08.3	Строительство объектов основных средств
08.4	Приобретение объектов основных средств
09	Отложенные налоговые активы
10	Материалы
10.1	Сырье и материалы
10.2	Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали
10.3	Топливо
10.4	Тара и тарные материалы
10.5	Запасные части
10.6	Прочие материалы
10.8	Строительные материалы
10.9	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
10.10	Специальная оснастка и специальная одежда на складе
10.11	Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
10.11.1	специальная одежда в эксплуатации
10.11.2	Специальная оснастка эксплуатации
19	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям
19.1	Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств
19.3	Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
19.4	Налог на добавленную стоимость по приобретенным услугам
19.7	Налог на добавленную стоимость то товарам, реализованным по ставке 0% (экспорт)
19.8	Налог на добавленную стоимость при строительстве основных средств
20	Основное производство
20.1	Основное производство на внутренний рынок
20.2	Основное производство на экспорт
23	Вспомогательные производства
25	Общепроизводственные расходы
26	Общехозяйственные расходы
29	Обслуживающие производства и хозяйства
43	Готовая продукция
43.1	Готовая продукция на складе
43.2	Экспортная готовая продукция на складе
44	Расходы на продажу
44.1	Расходы на продажу
44.2	Расходы на продажу по экспорту в руб.
44.3	Расходы на продажу по экспорту в валюте
45	Товары отгруженные
45.1	Товары отгруженные
45.2	Экспортные товары отгруженные
50	Касса
51	Расчетные счета



Продолжение приложения А

Код	Наименование счета
52	Валютные счета
55	Специальные счета в банках
55.3	Депозитные счета
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
60.1	Расчеты с поставщиками и подрядчиками
60.2	Расчеты по авансам выданным
62	Расчеты с покупателями и заказчиками
62.1	Расчеты с покупателями и заказчиками
62.2	Расчеты по авансам полученным
62.2.1	Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)
62.2.2	Расчеты по авансам полученным (в валюте)
63	Резервы по сомнительным долгам
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам
66.3	Краткосрочные займы
66.4	Проценты по краткосрочным займам
68	Расчеты по налогам и сборам
68.1	Налог на доходы физических лиц
68.2	Налог на добавленную стоимость
68.4	Налог на прибыль
68.7	Транспортный налог
68.8	Налог на имущество
68.10	Прочие налоги и сборы
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению
69.1	Расчеты по социальному страхованию
69.2	Расчеты по пенсионному обеспечению
69.2.1	Страховая часть трудовой пенсии
69.2.2	Дополнительные взносы на страховую часть пенсии работникам, занятым тяжелым трудом
69.3	Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
70	Расчеты с персоналом по оплате труда
71	Расчеты с подотчетными лицами
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами
76.3	Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
76.4	Расчеты по депонированным суммам
76.5	Расчеты с прочими поставщиками и подрядчиками
76.6	Расчет с прочими покупателями и заказчиками
76.7	Расчеты по исполнительным документам работников
76.8	Расчеты с таможенной
76.АВ	НДС по авансам и предоплатам
77	Отложенные налоговые обязательства
80	Уставный капитал
80.1	Обыкновенные акции
82	Резервный капитал
82.01	Резервы, образованные в соответствии с законодательством
83	Добавочный капитал

## Окончание приложения А

Код	Наименование счета
83.1	Прирост стоимости внеоборотных активов по переоценке
83.2	Прирост стоимости основных средств
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
84.1	Прибыль, подлежащая распределению
84.2	Убыток, подлежащий покрытию
90	Продажи
90.1.1	Выручка
90.1.2	Выручка экспортная
90.2	Себестоимость продаж
90.2.1	Себестоимость продаж по деятельности с основной системой налогообложения
90.2.2	Себестоимость продаж экспортных товаров
90.3	Налог на добавленную стоимость
90.7	Расходы на продажу
90.7.1	Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения
90.7.2	Расходы на продажу по экспортным товарам
90.8	Управленческие расходы
90.8.1	Управленческие расходы по деятельности с основной системой налогообложения
90.8.2	Управленческие расходы по экспортным товарам
90.9	Прибыль/убыток от продаж
91	Прочие доходы и расходы
91.1	Прочие доходы
91.2	Прочие расходы
91.9	Сальдо прочих доходов и расходов
94	Недостачи и потери от порчи ценностей
96	Резервы предстоящих расходов
97	Расходы будущих периодов
99	Прибыли и убытки
99.1	Прибыли и убытки от хозяйственной деятельности (за искл налога на прибыль)
99.2	Налог на прибыль
99.2.1	Условный расход по налогу на прибыль
99.2.2	Постоянное налоговое обязательство
99.9	Прочие прибыли и убытки

## ПРИЛОЖЕНИЕ Б

### Бухгалтерская (финансовая) отчетность АО «Завод Дормаш»

ИНН 309  КПП 7402000412  
 ОГРН 740201001 от 001 

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Номер по ОКД 01000  
 Номер государственной регистрации 0  
 Номер документа (лист) 34  
 Годовой код 2016

### АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО "ЗАВОД ДОРМАШ"

---

Итого по строкам

Дата государственной регистрации	22.03.2017
Дата государственной регистрации по форме №02120	28.11
Код ОКД	03414222
Код ОКД по ОКД	16
Код ОКД по ОКД	47
Код ОКД по ОКД (Итого)	384

№ 17  
 Дата составления: 17.13.17

Подготовительная и расчетная часть, включая  
 и пояснения, приложения, выписки

1 - количество  
 2 - количество приложений

**МАЛЫШЕВ**  
**СЕРГЕЙ**  
**ВЛАДИСЛАВОВИЧ**

Подпись:   
 Должность: **ДИРЕКТОР**  
 Место: **г. Дзержинск, ул. Мухоморова, д. 10**

Подпись:   
 Должность: **ДИРЕКТОР**  
 Место: **г. Дзержинск, ул. Мухоморова, д. 10**

Заполняется работником налогового органа  
 Сведения о представлении документов

Дата представления документов (ОКД)

№

в части (отдельно по строкам)

0710001	0710002
0710003	0710004
0710005	0710006

в количестве:   
 Дата представления документов:   
 Место:   
 Подпись:   
 Место:



Рисунок П.Б.1 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

1070 6028

ИТТ 740201001 стр. 002

ИТТ 740201001

Местонахождение (адрес)

Почтовый индекс: 456800

Субъект Российской Федерации (код) 74

Район \_\_\_\_\_

Город: **ВЕРХНИЙ УФАЛЕЙ**

Нижестоящий пункт  
для доставки (п.к.): **ПОСЕЛОК СТРОИТЕЛЕЙ**

Улица (районная,  
перевал и т.д.) \_\_\_\_\_

Номер дома  
(квартиры) \_\_\_\_\_

Номер квартиры  
(строения) \_\_\_\_\_

Номер офиса \_\_\_\_\_




Рисунок П.Б.2 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

1800 6030

итп 740201001 стр 003

Форма по ОКУД 0710001

Бухгалтерский баланс

**АКТИВ**

Составляющие	Начало периода	Код строки	По состоянию на начало периода	По 31 декабря предыдущего года	По 31 декабря года, предоставляющего информацию
1	2	3	4	5	6
<b>I. НЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
— Нематериальные активы		1110			
— Результаты исследований и разработки		1120			
— Нематериальные интеллектуальные активы		1130			
— Материальные нематериальные активы		1140			
2.1 — Основные средства		1150	34195	59305	51532
— Дебиторские вексели и материальные ценности		1160			
— Финансовые вексели		1170			
— Отложенные налоговые активы		1180	4608	31	
+ 2.2 — Прочие необоротные активы		1190	0	545	113
— Итого по разделу I		1100	38803	59881	51645
<b>II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ</b>					
✓ 4.1 — Запасы		1210	81654	153417	90910
— Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям		1220	0	1281	36
✓ 5.1 — Дебиторская задолженность		1230	45244	20059	16633
3.1 — Финансовые вексели (за исключением дебиторских векселей)		1240	0		47000
✓ — Дебиторские средства и дебиторские обязательства		1250	975	550	964
✓ — Прочие оборотные активы		1260	150	233	307
— Итого по разделу II		1300	128023	175540	155850
— БАЛАНС		1400	166826	235421	207495

Рисунок П.Б.3 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Показатели	Код по классификации	ПАССВ			
		На 31 декабря	На отчетную дату	На 31 декабря	На 31 декабря
		предыдущего года	отчетного периода	предыдущего года	предыдущего года
<b>III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ</b>					
Уставный капитал (оплаченный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	880		155	155
Собственные акции, выкупленные у акционеров <sup>9</sup>	1320				
Переводы в резервные активы	1340	43414		43424	43447
Добавочный капитал (без переоценки)	1350	48575			
Резервы капитала	1360	28		28	28
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	21307		20766	(5178)
Итого по разделу III	1300	114204		64373	38452
<b>IV. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ<sup>9</sup></b>					
Целевой фонд	1310				
Целевой капитал	1320				
Целевые средства	1350				
Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	1360				
Резервный и иные целевые фонды	1370				
Итого по разделу IV	1300				
<b>V. ДОЛГΟΣРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>					
Заемные средства	1410				
Судимые и долговые обязательства	1420	1285		1292	
Оценочные обязательства	1430				
Прочие обязательства	1450				
Итого по разделу V	1400	1285		1292	0

Рисунок П.Б.4 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

Коды	Наименование показателя	Под-статья	На конец (на начало) отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего отчетному
<b>V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>					
5.3	Заемные средства	1510	0	21977	2
	Кредиторская задолженность	1520	49161	147133	168897
7.0	Долги будущих периодов	1530			
	Специальные обязательства	1540	2176	646	144
	Прочие обязательства	1550			
	Итого по разделу V	1500	51337	169756	169043
	<b>БАЛАНС</b>	1700	166826	235421	207495

Примечания:  
 1. Сведения об имущественном положении и финансовому балансу и отчету в финансовом отношении;  
 2. Сведения о других фактах, влияющих на финансовый результат деятельности организации и ее финансовое положение;  
 3. Сведения о внешнеэкономической деятельности.

Рисунок П.Б.5 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

ИНН 7402000412  
КПП 740201001 стр. 010

Формы по ОКУД 0710002

**Отчет о финансовых результатах**

Счет	Наименование показателя	Код строки	За отчетный год	За предыдущий год	
6.0	Выручка <sup>1</sup>	2110	3 874 28	4 730 76	
6.0	Собственные приходы	2120	(363964)	(409531)	
6.0	Валовая прибыль (убыток)	2100	2 346 4	6 354 5	
6.0	Коммерческие расходы	2210	(5158)	(2291)	
6.0	Управленческие расходы	2220	(1 862 6)	(2 481 7)	
	Прибыль (убыток) от продаж	2300	(320)	3 643 7	
	Доходы от участия в других организациях	2310			
	Призы и получение	2320	73	946	
	Проценты к уплате	2330	(136)	(334)	
	Прочие доходы	2340	8 049 7	1 699 9	
	Прочие расходы	2350	(8 181 9)	(2 060 9)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2400	(1 705)	3 343 9	
	Текущий налог на прибыль	2410	(1 980)	(6 258)	
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (лиability)	2411	(2 945)	(831)	
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	6	(1 292)	
	Изменения по налоговым активам	2450	4 578	31	
	Прочее	2460			
	Чистая прибыль (убыток)	2400	8 99	2 592 0	
	Результат от прекращения оборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510	(10)	(22)	
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520			
	Смешанный финансовый результат периода <sup>2</sup>	2500	8 89	2 589 8	
	<b>СПРАВОЧНО</b>				
	Несанкционированная прибыль (убыток) на начало	2900			
	Просчитанная прибыль (убыток) на начало	2910			

Примечания:  
1. Выручка от продаж – это совокупный доход от реализации товаров и услуг в отчетном периоде.  
2. Смешанный финансовый результат периода – результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода.

Рисунок П.Б.6 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность



1050 0168		ИП 740201001 стр 015		QR Code	
<b>2. Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок</b>					
Пояснение изменений	Код строки	На 31 декабря года предыдущего	Изменение величины по сравнению с:		На 31 декабря предыдущего года
			за счет чистой прибыли (убытка)	за счет иных показателей	
Корректировки в связи с:					
изменением учетной политики	340	38452	25922	(1)	64373
исправлением ошибок	342				
<b>Итого корректировок</b>	<b>350</b>	<b>38452</b>	<b>25922</b>	<b>(1)</b>	<b>64373</b>
<b>в том числе:</b>					
за счет чистой прибыли (убытка):					
из корректировок в связи с:					
изменением учетной политики	340	(5178)	25922	22	20766
исправлением ошибок	342				
<b>Итого корректировок</b>	<b>350</b>	<b>(5178)</b>	<b>25922</b>	<b>22</b>	<b>20766</b>
по другим статьям актива:					
из корректировок	340				
корректировки в связи с:					
изменением учетной политики	342				
исправлением ошибок	342				
<b>Итого корректировок</b>	<b>350</b>				
<b>3. Чистые активы</b>					
Пояснение изменений	Код строки	На 31 декабря			
		текущего года	предыдущего года	предыдущего периода	
Чистые активы	360	114204	64373	38452	

Рисунок П.Б.7 – Бухгалтерская (финансовая) отчетность

**ПРИЛОЖЕНИЕ В**  
**Приказ об учетной политике**

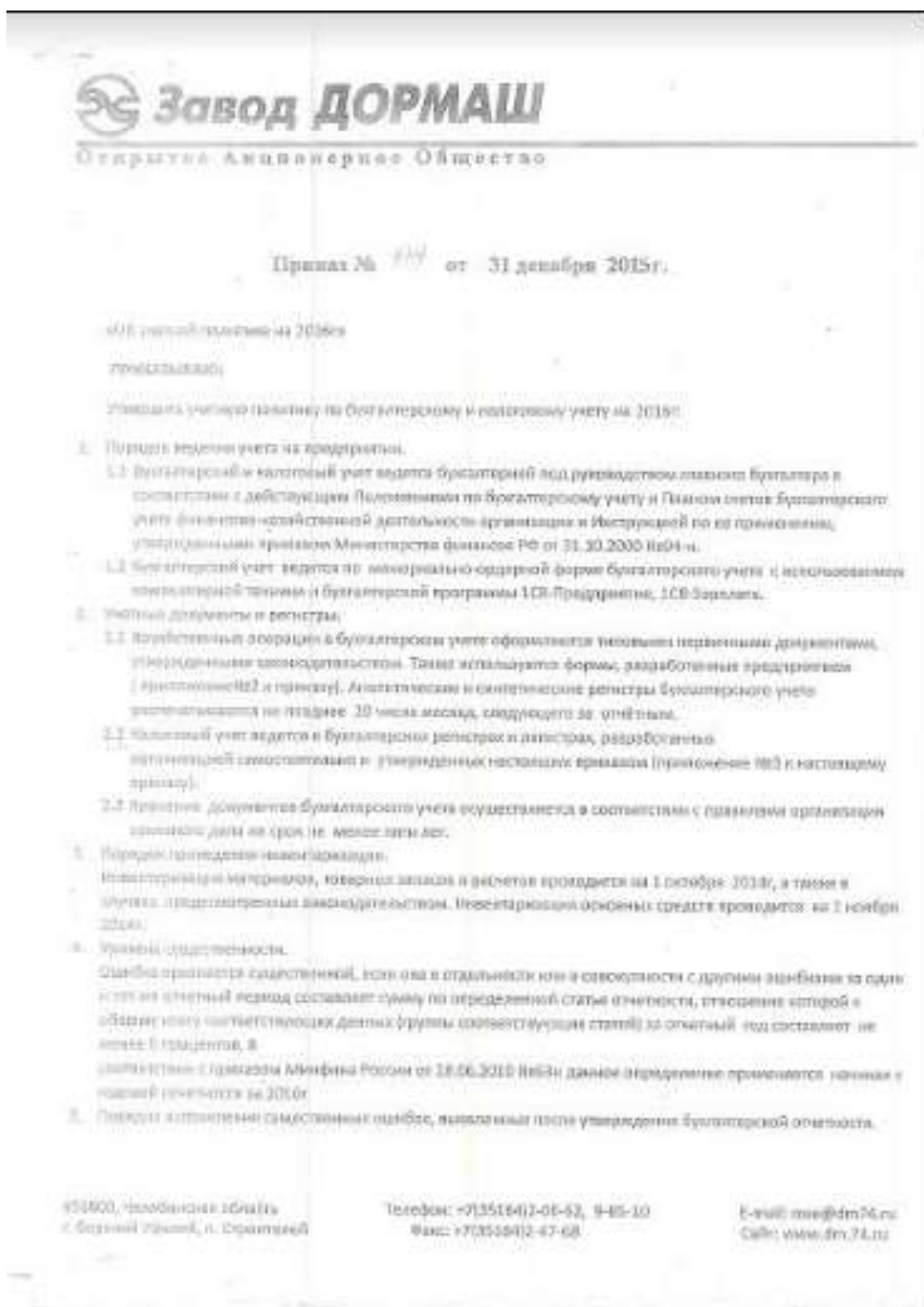


Рисунок П.В.1 – Приказ об учетной политике

**Завод ДОРМАШ**  
Открытое Акционерное Общество

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде.

При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (неожидаемого убытка).

6. Учет основных средств.

6.1 Первоначальная стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации линейным способом для всех амортизационных групп исходя из срока их полезного использования (п.19 ПБУ 6/01).

6.2 Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 №26н.

Основные средства, оснастка, спецтехника стоимость которых не превышает 40000руб., отражаются в бухгалтерском и налоговом учете в составе материально-производственных запасов и списываются на расходы одновременно после ввода в эксплуатацию.

6.3 Амортизационная премия в налоговом учете не применяется.

6.4 Затраты на ремонт основных средств относятся на себестоимость текущего отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы (п.27 ПБУ 6/01).

7. Учет процесса приобретения, заготовления сырья и материалов осуществляется по фактической себестоимости их приобретения с применением счета 10 «Материалы» согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001г №4н.

8. При передаче в производство и ином выбытии сырья и материалов их оценка и списание осуществляется по средней себестоимости (п.36 ПБУ 5/01).

9. Учет затрат на производство ведется с подразделениями на прямые и косвенные.

Прямые затраты отражаются в учете на счете 20 «Основное производство».

Косвенные затраты учитываются на счетах 23«Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26«Общехозяйственные расходы», 29«Обслуживающие производства и хозяйства».

Незавершенное производство отражается по прямым статьям затрат которые включают зарплату ОПП с отчислениями, услуги производственного характера. Материальные затраты списываются на себестоимость выпущенной готовой продукции.

10. Учет выпуска готовой продукции организуется без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

11. Готовая продукция отражается в учете по фактической производственной себестоимости на счете 43 «Готовая продукция».

12. Отгруженная продукция и товары отгружаются по полной фактической себестоимости.

13. Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 10.12.2002 №126н.

14. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений (п.26 ПБУ 19/02).

456806, Челябинская область  
г. Верхний Уфалей, п. Странгелей

Телефон: +7(35164)2-06-62, 9-65-10  
Факс: +7(35164)2-47-68

E-mail: mse@dm74.ru  
Сайт: www.dm74.ru

Рисунок П.В.2 – Приказ об учетной политике

**Завод ДОРМАШ**

**Открытое Акционерное Общество**

15. Декларация по налогу на прибыль сдается в налоговую инспекцию ежеквартально.

Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца данного периода.

16. Обязательства организации по полученным займам и кредитам отражаются в учете согласно нормам Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 02.06.2001г №50н.

Предельный уровень процентов, которые учитываются при расчете налога на прибыль, определяется исходя из установленной в законодательства для данного расчета увеличенной ставки рефинансирования банка России по займам (кредитам), полученным в рублях.

17. Оформление счетов-фактур.

17.1 Счет-фактура может быть составлен и выставлен как на бумажном носителе, так и в электронном виде. Счет-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

18. Порядок создания резервов.

18.1 Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам производить согласно статьи 266 Налогового Кодекса РФ, в бухгалтерском и налоговом учете.

18.2 Резерв на оплату отпусков в бухгалтерском учете рассчитывается на основании следующего порядка: количество неиспользованных всеми сотрудниками дней отпуска (по графику) на конец месяца умножить на среднедневной заработок по организации. Основная сумма резерва увеличивается на сумму страховых взносов.

Резерв на оплату отпусков в налоговом учете определяем согласно статьи 324.1 Налогового Кодекса РФ и создается на основании специального планового расчета (сметы) через процент от зарплаты.

18.3 Списание расходов будущих периодов производится равномерным отношением этих расходов на предстоящие счета в течение периода, к которому они относятся.


19. Изменение учетной политики организации в течение отчетного года производится на основании приказов руководителя организации в случаях, установленных п.16-23 ПБУ 1/09.

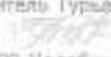
Приложение к учетной политике:

№1 – Рабочий план счетов;

№2 – Регистры налогового учета;

№3 – Учетная политика

Генеральный директор  С.Е.Мальшев

Исполнитель: Турьнова В.Н. 

456800, Челябинская область  
г. Верхний Уфалей, п. Строителей

Телефон: +7(35164)2-06-62, 9-65-10  
Факс: +7(35164)2-47-68

E-mail: mse@dm74.ru  
Сайт: www.dm.74.ru

Рисунок П.В.3 – Приказ об учетной политике