

Министерство науки и высшего образования 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

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

_____ И. И. Просвирина

«__» _____ 2020 г.

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ВЫРУЧКИ ОТ ПРОДАЖИ В
СООТВЕТСТВИИ С МСФО (НА ПРИМЕРЕ НЯГАНСКОГО ФИЛИАЛА
ООО «ФАКТОР»)

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА К ВЫПУСКНОЙ
КВАЛИФИКАЦИОННОЙ РАБОТЕ
ЮУрГУ–38.03.01.2020. 120/537.ВКР

Руководитель ВКР, доцент

_____ Е.А. Гончар

01.06.2020г.

Автор ВКР, студент группы ЗЭУ-570

_____ А.А. Загородникова

25.05.2020г.

Нормоконтролер, старший преподаватель

_____ М.И. Лаврова

06.06.2020г.

Челябинск 2020

РЕФЕРАТ

Загородникова А.А. Совершенствование учёта выручки от продажи в соответствии с международными стандартами (на примере Няганского филиала ООО «Фактор»). – Челябинск: ЮУрГУ, ЗЭУ – 570, 2020. – 65 с., 8 ил., библиограф.список – 50 наим, 2 приложения.

Объект исследования – финансово-хозяйственная деятельность предприятия Няганского филиала ООО «Фактор».

Предмет исследования – учет выручки на предприятии.

Цель работы – разработка рекомендаций по совершенствованию учёта выручки в соответствии с МСФО.

Задачи для достижения поставленной цели:

- 1) изучить теоретические основы оценки и учета выручки;
- 2) рассмотреть организационно-экономическую характеристику предприятия ООО «Фактор».
- 3) разработать рекомендации по учету выручки на предприятии ООО «Фактор» в соответствии с МСФО.

В первом разделе работы рассмотрены задачи и перспективы использования МСФО в практике Российского учёта, понятие выручки и основные нормативные документы по её учету, а так же основные особенности учёта выручки по МСФО.

Во втором разделе работы дана характеристика предприятия и проанализирован учет выручки на предприятии Няганского филиала ООО «Фактор».

В третьем разделе работы разработаны и обоснованы рекомендации по учету выручки на предприятии Няганского филиала ООО «Фактор».

Результатом выпускной квалификационной работы являются методические разработки и рекомендации по учету выручки, которые могут быть применены к различным предприятиям в сфере розничной торговли.

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ И УЧЁТА ВЫРУЧКИ.....	9
1.1 Задачи и перспективы использования МСФО в практике Российского учета.....	9
1.2 Нормативное обеспечение учета выручки.....	13
1.3 Особенности учета выручки.....	16
Вывод по разделу один.....	24
2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ ООО «ФАКТОР».....	25
2.1 Характеристика предприятия ООО «Фактор».....	25
2.2 Анализ учета выручки на предприятии ООО «Фактор».....	32
Вывод по разделу два.....	39
3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ВЫРУЧКИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ООО «ФАКТОР» ПО МСФО.....	41
3.1 Пересчет выручки по МСФО предприятия ООО «Фактор».....	41
3.2 Перспективы применения международных стандартов на предприятии ООО «Фактор».....	52
Вывод по разделу три.....	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	55
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	60
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А Бухгалтерский баланс.....	65
ПРИЛОЖЕНИЕ Б Отчет о финансовых результатах.....	66

ВВЕДЕНИЕ

Уникальность выбранной темы выпускной квалификационной работы объясняется значительным увеличением значимости проблемы унификации учета и отчетности во всех странах. При увеличении роли международной интеграции в сфере экономики, активно начинает развиваться бизнес. Развитие бизнеса, побуждает к единообразию и прозрачности выполняемых в разных странах принципов финансового учета и алгоритмов исчисления по различным статьям финансовой отчетности.

Использование МСФО является показателем престижа предприятия, так же международные стандарты финансовой отчетности являются эталоном составления и представления финансовой отчетности. Применение этих стандартов обеспечивает предприятию высокий рейтинг и укрепляет его конкурентоспособность.

Интеграция российской экономики в международную систему хозяйствования способствует увеличению требований к объективности и достоверности информации о доходах от основного вида деятельности предприятия.

Доход от основного вида деятельности является главным источником формирования валового дохода предприятия. Доход от основного вида деятельности представляет собой возмещение в денежном эквиваленте за реализованные товары, предоставленные услуги и выполненные работы.

Все проблемы эффективности использования финансовых и других ресурсов торгового предприятия можно решать путем планирования и анализа дохода от основного вида деятельности (выручки). В свою очередь анализ выручки является важнейшей составляющей в любом экономическом исследовании. Грамотное планирование выручки способно повысить эффективность работы предприятия. При помощи анализа выручки можно установить степень соответствия целям развития предприятия определенных хозяйственных, финансовых и

инвестиционных решений, также можно обосновать целесообразность их осуществления.

Неграмотные стратегии по планированию выручки могут в последствии привести к большим затратам, в связи с чем основной задачей планирования является сокращение издержек и в перспективе увеличение прибыли предприятия.

Опыт разных стран мира свидетельствует о том, что без применения научно обоснованных методов анализа и планирования финансовых показателей предприятие не может эффективно адаптироваться к рыночной среде и реализовать свои конкурентные преимущества.

Объектом данной работы является финансово-хозяйственная деятельность предприятия Няганского филиала ООО «Фактор».

Предмет исследования – учет выручки на предприятии.

Цель работы – разработка рекомендаций по совершенствованию учёта выручки в соответствии с МСФО.

Задачи для достижения поставленной цели:

- 1) изучить теоретические основы оценки и учета выручки;
- 2) рассмотреть организационно-экономическую характеристику предприятия ООО «Фактор»;
- 3) разработать рекомендации по учету выручки на предприятии ООО «Фактор» в соответствии с МСФО.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОЦЕНКИ И УЧЁТА ВЫРУЧКИ

1.1 Задачи и перспективы использования МСФО в практике Российского учёта

Текущее развитие глобализации требует общих стандартов, оценивающих показатели экономики различных стран. Одним из таких показателей является отчетность, составленная в соответствии с МСФО. Отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, используется как инструмент для оценки экономических показателей во всем мире. Такой инструмент необходим для осуществления эффективной федеральной политики и повышения эффективности государственных инвестиций в экономику.

В 90-е гг. двадцатого века Россия постепенно начала переходить от плановой экономики к рыночной. В июне 1989 года в городе Москва состоялся семинар, проводимый Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палаты СССР, для решения проблем учета на предприятиях. На этом семинаре были рассмотрены основные несоответствия МСФО и РСБУ и предложены способы внедрения МСФО в российский учет, также семинар послужил основным фактором для начала реформы перехода к рыночной экономике. Главными инициаторами подготовки программы семинара были М.С. Горбачев и Б.Н. Ельцин.

Для плавного перехода к рыночной экономике были разработаны этапы перехода. Первый этап состоялся в 1998 году, на этом этапе утвердили программу по реконструированию бухгалтерского учета. В 2003 году состоялся второй этап перехода на рыночную экономику, в результате которого вышел указ от Центрального Банка Российской Федерации, гласивший о том, что с 1 января 2004 года банковская сфера в обязательном порядке должна перейти на МСФО. В 2004 году состоялся завершающий этап перехода к рыночной экономике, в котором было утверждено обязательное наличие у эмитента подтвержденной аудиторским заключением годовой финансовой отчетности, составленной по МСФО.

На территории Российской Федерации применение МСФО стало официальным благодаря введению в июне 2010 года Федерального закона №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Данный закон выделил основные организации, которые обязаны составлять отчетность по международным стандартам. Согласно закону № 208-ФЗ кроме кредитных организаций, МСФО должны применять и страховые компании.

Согласно Федеральному закону №111-ФЗ от 05 мая 2014 года, был увеличен список организаций, которые должны применять МСФО, начиная с 2015 года:

- 1) НПФ;
- 2) управляющие компании инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных фондов;
- 3) клиринговые организации;
- 4) федеральные государственные унитарные предприятия, перечень которых утверждается Правительством РФ;
- 5) ОАО, акции которых находятся в федеральной собственности, и перечень которых утвержден Правительством РФ.

Осуществляемая реформа отчетности и учета в Российской Федерации показала, что на территории России предприятия успешно пользуются взвешенным подходом применения национальных и международных стандартов. Суть данного подхода заключается в следующем: во-первых, интеграцию в учетную российскую систему международных стандартов: индивидуальная финансовая отчетность разрабатывается на основе МСФО, но составляется по российским стандартам; во-вторых, во внедрении обязательного составления, аудита и публикации консолидированной отчетности по МСФО. Публичные предприятия составляют отчетность по МСФО (все документы МСФО вводятся на основании решения Правительства Российской Федерации).

Взвешенный подход дает возможность на государственном уровне управлять бухгалтерским учетом и отчетностью в стране (отчетность формируется по

российским стандартам), так же такой подход способствует повышению значимости российского рынка для зарубежных инвесторов.

Международные стандарты финансовой отчетности становятся главным ключом к международному рынку капитала, так если предприятие ведет свою отчетность в соответствии с МСФО, то оно гарантировано получает доступ к источникам средств, которые необходимы для развития этого предприятия. У иностранных инвесторов должен быть способ проследить, как предприятие использует предоставленный ими капитал. Для этого необходимо, чтобы финансовая информация о деятельности предприятий и отчетность менеджмента перед инвесторами были максимально прозрачными. Финансовая отчетность трансформированная в соответствии с МСФО является одной из важных ступеней на пути приобщения к международным рынкам капитала.

Для перехода на МСФО необходимо решить основные задачи:

1) построение системы стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;

2) обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

3) оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Трансформированная отчетность по МСФО, содержит в себе больше информации, которая удобнее для пользователей данной отчетности. Использование международных стандартов даст возможность их предприятиям работать более разумно и привлекать большее количество инвесторов.

Для принятия правильных экономических решений необходимо с самого начала разрабатывать стандарты исходя из потребностей конкретных пользователей.

В настоящее время бухгалтерский учет в России находится на стадии реформирования, т.е. перехода на международные стандарты.

В таблице 1 представлены данные о применении самыми крупными (по объему реализации) Российскими предприятиями международных стандартов за период с 2008 по 2016 год (по отчетности за 2007–2015гг. соответственно).

Таблица 1 – Крупнейшие предприятия России, применяющие МСФО

Год	Количество предприятий в рейтинге	Количество предприятий применяющих МСФО	Процентное соотношение
2008	400	91	22,75
2009	400	96	24,00
2010	400	122	30,50
2011	400	123	30,75
2012	400	135	33,75
2013	400	134	33,50
2014	400	134	33,50
2015	400	157	39,25
2016	400	164	41,00

Из таблицы 1 видно, что некоторые компании (22,75%) составляли свою отчетность по МСФО еще задолго до введения обязанности составлять отчетность по данным стандартам. В основном это банки, (для банковского сектора Российской Федерации обязанность составлять отчетность по МСФО посредством трансформации отчетности по Российским стандартам бухгалтерского учета была установлена с 2007 года), добывающая промышленность и крупные ритейлерские предприятия. Сильный рост применения МСФО наблюдается до 2010, темп роста за три года составил 34%. Из четырехсот крупнейших компаний сто двадцать две составляли отчетность по международным стандартам в 2009 году, что на 75% больше чем в 2007 году. Резкий скачек почти на 6% наблюдается в 2015 году, таким образом, уже в 2016 году 41% предприятий начали использовать МСФО. Подводя итоги, можно смело сделать вывод о том, что реформирование бухгалтерского учета прошло удачно, Российские предприятия применяют международные стандарты, и доля этих предприятий будет расти, вопреки всем рассмотренным проблемам.

1.2 Нормативное обеспечение учета выручки

Выручка – это доход от основного вида деятельности предприятия в денежном эквиваленте. Формирование собственных ресурсов предприятия в основном происходит за счет поступления выручки, её можно охарактеризовать по нескольким направлениям: выручка от основной деятельности; выручка от реализации продукции; выручка от инвестиций, выраженная в виде прибыли (убытка) от продажи внеоборотных активов и в реализации ценных бумаг; выручка от финансовой деятельности.

В странах с рыночной экономикой принято общую выручку находить путём сложения выручки по трём данным направлениям. Главное значение имеет выручка от операционной деятельности, определяющая весь смысл существования предприятия.

Реализация продукции – завершающая стадия оборота средств предприятия. Реализованной продукцией считается продукция, отпущенная за пределы промышленного предприятия и оплаченная потребителем, сбытовой или торгующей организацией.

Косвенные налоги не входят в состав выручки от реализации продукции и учитываются отдельно.

Размер выручки от основного вида деятельности зависит:

- 1) от количества ассортимента;
- 2) от качества продукции, которую реализует предприятие;
- 3) от цен и расчетно-платежной дисциплины.

Количество реализуемой продукции зависит:

- 1) от объема производства (товарной продукции);
- 2) от переходящих остатков нерезализованной продукции в начало и в конец периода реализации.

Выпуск продукции зачастую определяет объем реализации, так как при увеличении выпуска продукции увеличивается объем реализации.

Работа по графику содействует своевременному поступлению выручки и равномерной отгрузке продукции. Выпуск продукции, который пользуется спросом, обеспечивает ее полную реализацию. Важным фактором в планировании выручки являются применение наиболее прогрессивных форм расчетов за продукцию, своевременность выписки платежных документов и передача их в банк.

Выполнение планирования по ассортименту – важное условие выполнения планирования по выручке от реализации продукции. Так как продукция реализуется не по одинаковым ценам, то ассортимент продукции существенно влияет на размер выручки.

Если выручка от реализации продукции уменьшается, то оптовые цены на данную продукцию снижаются, и наоборот. Это говорит о том, что величина выручки предприятия от реализации продукции зависит от уровня цен.

Перебои в работе транспорта, несвоевременная оплата продукции вследствие неплатежеспособности покупателя и задержки банковских расчетов относятся к факторам, которые не зависят от предприятия.

Так же выручка подразделяется на валовую и чистую. Валовая выручка – это общая сумма выручки от основного вида деятельности предприятия, а также материальных ценностей. Чистая выручка – валовая выручка, за исключением НДС, акцизов, ценовых скидок и стоимости возвращенных покупателями товаров.

Существует два способа поступления выручки:

- 1) наличный;
- 2) безналичный.

Безналичные расчеты используются чаще, так как за использование безналичных расчетов затраты на их осуществление значительно меньше.

Выручка от реализации продукции предприятия является одним из важнейших источников формирования собственных ресурсов предприятия. В международных стандартах финансовой отчетности выделен стандарт IAS 18 «Выручка», посвященный учету доходов от обычных видов деятельности. Целью данного

стандарта является определение момента признания и оценки выручки, а так же видов выручки, на которые распространяются правила стандарта. Стандарт IAS 18 применяется при учете выручки, полученной от основного вида деятельности и использования другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды. Согласно данному стандарту выручка оценивается по справедливой стоимости. По стандарту IAS 18 «Выручка», признание выручки от основного вида деятельности происходит, если выполняется следующий ряд условий:

- 1) все риски и выгоды связанные с владением товара передаются вместе с правом собственности;
- 2) организация не участвует в управлении и контроле данных товаров;
- 3) сумма выручки оценена надежно;
- 4) поступления экономических выгод, связанных с операцией, являются вероятными;
- 5) уже понесенные расходы на выполнение операций могут быть надежно оценены.

Так же в международных стандартах финансовой отчетности доходы от обычных видов деятельности учитываются в соответствии со стандартом IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Данный стандарт имеет более подробный учет по сравнению с ранее существовавшими моделями учета в зависимости от того, что именно являлось предметом договора – продажа товаров, предоставление услуг или строительство. Данный стандарт предлагает структурированный подход к учету выручки.

Международный стандарт IFRS 15 предлагает несколько главных шагов для признания выручки по определенному договору:

- 1) проверить соблюдения всех критериев признания договора;
- 2) определить обязательства по договору;
- 3) оценить выручку после заключения договора;

В отечественных стандартах в ПБУ 9/99 «Доходы организации» отражены правила формирования учета выручки на предприятии. По данному положению, доход от основного вида деятельности определяется как выручка от продажи товаров, оказания услуг и выполнения работ.

В соответствии ПБУ 9/99 выручка принимается к бухгалтерскому учёту в сумме, исчисленной в денежном выражении, которая равна величине поступлений (денежных средств или иного имущества) и (или) величине дебиторской задолженности. ПБУ 9/99 отличается от IAS 18 тем, что по ПБУ 9/99 в состав выручки не включаются поступления в виде процентных доходов, роялти и дивидендов.

Дебет	Кредит
50 «Касса»	90, субсчет «Выручка»
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	и 90, субсчет «Выручка»
50, 51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями заказчиками»
52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями заказчиками»

Рисунок 1 – Счета, используемые при отражении выручки в бухгалтерском учете

Проводка на выручку от продажи всегда делается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка». На рисунке 1 обозначены счета, используемые при отражении выручки в бухгалтерском учете.

1.3 Особенности учёта выручки по МСФО

Увеличение экономических выгод за счет увеличения активов или уменьшения обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличное от

вклада собственников является доходом, как по российским стандартам, так и по международным.

Основные критерии признания и оценки элементов финансовой отчетности по МСФО:

- 1) приток (отток) экономических выгод;
- 2) возможность оценки.

При невозможности достоверно оценить доход, выручка не может быть признана. Аналогично и по РСБУ.

IAS 18 дает понятие выручки, как доход от основной деятельности предприятия (продажи товаров, оказания услуг либо активов предприятия с целью получения процентов, лицензионных платежей, дивидендов).

В соответствии с международным стандартом IAS 18, сумма выручки оценивается по справедливой стоимости. В российском учете понятие справедливой стоимости не используется, а выручка оценивается по «рыночной стоимости». В соответствии со стандартом IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» определяется справедливая стоимость, и данный стандарт в международной практике является основным методом оценки. В основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности предприятия, которое не собирается ликвидироваться либо значительно сокращать масштабы своей деятельности и, как следствие осуществлять операции на невыгодных условиях вынужденной продажи.

Понятия справедливой стоимости и рыночной стоимости не совсем идентичны. Чаще всего рыночная стоимость выступает одним из способов определения справедливой стоимости. Различия между ними наиболее выражены при отсутствии активного рынка. В случае продажи товара, услуг справедливая стоимость сделки может не соответствовать ее рыночной оценке. Согласно российскому стандарту ПБУ 9/99 величина выручки определяется по цене, установленной сторонами в договоре или пользователем активов организации. При отсутствии цены в договоре используется обычная цена в отношении

аналогичной продукции (товаров, работ, услуг). Очевидно, что договорная цена может быть занижена или завышена сторонами по отношению к справедливым условиям совершения сделки. В российском бухгалтерском учете это обычно не вызывает корректировки до рыночной цены. В ряде случаев корректировки цены выполняются, но происходит это только в налоговом учете.

Для целей соответствия МСФО по указанным сделкам может потребоваться корректировка признанной выручки до справедливой стоимости в бухгалтерском учете.

В соответствии с IAS 18 выручка при отсрочке платежа более чем на год должна быть дисконтирована. Российские же требования к отражению выручки не предусматривают дисконтирования той части доходов, отложенных во времени к оплате. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Соответственно выручка по неоплаченным счетам признается в учете единовременно и в полном объеме в периоде совершения отгрузки, передачи работ, оказания услуг и оформления соответствующего первичного документа. По правилам МСФО в условиях отсрочки платежа сумма выручки должна быть признана в размере оплаченной суммы плюс неоплаченная часть, дисконтированная на период предоставленной отсрочки. Расходы, которые связаны с раскручиванием ставки дисконта и приводящие к увеличению обязательства по оплате, будут признаваться в будущих периодах в качестве финансовых расходов.

МСФО (IAS) 18 определяет следующие критерии признания выручки при продаже товаров:

- 1) переход рисков и преимуществ владения товаром;
- 2) потеря управления, контроля;
- 3) вероятность получения компанией будущих выгод;
- 4) сумма выручки может быть надежно оценена;

5) затраты могут быть надежно оценены.

При невыполнении хотя бы одного из критериев, предприятие не признает выручку от продаж. Если сравнить описанные выше критерии с тем условием, что выручка признается по ПБУ 9/99, то видно, что вместо первых двух критериев в ПБУ 9/99 существует критерий перехода права собственности (владения, пользования, распоряжения) на товар (продукцию) от продавца к покупателю. Основным отличием в признании выручки по международным стандартам финансовой отчетности от российских стандартов является переход активов, результатов работы, услуг на основании передачи контроля, рисков и преимуществ владения. Несмотря на то, что в большинстве сделок потеря контроля и переход рисков сопровождаются переходом и права собственности, достаточно вероятно расхождение во времени указанных событий. Кроме того, согласно законодательству переход права собственности на некоторые активы часто сопровождается необходимостью государственной регистрации сделки. Подписание акта сдачи-приемки работ государственным заказчиком может затягиваться ввиду длительной процедуры согласований и приемки, несмотря на фактическую передачу результатов работ заказчику. В каждом из этих случаев возможна ситуация более ранней передачи контроля, рисков и преимуществ владения объектом сделки и, следовательно, необходимость выполнения корректирующих записей для целей соответствия операции правилам МСФО.

Согласно МСФО (IAS) 18 выручка от оказания услуг должна признаваться в зависимости от стадии завершенности сделки на отчетную дату, при условии, что конечный результат может быть оценен надежно.

Надёжная оценка результата предполагает, в свою очередь:

- 1) надёжную оценку выручки;
- 2) надёжную оценку затрат по сделке и затрат, необходимых для ее завершения;
- 3) надёжное определение стадии завершенности сделки на отчетную дату;
- 4) наличие вероятности поступления экономических выгод от сделки.

Финансовый результат от оказания услуг в соответствии с указанным подходом должен признаваться постепенно, при этом учитываются понесенные затраты на отчетную дату. Стадия завершенности по оказанным услугам может определяться на основании затрат, понесенных на дату составления отчета (как их отношение к оценочной величине общих затрат), либо исходя из принятых услуг в общем объеме услуг, а также на основании отчетов о выполнении работ, уже предполагающих определение стадии завершенности. Могут иметь место ситуации, когда на начальных стадиях договора трудно надежно оценить результат от оказания услуг. Для таких случаев МСФО (IAS) 18 предписывает, что выручка по договору должна признаваться только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат. Если позднее неопределенность, затруднявшая надежную оценку, исчезает, выручка признается в обычном порядке.

Фактически к учету выручки от оказания услуг в МСФО применяется подход, аналогичный используемому для договоров строительного подряда (согласно МСФО (IAS) 11; в РСБУ этот подход реализован в ПБУ 2/2008). Поскольку порядок учета выручки от выполнения работ, оказания услуг, исходя из стадии завершенности, описан в МСФО (IAS) 18, отдельный стандарт по учету договоров строительного подряда можно обосновать только спецификой строительной деятельности. Для российского учета подход на основе стадии завершенности является новым. Действительно, это означает признание выручки (а также соответствующих расходов) не на основании привычного акта сдачи-приемки работ, а на основании некоего расчета (бухгалтерской справки), который и будет являться первичным оправдательным документом для хозяйственной операции. Фактически согласно требованиям ПБУ 9/99 в российской отчетности выручка от оказания услуг отражается на основании полученных актов сдачи-приемки: нет документа, нет выручки.

Рассмотренные различия в подходах к учёту оказанных услуг является существенными для предприятий, работающих в этой сфере и актуальны в части

долгосрочных договоров. Корректировки выручки для отчетности по МСФО, исходя из стадии завершенности, могут привести к полному пересмотру финансового результата деятельности таких организаций.

Приказом Минфина Российской Федерации от 27 июня 2016 года введен в действие международный стандарт финансовой отчетности IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». Данный стандарт обязателен к применению с 1 января 2018 года. Стандарт IFRS 15 заменит международные стандарты финансовой отчетности IAS 11 «Договоры на строительство» и IAS 18 «Выручка».

Целями создания нового стандарта о выручке было:

- 1) устранить недостатки и несоответствия в существующих требованиях к учету;
- 2) создать требования, которые могли бы использовать компании разных стран и отраслей деятельности;
- 3) сделать информацию, раскрываемую в отчетности, более полной, понятной и полезной для пользователей.

Новый стандарт имеет более структурированный подход к учету выручки, подробно освещая стадии взаимоотношений на основании договора выручки. МСФО (IFRS) 15 предусматривает такие ситуации, как объединение договоров и модификацию договора, излагая требования и правила признания выручки в таких случаях. Также, новый стандарт предлагает новые требования к объему информации, обязательной для раскрытия; указывает критерии для различных контрактов, делая требования более ясными и точными, избегая обобщенных положений. Стандарт предлагает единую модель учета для всех договоров с покупателями. Он также раскрывает особенности признания выручки для сделок, обязательства для которых исполняются в определенный момент времени или в течение периода времени.

Помимо этого, стандарт содержит предписания по учету и отражению стоимости исполнения и получения договора, а также капитализации таких расходов.

Модель учета, предложенная МСФО (IFRS) 15, включает в себя следующие шаги:

1) Идентификация договора. Стороны должны утвердить договор, в котором четко прописаны права каждой стороны, а также условия оплаты. Договор также должен подразумевать передачу риска при его исполнении и вероятность получения продавцом вознаграждения. На данном этапе отличий от старых стандартов МСФО нет, но организация должна более внимательно выбирать и анализировать потенциальных покупателей, выбирая тех, которые с большей вероятностью принесут ей выгоду;

2) Идентификация обязанностей к исполнению. На данном этапе определяется, что же именно станет предметом договора: это должна быть отличимый товар или услуга. Продажа такого товара и будет единицей учета выручки. Под отличимым товаром понимается товар, от которого можно получить выгоду по отдельности, и его можно отдельно идентифицировать. На данном этапе особых отличий также не возникнет. Однако, в случае продажи комбинированных продуктов будут возникать существенные различия;

3) Определение цены сделки. Организация анализирует условия договора и свою обычную деловую практику с целью установления цены. При этом установленная цена должна учитывать следующее:

- а) Переменное возмещение;
- б) Наличие значительного компонента финансирования;
- с) Неденежное возмещение.

Переменное возмещение: согласно МСФО (IAS) 18 продавец должен был оценить вероятность поступления выгод от сделки в будущем и того, будут ли переданы все риски при совершении сделки. При несоответствии сделки хотя бы одному из этих условий выручка не могла признаваться.

Прим этом, МСФО (IFRS) 15 говорит о передаче контроля и подробно указывает критерии оценки вероятности наступления событий, которые позволят признать выручку. То есть, организация одним из двух методов (ожидаемой стоимости или наиболее вероятной величины) оценивает ожидаемое возмещение, после чего оно может признавать выручку. Благодаря новому стандарту, организация может на более раннем этапе признать выручку.

Значительный компонент финансирования: согласно МСФО (IAS) 18 выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного возмещения, то есть стандарт не рассматривал ситуацию, когда покупатель финансирует продавца.

Согласно же МСФО (IFRS) 15 сумма выручки отражает ту цену, которую покупатель заплатил бы денежными средствами в момент перехода к нему обещанных товаров или услуг.

4) Распределение скидки на единицу учета выручки. В МСФО (IAS) 18 не упоминалось распределение стоимости скидки на выручку, но говорилось о том, что выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного возмещения. То есть, при каждом случае использования скидки необходимо анализировать операцию и вносить изменения в учетную политику, отражая ее подробности.

В МСФО (IFRS) 15 это является одним из этапов модели. В стандарте указывается способ распределения суммы скидки по товарам и услугам, указанным в договоре.

5) Определение момента признания выручки. Компания должна определить, будет ли выручка признаваться в какой-то момент времени или в течение какого-то определенного периода.

По МСФО (IAS) 18 выручка признается в момент перехода рисков и вознаграждения, связанного с правом собственности на товар. В некоторых случаях выручка признается в течение какого-то времени, путем оценки степени

завершенности процесса оказания услуг, либо линейным методом, либо в зависимости от ключевого момента оказания услуг.

МСФО (IFRS) 15 дает более точные рекомендации к определению момента признания выручки в зависимости от ситуации.

Вывод по разделу один

Текущее развитие глобализации требует общих стандартов, оценивающих показатели экономики различных стран. Одним из таких показателей является отчетность, составленная в соответствии с МСФО. Отчетность, составленная в соответствии с международными стандартами, используется как инструмент для оценки экономических показателей во всем мире. Такой инструмент необходим для осуществления эффективной федеральной политики и повышения эффективности государственных инвестиций в экономику.

В настоящее время бухгалтерский учет в России находится на стадии реформирования, т.е. перехода на международные стандарты.

Выручка – это доход от основного вида деятельности предприятия в денежном эквиваленте. Формирование собственных ресурсов предприятия в основном происходит за счет поступления выручки, её можно охарактеризовать по нескольким направлениям: выручка от основной деятельности; выручка от реализации продукции; выручка от инвестиций, выраженная в виде прибыли (убытка) от продажи внеоборотных активов и в реализации ценных бумаг; выручка от финансовой деятельности.

Учет выручки по МСФО и РСБУ значительно отличается, и проводимые корректировки выручки для отчетности по МСФО могут привести к полному пересмотру финансового результата деятельности организаций.

2 ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРЕДПРИЯТИЯ ООО «ФАКТОР»

2.1 Характеристика предприятия ООО «Фактор»

Объектом данной работы является финансово-хозяйственная деятельность предприятия Няганского филиала ООО «Фактор» магазин одежды «Zolla». Организационно-правовая форма магазина – общество с ограниченной ответственностью. Магазин находится в городе Нягани, ул. Ленина 28, 1 этаж, в торговом центре «Oasis Plasa». Предприятие начало свою деятельность 25 мая 2012 года. Основной вид деятельности предприятия ООО «Фактор» – розничная и оптовая торговля непродовольственными товарами (одежда и аксессуары). Магазин «Zolla» располагается на арендованных площадях. Общая площадь магазина составляет 350 квадратных метров. Площадь торгового зала магазина составляет 280 квадратных метров. В торговом зале представлены мужская и женская одежда и аксессуары. Магазин располагается в центре города. В перспективе при увеличении пропускной способности торгового зала и при расширении ассортимента предполагается реконструкция. Поставки производятся из города Москвы с центрального склада сети. Численность работающих 9 человек: директор филиала, администратор, два старших продавца, два продавца-кассира, три продавца-консультанта. Сотрудники получают заработную плату вовремя. Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Учет движения имущества и обязательств ведется с применением рабочего Плана счетов, форм бухгалтерской отчетности, методов оценки имущества и обязательств, форм отчетности.

С момента запуска работы предприятия ООО «Фактор» в 2004 году открыто более 400 магазинов Zolla в России и на данный момент география бренда

покрывает более 80% территории страны. С каждым годом число открытых магазинов растет.

Каждый магазин Zolla расположен в тщательно выбранной локации для максимального удобства покупателей. При этом все магазины имеют уникальный современный архитектурный концепт, позволяющий правильно и удобно представлять коллекции и линии бренда.

Няганский филиал ООО «Фактор» был открыт 25 мая 2012 года, с тех пор магазин успешно ведет свою работу, о чем свидетельствует наличие большого количества постоянных покупателей. Удобное расположение, доступность для потребителей, широкий выбор товаров создают благоприятные условия для успешного осуществления деятельности.

Многолетний опыт работы в сфере оптовой торговли, превосходные знания конъюнктуры рынка – все это позволяет формировать ассортимент оптового каталога предприятия ООО «Фактор», только популярными товарами пользующихся спросом у покупателей.

Предприятие ООО «Фактор» самостоятельно заключает и контролирует исполнение хозяйственных и других договоров со всеми видами организаций, предприятий и учреждений, а также частными лицами.

Основными оптовыми клиентами являются: ИП Костюшкин, ИП Миронова, ИП Хужин и ИП Иванов.

Целью производственно-хозяйственной деятельности является получение прибыли для удовлетворения социальных и экономических интересов трудового коллектива, максимально полное и качественное обеспечение жителей города, завоевание на этой основе популярности, а также извлечения прибыли в интересах участников.

Исследуемое предприятие функционирует на рынке несовершенной конкуренции. На рынке присутствуют все три вида конкуренции – функциональная, так как предприятия – конкуренты продают товары, удовлетворяющие одни и те же потребности; видовая, так как на рынке

присутствует соперничество между различными товарами, удовлетворяющими одну и ту же потребность; предметная, так как предприятия – конкуренты продают идентичные товары, которые пользуются повышенным спросом.



Рисунок 2 – Факторы внешней среды, влияющие на деятельность организации

В ТРЦ «Оазис Плаза» находятся несколько магазинов, которые составляют конкуренцию магазину Zolla, такие как Спортмастер, OSTIN, Insity, ТВОЕ, Любимый и New Yorker. Основным конкурентом является магазин OSTIN и магазин New Yorker.

Из преимуществ магазина OSTIN можно выделить торговую площадь, которая почти в два раза больше чем у магазина Zolla. Это позволяет представить более широкий модельный ряд производимой продукции, сформировывать аккуратную выкладку товара. Также как и торговая марка «Zolla», «OSTIN» нацелен на покупателей среднего класса. Акции и скидки в магазине «OSTIN» проводятся

редко, это приводит к тому, что покупатели уходят к конкурентам с более низкими ценами. Так же одним из недостатков данной марки является низкое качество товара, этот показатель можно оценить, рассмотрев процентное соотношение возвращенного товара, данный показатель в полтора раза выше, чем у магазина «Zolla».

Магазин, «New Yorker» не смотря на то, что он находится на другом этаже здания, этот магазин также является конкурентом «Zolla». К преимуществам «New Yorker» можно отнести широкий ассортимент, по сравнению с магазином «Zolla». Так же из преимуществ имеются часто проводимые акции и более выгодные предложения, но ценовая политика у магазина «New Yorker» и магазина «Zolla» одинаковая. Но у магазина «New Yorker» также имеются и недостатки, к ним можно отнести, отсутствие бонусной программы и качество реализуемого товара, которое на много хуже качества товара в магазине «Zolla».

Рассмотрим еще одно предприятие, которое является конкурентом магазина «Zolla» – магазин «Спортмастер». «Спортмастер» специализируется на розничной торговле спортивной одежды, из-за разного ассортимента, конкуренция с этой компаний очень низкая. Одним из главных недостатков магазина «Спортмастер» является отсутствие фирменного обслуживания. Большая часть времени в компании «Zolla» уделена правильной выкладке товара, которая должна стимулировать человека совершить покупку. Этот недостаток конкурентов является преимуществом магазинов «Zolla», так как большое внимание уделяется визуальному мерчендайзингу, то есть планировка магазина продумана так, чтобы стимулировать покупателей обойти весь торговый зал, чтобы они покупали больше товаров, чем предварительно запланировали.

Из потребителей магазина «Zolla», находящегося по адресу г. Нягань, ул. Ленина, д.28, процент женского населения, составляет 62%, оставшаяся доля это мужчины 38%. Социальный статус, средний класс, поэтому на предприятии применяется доступная ценовая политика.

Предприятие ООО «Фактор» производит одежду, которая пользуется спросом, так как товары, представленные в магазинах бренда «Zolla» предназначены для повседневного использования. Оформление торговых залов и выкладка товара, показывает товар с выгодной стороны, так же наполняемость торгового зала ежедневно контролируется. Ценовая политика торговой марки «Zolla» находится в среднем ценовом сегменте, что является одним из главных достоинств. Так же из достоинств магазина «Zolla» можно отметить наличие собственного сайта и рекламные ролики, а к недостаткам можно отнести отсутствие компетенции у персонала используемой на предприятии системы показателей KPI.

Проведем анализ финансового состояния предприятия Няганского филиала ООО «Фактор» при помощи вертикального и горизонтального анализа баланса и отчета о финансовых результатах (таблица 2, таблица 3, таблица 4 и таблица 5).

Таблица 2 – Вертикальный анализ отчета о финансовых результатах

Наименования показателя	Значение показателя, руб.		Удельный вес, %	
	2016	2017	2016	2017
Выручка	13 755 465	15 743 203	100	100
Себестоимость	(6 414 907)	(7 331 773)	46,6	46,6
Валовая прибыль (убыток)	7 340 558	8 411 430	53,4	53,4
Коммерческие расходы	(5 447 304)	(7 075 844)	39,6	44,9
Прибыль (убыток) от продаж	1 893 254	1 335 586	13,8	8,5
Процент к уплате	(7 981)	(163 295)	0,06	1,04
Прочие доходы	1 622 022	494 880	11,8	3,1
Прочие расходы	(1 115 656)	(550 342)	8,1	3,5
Прибыль (убыток) до налогообложения	2 391 657	1 116 832	17,4	7,1
Текущий налог на прибыль	(262 219)	(223 379)	1,9	1,4
Изменение обязательных налоговых активов	(216 139)	(7)	1,6	0
Чистая прибыль (убыток)	1913514	893234	13,9	5,7

Исходя из расчетов в таблице 2, можно сделать следующие выводы:

1) абсолютное значение выручки возросло в 2017 году по сравнению с данными за 2016 год на 1 987 738 руб., доля валовой прибыли в выручке не изменилась (53,4%);

2) доля себестоимости продукции в объеме выручки не изменилась (46,6%). Подобное явление – негативное состояние, когда чистая прибыль текущего периода растет к прошлому году, но изменения состава затратных статей не произошли, а, значит, необходимо принимать меры по снижению себестоимости;

3) в итоге доля прибыли до налогообложения в 2017 году уменьшилась по сравнению с 2016 годом на 10,3% и составил 7,1%, а доля чистой прибыли уменьшилась на 8,2% и составила 8,2%.

Учитывая, сложившуюся ситуацию, можно сделать вывод о пересмотре ассортимента выпускаемой продукции и выяснить причины роста себестоимости и административных расходов.

Таблица 3 – Вертикальный анализ бухгалтерского баланса

БАЛАНС предприятия	Значение показателей		Вертикальный анализ	
	2016	2017	2016	2017
АКТИВЫ	5 220 926	5 949 429	100	100
Внеоборотные активы	100 286	279 117	2	4,7
Оборотные активы	5 120 640	5 670 312	98	95,3
Запасы	3 043 795	4 027 995	58,3	67,7
НДС по приобретенным ценностям	1 052	1 061	0	0
Дебиторская задолженность	873 265	593 690	16,7	10
ДС и денежные эквиваленты	1 194 073	1 034 335	22,8	17,4
Прочие оборотные активы	8 455	13 231	0,2	0,2
ПАССИВЫ	5 220 926	5 949 429	100	100
Капитал и резервы	1 751 103	2 589 337	33,5	43,5
Уставный капитал	365 005	365 005	7	6,1
Нераспределенная прибыль	1 386 098	2 224 332	26,5	37,4
Долгосрочные обязательства	2 838 784	2 695 711	54,4	45,3
Краткосрочные обязательства	631 039	664 381	12	11,2

После проведения анализа можно сказать, что оборотные средства на 2017 год составляют 95,3% активов компании и спад данного показателя произошел из-за уменьшения дебиторской задолженности. Также увеличивается количество основных средств. В пассиве баланса показано, что доля краткосрочной задолженности составляет 11,2% от величины баланса и за исследуемый период не происходит серьезных перемен. Долгосрочная задолженность уменьшилась на

9,1%, а доля собственного капитала находится на уровне 45,3% от всего пассива, что говорит о среднем уровне стабильности компании.

Таблица 4 – Горизонтальный анализ отчета о финансовых результатах

Наименование показателя	Значение показателя, руб.		Абсолют. измен. руб.	Относ. измен., %
	2016	2017		
Выручка	13 755 465	15 743 203	1 987 738	14,5
Себестоимость	(6 414 907)	(7 331 773)	916 866	14,3
Валовая прибыль (убыток)	7 340 558	8 411 430	1 070 872	14,6
Коммерческие расходы	(5 447 304)	(7 075 844)	1 628 540	29,9
Прибыль (убыток) от продаж	1 893 254	1 335 586	-557 668	-29,5
Процент к уплате	(7 981)	(163 295)	155 314	1946
Прочие доходы	1 622 022	494 880	-1 127 142	-69,5
Прочие расходы	(1 115 656)	(550 342)	-565 314	-50,7
Прибыль (убыток) до налогообложения	2 391 657	1 116 832	-1 274 825	-53,3
Текущий налог на прибыль	(262 219)	(223 379)	-38 840	-14,8
Изменение обязательных налоговых активов	(216 139)	(7)	-216 132	-99,9
Чистая прибыль (убыток)	1 913 514	893 234	-1 020 280	-53,3

Полученные результаты показывают, что в 2017 г. по сравнению с 2016 г. чистая прибыль компании упала на 53,3 % или 1 020 280 рублей. Произошло это за счет увеличения продаж на 14,5% или на 1 987 738 руб., при росте себестоимости продукции на 14,3 % или на 916 866 рублей. Также административные расходы увеличились на 29,9 % или на 1 628 540 рублей.

Таблица 5 – Горизонтальный анализ бухгалтерского баланса

БАЛАНС предприятия	Значение показателей		Абсолют. измен., руб	Относит. измен., %	Темп роста
	2016	2017			
АКТИВЫ	5 220 926	5 949 429	728 503	14	1,1
Внеоборотные активы	100 286	279 117	178 831	178	2,8
Оборотные активы	5 120 640	5 670 312	549 672	10,7	1,1
Запасы	3 043 795	4 027 995	984 200	32,3	1,3
НДС по приобрет. ценностям	1 052	1 061	9	0,9	1
Дебиторская задолженность	873 265	593 690	-279 575	-32	0,7
ДС и денежные эквиваленты	1 194 073	1 034 335	-159 738	-13,4	0,9
Прочие оборотные активы	8 455	13 231	4 776	56,5	1,6
ПАССИВЫ	5 220 926	5 949 429	728 503	14	1,1
Капитал и резервы	1 751 103	2 589 337	838 234	47,9	1,5

БАЛАНС предприятия	Значение показателей		Абсолют. измен., руб	Относит. измен., %	Темп роста
	2016	2017			
Уставный капитал	365 005	365 005	0	0	1
Нераспределенная прибыль	1 386 098	2 224 332	838 234	60,5	1,6
Долгосрочные обязательства	2 838 784	2 695 711	-143 073	-5	0,9
Краткосрочные обязательства	631 039	664 381	33 342	5,3	1

Полученные в итоге вычислений результаты показывают, что в целом имущество предприятия увеличилось на 728 503 руб. или 14%. Это свидетельствует о стабильности компании в условиях финансового кризиса.

В активе баланса наблюдается значительный рост внеоборотных активов на 178 831 руб. или на 178%, а так же увеличение оборотных активов на 549 672 руб. или на 10,7%.

В пассиве наиболее активно увеличился капитал на 838 234 руб. или 47,9% и нераспределенная прибыль на 838 234 руб. или на 60,5%. Долгосрочные обязательства сократились на 143 073 руб. (5%), что может говорить о своевременном погашении долгосрочного займа. Краткосрочные обязательства незначительно увеличились на 33 342 руб. (5,3%).

2.2 Анализ учета выручки на предприятии ООО «Фактор»

Розничная продажа товаров предприятием Няганского филиала ООО «Фактор» может осуществляться как за наличный расчет, так и по банковским картам. Суммой денежных средств, полученных от покупателей за проданные им товары, определяют объем реализации. При денежных расчётах с покупателями обязательно применяются контрольно-кассовые машины (ККМ) и оформляется выдача чека ККМ.

Выручка предприятия от розничных продаж формируется и рассчитывается ежедневно как разность между показаниями сумм ККМ на начало и конец дня, и ежедневно отражается в бухгалтерском учете. При этом размер выручки

уменьшается на сумму по возвращённым чекам, имеющим разрешительную подпись руководителя и заполненным заявлениям. Наличные денежные средства, полученные от реализации продавец-кассир должен сдать, эта операция оформляется приходным кассовым орденом с квитанцией, которая прикрепляется к соответствующему товарному отчету. По итогам сверки сумм выручки по кассовым и товарным отчётам определяется правильность отражения полученной выручки от реализации товаров.

Так как организация учитывает товары по продажной стоимости, то операции продажи должны быть оформлены бухгалтерскими записями, описанными на рисунке 3.

Операция	Дебет	Кредит
Признан доход от продаж	50	90, субсчет «Выручка»
Начислен НДС с проданных товаров	90, субсчет «НДС»	68
Списана себестоимость проданных товаров	90, субсчет «Себестоимость продаж»	41
СТОРНО: торговая наценка, относящаяся к проданным товарам (со знаком «минус»)	90, субсчет «себестоимость продаж»	42

Рисунок 3 – Бухгалтерские проводки для отражения реализации товаров

В учете расчеты с помощью платежных карт отражаются следующим образом, описанным в таблице 6.

Таблица 6 – Бухгалтерские проводки для отражения расчетов по платежным картам

Операция	Дебет	Кредит
Признан доход от продаж	57	90, субсчет «Выручка»
Зачисление денег на расчетный счет	51	57
Торговая уступка эквайеру за осуществление расчетов по операциям с использованием платежных карт при продаже товаров	44	57

Так как организация ведет учет товаров в продажных ценах, то использование дисконтных карт отражается в бухгалтерском учете. Скидка, предоставляемая по дисконтным картам, учитывается на счете 42 «Торговая наценка». В бухгалтерском учете оформляются следующие записи, описанные в таблице 7.

Таблица 7 – Бухгалтерские проводки для отражения использования дисконтных карт

Операция	Дебет	Кредит
Признан доход от продаж	50	90, субсчет «Выручка»
Начислен НДС с проданных товаров	90, субсчет «НДС»	68
СТОРНО: сумма скидки по дисконтной карте	41	42
Списана себестоимость проданных товаров	90, субсчет «Себестоимость продаж»	41
СТОРНО: торговая наценка, относящаяся к проданным товарам (со знаком «минус»)	90, субсчет «Себестоимость продаж»	42

Общая схема отражения в учете реализации товаров розничным торговым предприятием приведена в таблице 8.

Таблица 8 – Бухгалтерский учет в торговле (проводки)

Операция	Дебет	Кредит
Приобретены товары	41	60
Отражен НДС по приобретенным товарам	19	60
Отражены посреднические услуги по приобретению товаров, расходы по доставке, таможенные пошлины	41	60, 76
Отражена торговая наценка по принятым к учету товарам	41	42
Отражена выручка от продажи товаров в розницу	50, 57, 62	90, субсчет «Выручка»
Начислен НДС с проданных товаров	90, субсчет «НДС»	68
Списана себестоимость проданных товаров	90, субсчет «Себестоимость продаж»	41
СТОРНО: Торговая наценка, относящаяся к проданным товарам (со знаком «минус»)	90, субсчет «Себестоимость продаж»	42

Операция	Дебет	Кредит
Отражены расходы, связанные с продажей товаров	44	60, 10, 70, 69, и др.
Списаны расходы, связанные с продажей товаров	90, субсчет «Расходы на продажу»	44
Выявлена прибыль от продажи товаров по итогам месяца	90, субсчет «прибыль (убыток) от продаж»	99

Выручка является финансовым результатом работы предприятия и отображается в отчете о финансовых результатах.

Особенностью оптовой торговли предприятия ООО «Фактор» является необходимость составления основной документации: договор поставки (с указанием сроков поставки, порядка оплаты товара), закрывающие документы (ТОРГ-12 и счет-фактура, УПД).

Основные проводки в бухгалтерском учете оптовой торговли предприятия ООО «Фактор» представлены в таблице 9.

Таблица 6 – Основные проводки в бухгалтерском учете оптовой торговли ООО «Фактор»

Операция	Дебет	Кредит
Оприходование поступившей продукции на складе	41	60
Принят входной НДС от поставщика	19.03	60
Оплата поставщику за приобретенную продукцию	60	50,51
Передача продукции, списание себестоимости	91.02	41
Отражение выручки	62	91.01
Начислен НДС	90.03	68
Получение оплаты за реализованные товары	51	62
Финансовый результат	91 (прибыль) 99 (убыток)	99 (прибыль) 91 (убыток)

В учётной политике предприятия, выручка признается при существовании убедительного доказательства того, что риски и выгоды, связанные с правом собственности, переданы покупателю, получение соответствующего возмещения

вероятно, понесенные затраты и потенциальные возвраты товаров можно надежно оценить, участие в управлении проданными товарами прекращено и величину выручки можно надежно оценить.

В зависимости от определенных условий договора купли-продажи момент передачи рисков и выгод варьируется. При розничной продаже передача рисков и выгод обычно происходит в момент продажи товаров покупателям, покупатель имеет право возврата такой продукции.

В случае оптовых продаж с отсроченной поставкой, т.е. продаж, при которых доставка откладывается по просьбе покупателя, выручка признается в момент, когда покупатель получает право собственности на товар, и выполнены следующие условия: товар имеется в наличии и готов к отгрузке, вероятность поставки высокая, применяются обычные условия и сроки оплаты. Покупатель не имеет права возврата такой продукции.

В таблице 10 приводятся данные о выручке по сегментам за 2015–2017 годы.

Таблица 70 – Показатели выручки на предприятии ООО «Фактор», руб.

	2017 год	2016 год	2015 год	ИТОГО
Оптовая торговля	494 880	1 622 022	2 163 279	4 280 181
Розничная торговля	15 743 203	13 755 465	13 349 143	42 847 811
Общая выручка	16 238 083	15 377 487	15 512 422	47 127 992

Из данных приведенных в таблице 10, видно, что общая выручка предприятия в 2017 году выросла по сравнению со значениями в 2016 и в 2015 году. Доля оптовой торговли на предприятии в 2017 году составила 3%, в 2016 году – 10,5%, а в 2015 году – 14%, уменьшение доли оптовой торговли на предприятии связано с уходом клиентов к конкурентам.

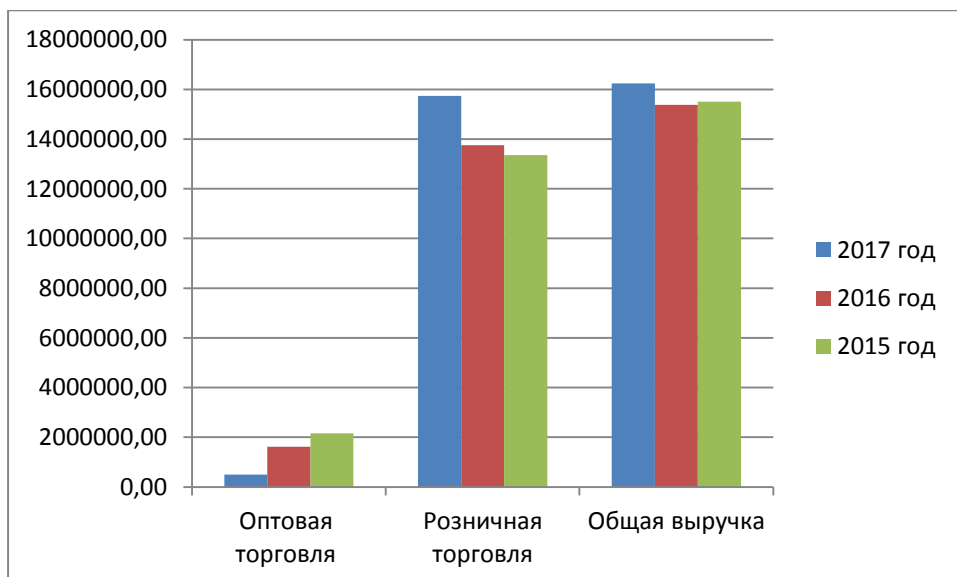


Рисунок 4 – Динамика выручки предприятия ООО «Фактор»

На рисунке 5 представлена динамика увеличения выручки на предприятии ООО «Фактор» за 2015–2017 годы в виде диаграммы.

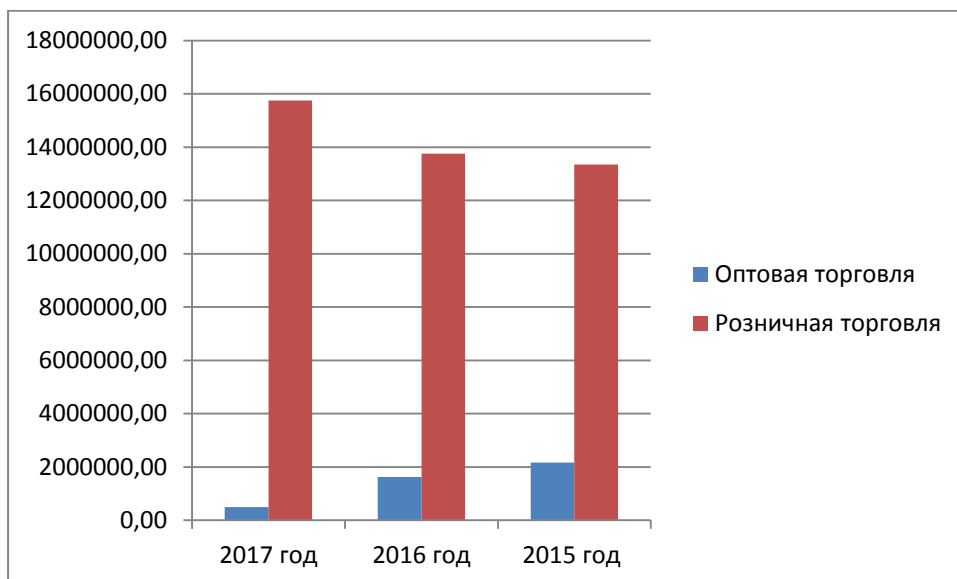


Рисунок 5 – Динамика выручки предприятия ООО «Фактор» по сегментам

Большая часть выручки была получена благодаря розничной торговле. Выручка оптового сегмента в 2017 году упала на 1 668 399 руб. по сравнению со значением в 2015 году, а розничного сегмента выросла на 2 394 060 руб.

Рассмотрим данные о выручке, полученной от основных оптовых покупателей (Таблица 11).

Таблица 81 – Покупатели оптового сегмента предприятия ООО «Фактор», руб.

Наименование	2017 год	2016 год	2015 год
ИП Костюшкин	264 158	568 236	746 780
ИП Миронова	230 722	498 100	520 120
ИП Хужин	0	555 686	565 000
ИП Иванов	0	0	331 379
ИТОГО	494 880	1 622 022	2 163 279

Исходя из данных в таблице 11, можно сделать вывод, что ключевыми клиентами оптового сегмента предприятия ООО «Фактор» являются ИП Костюшкин и ИП Миронова. Сотрудничество с данными покупателями ведется на протяжении многих лет. За 2017 год выручка, полученная от ИП Костюшкина, составила 264 158 руб., это на 304 078 руб. ниже, чем в 2016 году и на 482 622 руб. ниже, чем в 2015 году. Выручка, полученная от ИП Мироновой в 2017 году, составила 230 722 руб., это на 267 378 руб. меньше, чем в 2016 году и на 289 398 руб. меньше, чем в 2015 году.

На рисунке 6 представлена динамика выручки полученной от основных покупателей оптовой торговли предприятия ООО «Фактор».

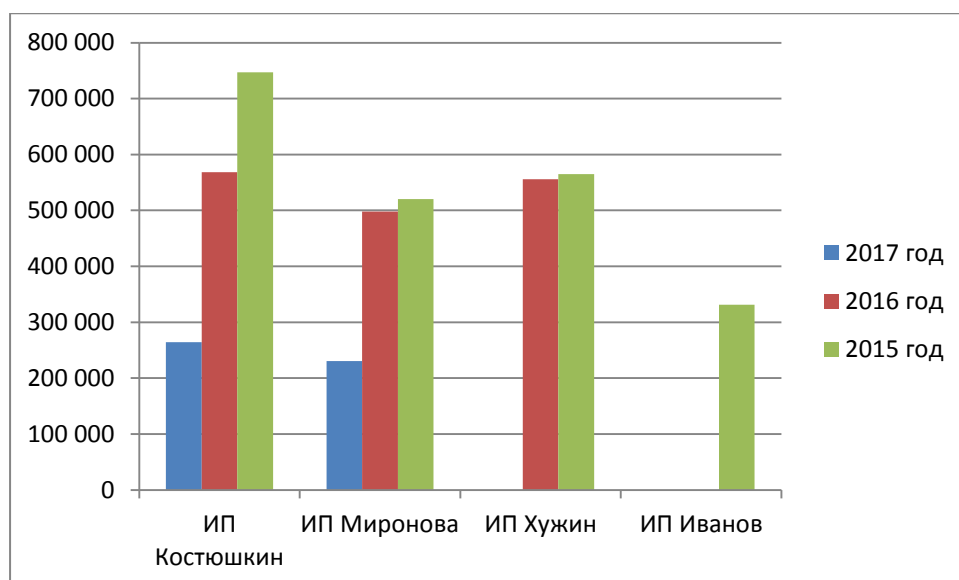


Рисунок 6 – динамика выручки полученной от основных оптовых клиентов предприятия ООО «Фактор»

Большую часть оптовой выручки приносит продажа товара ИП Костюшкину. За 2017 год доля выручки, полученной от ИП Костюшкина, в составе общей выручки по оптовому сегменту, составила 53%, в 2016 году – 35% и в 2015 году – 34%. Увеличение доли в общей выручке по оптовому сегменту связано с уходом клиентов к конкурентам.

Вывод по разделу два

Объектом данной работы является финансово-хозяйственная деятельность предприятия Няганского филиала ООО «Фактор» магазин одежды «Zolla». Организационно-правовая форма магазина – общество с ограниченной ответственностью. Няганский филиал начал свою деятельность 25 мая 2012 года. Главный вид деятельности – розничная торговля непродовольственными товарами, такими как одежда и аксессуары.

Розничная продажа товаров предприятием Няганского филиала ООО «Фактор» может осуществляться как за наличный расчет, так и по банковским

картам. Денежные расчёты с покупателями производятся с применением контрольно-кассовых машин (ККМ) и оформляется выдачей чека ККМ.

В случае оптовых продаж с отсроченной поставкой, т.е. продаж, при которых доставка откладывается по просьбе покупателя, выручка признается в момент, когда покупатель получает право собственности на товар, и выполнены следующие условия: товар имеется в наличии и готов к отгрузке, вероятность поставки высокая, применяются обычные условия и сроки оплаты. Покупатель не имеет права возврата такой продукции.

Общая выручка предприятия в 2017 году выросла по сравнению со значениями в 2016 и в 2015 году. Доля оптовой торговли на предприятии в 2017 году составила 3%, в 2016 году – 10,5%, а в 2015 году – 14%, уменьшение доли оптового сегмента на предприятии ООО «Фактор» связано с уходом покупателей к конкурентам.

Основную долю оптовой выручки приносит продажа товара ИП Костюшкину. За 2017 год доля выручки, полученной от ИП Костюшкина, в составе общей выручки по оптовому сегменту, составила 53%, в 2016 году – 35% и в 2015 году – 34%.

ООО «Фактор» не применяло требования МСФО (IFRS) 15 к сравнительному периоду, который представлен в работе. ООО «Фактор» находится в процессе оценки возможного влияния МСФО (IFRS) 15 на финансовую отчетность.

3 РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ВЫРУЧКИ НА ПРЕДПРИЯТИИ ООО «ФАКТОР» ПО МСФО

3.1 Пересчет выручки по МСФО предприятия ООО «Фактор»

В деятельности предприятия ООО «Фактор» используются рассрочка (отсрочка) платежа, в связи с этим на предприятии необходимо совершенствовать систему учета в соответствии с международными стандартами, положения по МСФО вскоре войдут в практику всех предприятий с вступлением в силу проектов ФСБУ.

Рассмотрим пример оптовой продажи товаров с отсрочкой платежа. Предприятие ООО «Фактор» 30.12.2015 г. осуществило оптовую продажу товара в рассрочку на год ИП Костюшкину на сумму 746 780 руб. (в т.ч. НДС 20%). Расчеты производились в два этапа, согласно графику платежей: первый платеж (40%) 30.06.2016г; второй (60%) – 30.12.2016г. Ставка дисконтирования составляет 25%. При наступлении очередной даты оплаты, производится пересчет справедливой стоимости выручки и дебиторской задолженности.

При выполнении первой операции от 30.12.2015 отражается цена сделки реализации продукции равная 746 780 рублей.

При выполнении второй операции от 30.12.2015 рассчитывается сумма НДС, которая включена в цену сделки:

$$\text{НДС}_{\text{вх}_{\text{НДС}}} = \text{ЦС}_{\text{с}_{\text{НДС}}} * \frac{20}{100} = 746780 * \frac{20}{100} = 149356 \text{ руб.}, \quad (1)$$

где $\text{НДС}_{\text{вх}_{\text{НДС}}}$ – НДС, входящий в цену сделки, руб.;

$\text{ЦС}_{\text{с}_{\text{НДС}}}$ – цена сделки с НДС, руб.

При выполнении третьей операции от 30.12.2015 определяется разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской

задолженности) без НДС. Данная разница является суммой резерва по сомнительным долгам.

$$P_{\text{без НДС}} = \frac{ЦС_{\text{с НДС}}}{120} * 100 - \frac{\frac{ЦС_{\text{с НДС}}}{120} * 100}{(1+i)^n} = \frac{746780}{120} * 100 - \frac{\frac{746780}{120} * 100}{(1+0,25)^1} = 124463,33 \text{ руб.}, \quad (2)$$

где $P_{\text{без НДС}}$ – резерв по сомнительным долгам, руб.;

i – ставка дисконтирования;

n – срок погашения дебиторской задолженности.

Операция 4 от 30.12.2015. В результате операции 1 балансовая и налоговая стоимость дебиторской задолженности была отражена по дебету 62 и составляла 746 780 рублей. В результате операции 3, балансовая стоимость дебиторской задолженности уменьшилась на 124 463,33 руб. в соответствии с кредитовым оборотом по счету 63 и составила 622 316,67 руб., а налоговая стоимость дебиторской задолженности не изменилась и составила 746 780 рублей. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составила 124 463,33 руб., причем она отрицательна и является вычитаемой, приводящей к образованию отложенного налогового актива, рассчитываемого балансовым подходом по формуле 3:

$$P_{\text{БП}_1} = \text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}} = 622316,67 - 746780 = (-124463,33) \text{ руб.}, \quad (3)$$

где $\text{БС}_{\text{ДЗ}}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость дебиторской задолженности, руб.;

$\text{НС}_{\text{ДЗ}}$ – налоговая стоимость (налоговая база) дебиторской задолженности, руб.;

$R_{\text{БП}_1}$ – первая разница между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

$$\begin{aligned} \text{ОНА}_{\text{Р}_{\text{БП}_1}} &= (\text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}}) * \text{СНП} = (622316,67 - 746780) * 20\% = \\ &= (-124463,33) * 20\% = (-24892,67) \text{ руб.}, \end{aligned} \quad (4)$$

где СНП – ставка налога на прибыль, %;

$\text{ОНА}_{\text{Р}_{\text{БП}_1}}$ – сумму отложенного налогового актива, исчисленного с первой разницы между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности.

Полученная сумма отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 как умноженная разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности) без НДС на ставку налога на прибыль.

$$\begin{aligned} \text{ОНА} &= \text{СНП} * \left(\frac{\text{Ц}_{\text{с НДС}}}{120} * 100 - \frac{\text{Ц}_{\text{с НДС}}}{120} * 100 - P_{\text{без НДС}} \right) = 0,2 * \left(\frac{746780}{120} * 100 - \right. \\ &\quad \left. - \frac{746780}{120} * 100 - 124463,33 \right) = 24892,67 \text{ руб.}, \end{aligned} \quad (5)$$

где ОНА – отложенный налоговый актив, руб.

При выполнении операции 5 от 30.06.2016 отражается оплата в размере 40% от цены сделки.

$$\text{ЦС}_{\text{опл}_1} = \text{ЦС}_{\text{с НДС}} * D_{\text{опл}} = 746780 * 40\% = 298712 \text{ руб.}, \quad (6)$$

где $\text{ЦС}_{\text{опл}_1}$ – оплата части долга, руб.

$D_{\text{опл}}$ – процент оплаты.

При выполнении операции 6 от 30.06.2016 отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от

покупателей (40% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС).

$$P_{\text{СД без НДС}} = P_{\text{без НДС}} * D_{\text{опл}} = 124463,33 * 40\% = 49785,33 \text{ руб.}, \quad (7)$$

Операция 7 от 30.06.2016. В результате операции 2 балансовая стоимость дебиторской задолженности составила 622 316,67 руб., а налоговая стоимость дебиторской задолженности составила 746 780 рублей. В результате операции 6 балансовая стоимость дебиторской задолженности увеличилась на 49 785,33 руб. в связи с восстановлением резерва по сомнительным долгам по дебету счета 63 и составила 672 102 руб., а ее налоговая стоимость не изменилась и составляет 746 780 рублей. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составляет 74 678 руб. До этого в операции 4 был отражен отложенный налоговый актив, следовательно, на данном этапе происходит погашение отложенного налогового актива, рассчитываемое балансовым подходом по формулам:

$$P_{\text{БП}_1} = \text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}} = 622316,67 - 746780 = (-124463,33) \text{ руб.}, \quad (8)$$

$$P_{\text{БП}_2} = \text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}} = 672102 - 746780 = (-74678) \text{ руб.}, \quad (9)$$

где $\text{БС}_{\text{ДЗ}}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость дебиторской задолженности, руб.;

$\text{НС}_{\text{ДЗ}}$ – налоговая стоимость (налоговая база) дебиторской задолженности, руб.;

$P_{\text{БП}_2}$ – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

$$\Delta_1 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_1} - P_{\text{БП}_2} = 124463,33 - 74678 = 49785,33 \text{ руб.}, \quad (10)$$

где $\Delta_1 P_{\text{БП}}$ – первое отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}} = \Delta_1 P_{\text{БП}} * \text{СНП} = 49785,33 * 20\% = 9957,1 \text{ руб.}, \quad (11)$$

где $\text{ПОНА}_{\Delta_1 P_{\text{БП}}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из первого отклонения в разнице между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО, мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 9 957,1 рублей. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии ПБУ 18/02, путем умножения ставки налога на прибыль на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от ИП Костюшкина:

$$\text{ПОНА} = \text{СНП} * P_{\text{без НДС}} = 20\% * 49785,33 = 9957,1 \text{ руб.} \quad (12)$$

При выполнении восьмой операции от 30.12.2016 отражается оплата части долга ИП Костюшкина в размере 60% от цены сделки.

$$\text{ЦС}_{\text{опл}_2} = \text{ЦС}_{\text{с НДС}} * D_{\text{опл}} = 746780 * 60\% = 448068 \text{ руб.} \quad (13)$$

При выполнении девятой операции от 30.12.2016 отражается сумма восстановленного резерва по сомнительным долгам в части, которая была получена от покупателей (60% с разницы между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки без НДС).

$$P_{\text{без НДС}} = P_{\text{без НДС}} * D_{\text{опл}} = 124463,33 * 60\% = 74678 \text{ руб.} \quad (14)$$

Операция 10 от 30.12.2016. В результате предыдущих операций балансовая стоимость дебиторской задолженности составила 672 102 руб., а ее налоговая стоимость – 746 780 рублей. В результате операции 9 балансовая стоимость дебиторской задолженности увеличилась на 74 678 руб., в связи с восстановлением резерва по сомнительным долгам по дебету счета 63, и сравнилась с ее налоговой стоимостью, составив 746 780 рублей. Разница между бухгалтерской и налоговой стоимостью дебиторской задолженности составляет 0 руб. До этого в операции 4 был отражен отложенный налоговый актив, следовательно, на данном этапе происходит погашение отложенного налогового актива, рассчитываемое балансовым подходом по формулам:

$$P_{\text{БП}_2} = \text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}} = 672102 - 746780 = (-74678) \text{ руб.}, \quad (15)$$

$$P_{\text{БП}_3} = \text{БС}_{\text{ДЗ}} - \text{НС}_{\text{ДЗ}} = 746780 - 746780 = 0 \text{ руб.}, \quad (16)$$

где $\text{БС}_{\text{ДЗ}}$ – балансовая (бухгалтерская) стоимость дебиторской задолженности, руб.;

$\text{НС}_{\text{ДЗ}}$ – налоговая стоимость (налоговая база) дебиторской задолженности, руб.;

$P_{\text{БП}_2}$ – вторая разница между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

$$\Delta_2 P_{\text{БП}} = P_{\text{БП}_2} - P_{\text{БП}_3} = (-74678) - 0 = (-74678) \text{ руб.}, \quad (17)$$

где $\Delta_2 P_{\text{БП}}$ – второе отклонение между предыдущей и новой разницей между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

$$\text{ПОНА}_{\Delta_2 P_{\text{БП}}} = \Delta_2 P_{\text{БП}} * \text{СНП} = 74678 * 20\% = 14935,6 \text{ руб.}, \quad (18)$$

где $ПОНА_{\Delta_2 P_{БП}}$ – сумма погашения отложенного налогового актива, рассчитанная, исходя из второго отклонения в разницах между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности, руб.

Таким образом, в результате проведения данной операции в учете по МСФО, мы получили погашение отложенного налогового актива в сумме 14 935,6 рублей. Полученная сумма погашения отложенного налогового актива в данном случае совпадает с величиной такого же показателя, рассчитанного в соответствии с ПБУ 18/02 умножением ставки налога на прибыль на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от ИП Костюшкина:

$$ПОНА = СНП * P_{\text{без НДС}} = 20\% * 74678 = 14935,6 \text{ руб.} \quad (19)$$

При применении оценки по справедливой стоимости в учете по МСФО предопределяется возникновение операций по ее пересчету относительно дебиторской задолженности и выручке (Д63 К90). Кроме того, наличие разницы между балансовой и налоговой стоимостью выручки и дебиторской задолженности предопределяет возникновение отложенных налогов.

Все полученные данные отобразим в таблице 12.

Таблица 92 – Хозяйственные операции по отражению оптовой выручки от ИП Костюшкина

Дата операции	Операция	Проводка		Сумма, руб.	Комментарии
		Дт	Кт		
30.12.2015	Отражена реализация продукции	62	90	746 780	Цена сделки с НДС
30.12.2015	Отражен НДС, входящий в сумму реализации продукции	90	68	149 356	НДС, входящий в цену сделки

Продолжение таблицы 12

Дата операции	Операция	Проводка		Сумма, руб.	Комментарии
		Дт	Кт		
30.12.2015	Отражена разница между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности), т. е. резерв по сомнительным долгам в размере	90	63	124 463,33	Разница между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки (дебиторской задолженности) без НДС
30.12.2015	Отражен отложенный налоговый актив	09	68	24 892,67	Ставка налога на прибыль, умноженная на разницу между балансовой и налоговой стоимостью дебиторской задолженности
30.06.2016	Получена оплата от покупателей (40% от цены сделки с НДС)	51	62	298 712	Часть оплаты (40% от цены сделки с НДС)
30.06.2016	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	49 785,33	40% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС
30.06.2016	Частично погашен отложенный налоговый актив	68	09	9 957,1	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
30.12.2016	Получена оплата от покупателей (60% от цены сделки с НДС)	51	62	448 068	Часть оплаты (60% от цены сделки с НДС)
30.12.2016	Восстановлен резерв по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей	63	90	74 678	60% с разницы между ценой сделки без НДС и справедливой стоимостью выручки без НДС

30.12.2016	Частично отложенный актив	погашен налоговый	68	09	14 935,6	Ставка налога на прибыль, умноженная на сумму восстановленного резерва по сомнительным долгам в части полученной оплаты от покупателей
------------	---------------------------------	----------------------	----	----	----------	---

Модель трансформации для операции реализации по приведенному примеру представлена в таблице 13

Таблица 103 – Трансформация учета выручки и дебиторской задолженности предприятия ООО «Фактор»

РСБУ			Трансформация			МСФО		
Бух. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	Бух. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы	Бух. проводка	Сумма, руб.	Комментарии к расчету суммы
Д62 К90	746 780	Номинальная стоимость выручки (дебиторской задолженности) с НДС	Д62 К90	746 780	Номинальная стоимость выручки (дебиторской задолженности) с НДС	Д62 К90	746 780	Номинальная стоимость выручки (дебиторской задолженности) с НДС
Д90 К68	149 356	НДС по реализованным ценностям по номинальной стоимости	Д90 К68	149 356	НДС по реализованным ценностям по номинальной стоимости	Д90 К68	149 356	НДС по реализованным ценностям по номинальной стоимости
			Д90 К63	124 463,33	Разница между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской) задолженности без НДС	Д90 К63	124 463,33	Разница между ценой сделки и справедливой стоимостью выручки (дебиторской) задолженности без НДС

МСФО выручкой называются доходы от основного вида деятельности и использования активов, приносящих проценты, дивиденды и лицензионные

платежи. В отчетности по РСБУ доходы от продажи признаются позднее, чем в отчетности по МСФО, это связано с тем, что в хозяйственной деятельности и договорной практике не всегда дата передачи рисков и выгод, связанных с продукцией (услугой), соответствует дате передачи права собственности. Может произойти так, что продукция (услуга) уже используется, но её регистрация требует определенного времени. В таком случае отчетность по МСФО предоставляет более точную информацию.

Отчёт о совокупном доходе по МСФО является более информативным, поскольку перечень статей в нем подробно расписан и видно все составляющие, из которых складываются расходы, доходы и прибыль (убыток).

Одно из основных различий в учете выручки МСФО и РСБУ – это признание расходов. Согласно требованию соответствия расходы признаются в периоде ожидаемого получения дохода. В финансовой отчетности по МСФО могут иметь место накопления (пример: когда расходы уже понесены, а соответствующие суммы еще не подлежат уплате), данные накопления формируются в связи с тем, что расходы учитываются по мере наступления сроков, а не по факту оплаты или получения денежных средств. В российском стандарте ПБУ 10/99 «Расходы организации» описано дополнительное условие учета расхода, при котором расход признается в том случае, если заключен договор. Расходы не могут учитываться только по одному профессиональному суждению бухгалтера, все расходы должны в обязательном порядке быть документально подтверждены.

Рассмотрим пример затрат на премию работникам предприятий. В российском бухгалтерском учете все затраты отражаются только после начисления премий, а именно в себестоимости следующего отчетного периода. В основном премии работникам по итогам года утверждаются в мае – июне следующего года. Следовательно, финансовая отчетность по МСФО отражает финансовые результаты реальнее, чем по РСБУ.



Рисунок 7 – Признание выручки по МСФО.

На рисунке 7 схематически показан процесс признания выручки по МСФО. Основные различия признания выручки согласно РСБУ и МСФО представлены на рисунке 8.

Сравнительный признак	РСБУ	МСФО
Признание выручки	Существует уверенность, что произойдет увеличение экономической выгоды. Сумма выручки может быть определена.	Существует вероятность получения предполагаемой экономической выгоды. Общая выручка по договору может быть надежно оценена.
Момент признания выручки	Выручка признается тогда, когда происходит переход права собственности на основании конкретного юридического подтверждения (договора или иного документа).	Выручка признается тогда, когда происходит передача значительных рисков и вознаграждений, обусловленных владением товаром.
Оценка выручки	Величина выручки определяется исходя из цены, указанной в договоре.	Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного возмещения с учетом представленных торговых скидок и уступок.
Правовое регулирование	Различные виды операций регулируются одним нормативным актом (ПБУ 9/99).	Различные виды операций регулируются на основе общих принципов.
Признание вклада акционера в качестве выручки	Вклады участников ООО, оформленные как вклады в уставный капитал или вклады в имущество, признаются доходами организации.	Вклады, полученные от действующих акционеров, не признаются ни в качестве дохода, ни в качестве выручки.

Рисунок 8 – Отличия признания учета в выручке по МСФО и РСБУ

Из проведенного анализа можно сделать вывод, что отчетность, составленная по МСФО, будет наиболее объективно и точно давать представление о результатах деятельности рассматриваемого предприятия для управляющего персонала, а также иностранных инвесторов.

Несомненно, в представленную отчетность можно внести корректировки для совершенствования эффективности отображения финансовой отчетности. Благодаря включению дополнительных статей, отчет будет более понятным, полезным и информативным пониманию пользователей.

3.2 Перспективы применения международных стандартов на предприятии ООО «Фактор»

Если говорить о влиянии МСФО на развитие предприятия можно отметить, что применение МСФО позволяет повысить качество информации для принятия управленческих решений.

Составление отчетности по МСФО – это дорогой и длительный процесс, но альтернативы ему нет. Предприятия, применяющие принципы МСФО, имеют конкурентные преимущества, так как они имеют все шансы рассчитывать на скорейшие дивиденды.

Так международные стандарты финансовой отчетности в большей степени влияют на внешнее развитие предприятия, в свою очередь управленческий учет отражает влияние на внутреннее совершенствование. МСФО и управленческий учет дают уверенность участникам бизнеса в эффективности работы предприятия. Также применение в компании МСФО облегчит восприятие информации для кредиторов, акционеров и в наименьшей степени повлияет на поставщиков предприятия.

На предприятии ООО «Фактор» необходимо применять международные стандарты при формировании финансовой отчетности для привлечения иностранных инвесторов и расширения бизнеса. Появится возможность снизить

себестоимость производимой продукции за счет открытия производства в таких странах как Узбекистан, Китай, Индия и Бангладеш, где оплата труда работникам производства, а так же стоимость материалов для производства продукции в несколько раз ниже, чем в России.

Согласно официальным данным, минимальный размер оплаты труда в России на 2020 год составляет 12130 рублей, в Узбекистане – 4154 рублей, в Китае – 10478 руб. в Индии – 3968 рублей и в Бангладеше – 1178 рублей.

В таблице 14 приведем данные о стоимости основных материалов в упомянутых выше странах для производства одежды, применяемых организацией ООО «Фактор».

Таблица 11 – Цены на ткани в странах

Название материала	Стоимость за кв. м в России, руб.	Стоимость за кв. м в Индии, руб.	Стоимость за кв. м в Бангладеше, руб.	Стоимость за кв. м в Китае, руб.	Стоимость за кв. м в Узбекистане, руб.
Хлопок	250	83	60	73	108
Вискоза	310	100	81	91	134
Полиэстер	320	105	85	94	139
Шерсть	360	120	96	106	156
DENIM	340	112	90	100	147
Лён	300	100	80	88	130

Вывод по разделу три

Совершенствование принципов учета важны как для внутреннего учета предприятия, так и для привлечения иностранных инвесторов. Рекомендация по улучшению учета финансовых результатов заключается в том, чтобы перенести наиболее значимые статьи из прочей выручки в общие доходы. Благодаря этому пользователи смогут лучше понимать показатели работы предприятия, оценивать риски и прибыли предприятия более точно и принимать обоснованные решения относительно предприятия и его отдельных подразделений.

Достаточно важным является более детальное предоставление информации иностранным инвесторам, ведь это увеличивает доверие инвестора и в результате повышение вероятности получения инвестиций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итоги можно отметить, что в процессе перехода на международные стандарты учета и ведения финансовой отчетности стоит обратить внимание на различия в признании и определении выручки в бухгалтерском учете и отчетности по российским и международным стандартам.

В международных стандартах финансовой отчетности учету доходов от обычных видов деятельности посвящен IAS 18 «Выручка» и IFRS 15 «Выручка по договорам с покупателями». В РСБУ правила формирования в бухгалтерском учете информации о выручке организации установлены в ПБУ 9/99 «Доходы организации».

IAS 18 дает понятие выручки, как доход от основной деятельности предприятия, который приводит к увеличению капитала, не связанного со взносами участников капитала.

В соответствии с международным стандартом IAS 18, сумма выручки оценивается по справедливой стоимости. В российском учете понятие справедливой стоимости не используется, а выручка оценивается по «рыночной стоимости». В соответствии со стандартом IFRS 13 «Оценка справедливой стоимости» определяется справедливая стоимость, и данный стандарт в международной практике является основным методом оценки. В основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности предприятия, которое не собирается ликвидироваться либо значительно сокращать масштабы своей деятельности и, как следствие осуществлять операции на невыгодных условиях вынужденной продажи.

В соответствии с IAS 18 выручка при отсрочке платежа более чем на год должна быть дисконтирована. Российские же требования к отражению выручки не предусматривают дисконтирования той части доходов, отложенных во времени к оплате. При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и

рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности. Соответственно выручка по неоплаченным счетам признается в учете одновременно и в полном объеме в периоде совершения отгрузки, передачи работ, оказания услуг и оформления соответствующего первичного документа. По правилам МСФО в условиях отсрочки платежа сумма выручки должна быть признана в размере оплаченной суммы плюс неоплаченная часть, дисконтированная на период предоставленной отсрочки. Расходы, которые связаны с раскручиванием ставки дисконта и приводящие к увеличению обязательства по оплате, будут признаваться в будущих периодах в качестве финансовых расходов.

ООО «Фактор» не применяло требования МСФО (IFRS) 15 к сравнительному периоду, который представлен в работе. ООО «Фактор» находится в процессе оценки возможного влияния МСФО (IFRS) 15 на финансовую отчетность.

Так как в деятельности предприятия ООО «Фактор» используется рассрочка (отсрочка) платежа, то в связи с этим на предприятии необходимо совершенствовать систему учета в соответствии с международными стандартами, положения по МСФО вскоре войдут в практику всех предприятий с вступлением в силу проектов ФСБУ. При пересчете выручки предприятия будет использоваться методика, описанная в начале третьей главы данной выпускной квалификационной работы.

Предприятие сегментирует выручку по нескольким основаниям: по розничной торговле и оптовой. Отметим, что сумма выручки за 2017 год увеличилась на 1 987 738 руб., по сравнению с 2016 годом. Основную долю выручки приносит розничный сегмент. Основные оптовые клиенты – ИП Костюшкин, ИП Миронова, а так же ИП Хужин и ИП Иванов. Существует разница между значением выручки согласно существующей системе учета и выручкой согласно МСФО. Разница по сделке с ИП Костюшкиным, составляет в 2016 году – 126 572,88. руб.

На предприятии ООО «Фактор» необходимо применять международные стандарты при формировании финансовой отчетности для привлечения иностранных инвесторов и расширения бизнеса. Появится возможность снизить себестоимость производимой продукции за счет открытия производства в таких странах как Узбекистан, Китай, Индия и Бангладеш, где оплата труда работникам производства, а так же стоимость материалов для производства продукции в несколько раз ниже, чем в России.

В данной выпускной квалификационной работе были рассмотрены теоретические аспекты составления финансовой отчетности по национальным и международным стандартам, проанализированы финансовые результаты ООО «Фактор», предложены рекомендации по совершенствованию принципов учета выручки с использованием международной отчетности.

В теоретических аспектах составления отчетности по национальным и международным стандартам были рассмотрены:

1) нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет по национальным и международным стандартам (402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете», Приказ Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», Приказ Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».);

2) принципы формирования и составления отчетности в соответствии с национальными стандартами;

3) особенности формирования и составления отчетности в соответствии с национальными стандартами (согласно взглядам разных авторов);

4) особенности финансовой отчетности по международным стандартам;

5) соответствие стандартов МСФО и ПБУ;

6) особенности финансовой отчетности по международным стандартам (согласно взглядам разных авторов);

- 7) методика трансформации отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО;
- 8) методы трансформации отчетности по РСБУ в отчетность по МСФО (согласно взглядам разных авторов).

В анализе учета выручки ООО «Фактор» были рассмотрены:

- 1) основные бухгалтерские проводки в части формирования выручки;
- 2) вертикальный и горизонтальный анализ бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах;
- 3) рассмотрена динамика выручки по сегментам.

В результате анализа было выявлено, что отражение выручки согласно МСФО дает более расширенное представление результатов деятельности предприятия для разных пользователей. Отчетность по МСФО позволяет повысить уровень качества отчетности. Для управленческого персонала отчетность по МСФО предоставляет возможность более подробного анализа деятельности предприятия для отслеживания динамики деятельности предприятия и для принятия эффективных экономических решений. Для хозяйствующего субъекта достоинством составления отчетности является выход на международный уровень и возможность участия в конкуренции за иностранные инвестиции.

В рекомендациях по учету выручки ООО «Фактор» была проведена трансформация выручки по одному из оптовых покупателей из РСБУ в МСФО, а также изложено предложение по совершенствованию принципов учета выручки с использованием международной отчетности.

Рассмотрев подробно состав статьи доходов была выявлена значительная доля прочей выручки, поэтому рекомендация заключается в том, чтобы перенести оптовую выручку из прочей выручки в общие доходы. В ходе анализа динамики исследуемого периода было выявлено, что в прочей выручке наиболее значимыми были: доходы от продажи товара ИП Костюшкину и ИП Хужину, поэтому именно эти статьи были включены в общие доходы.

В результате рекомендации пользователи смогут:

- 1) лучше понять показатели работы компании в предшествующие периоды;

- 2) проанализировать прибыль и возможные риски организации;
- 3) принимать более эффективные решения для улучшения положения организации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Федеральный закон от 27.07.2010 N 208-ФЗ (ред. от 18.07.2017) «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021 (дата обращения 16.04.2020).

2 Постановление Правительства РФ № 107 от 25.02.2011 г. «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111243 (дата обращения 17.03.2020).

3 Постановление правительства РФ от 06.03.1998 N 283 [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125 (дата обращения 06.01.2018).

4 Приказ Минфина России от 06.05.1999 №32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 №1791) [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_6208 (дата обращения 13.04.2020).

5 Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [Электронный ресурс] – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609 (дата обращения 20.03.2020).

6 Агеева, О.А. Бухгалтерский учет и анализ в 2 ч. Часть 1. Бухгалтерский учет: учебник / О.А. Агеева, Л.С. Шахматова. – Москва: Издательство Юрайт, 2018. – 82 с.

- 7 Алисенов, А.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / А.С. Алисенов. – Москва: Издательство Юрайт, 2018. – 50 с.
- 8 Андреева Ю.Л. Учет доходов в торговле / Ю.Л. Андреева // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. – 2018. – № 3.– С. 18 – 21.
- 9 Бабо, А.Г. Бухгалтерский учет: учебник / А.Г. Бабо. – М.: АО Издательская группа Прогресс, 2019.– 138 с.
- 10 Баканов М.И. Анализ хозяйственной деятельности / М.И. Баканов. – М.: Экономика, 2018. – 352 с.
- 11 Баканов, М.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле: учебное пособие / М.И Баканов. – М.: Экономика, 2019.–452с.
- 12 Басовский, Л.Е. Теория экономического анализа: учебник / Л.Е. Басовский. – М.: ИНФРА–М, 2019. – 222 с.
- 13 Безруких П.С. Учет доходов от продажи товаров / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 2018. – 320 с.
- 14 Бородин, В.А. Бухгалтерский учет: учебник / В.А. Бородин. – М.: Юнити-Дана, 2018. – 528 с.
- 15 Бугаев, Д.А. Исторические аспекты МСФО в России / Д.А. Бугаев, А.В. Рябченко // Вестн. Адыг. гос. ун-та. Сер. 5: Экономика. – 2018. –№ 2.–С. 141.
- 16 Вахрушина, М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник.– 4-е изд., перераб. и доп. / М.А. Вахрушина. – М.: Рид Групп, 2018. – 656 с.
- 17 Воронина, Л.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Л.И. Воронина. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2018. – 200 с.
- 18 Власова, В.М. Бухгалтерский учет в торговле: учебное пособие / В.М. Власова. – М.: Финансы и статистика, 2019. – 176 с.
- 19 Гаврилова, А.Н. Финансы организаций (предприятий): учебник / А.Н. Гаврилова, А.А. Попов. – М.: КНОРУС, 2019. –105 с.

20 Генералова, Н.В. Как работать с МСФО в России: учебное пособие / Н.В. Генералова. – М.: Издательство 83, 2018. – 56 с.

21 Гиляровская Л.Т. Экономический анализ: Учебник для вузов / Л.Т. Гиляровская. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019. – 615 с.

22 Дмитриева, И.М. Финансовый и управленческий учёт в условиях перехода на МСФО: учебник / И.М. Дмитриева, Г.Е. Машинистова, Ю.К. Харакоз. – М.: Юнити-Дана, 2018. – 41 с.

23 Дмитриева, И.М. Перспективы внедрения международных стандартов финансовой отчетности в национальные учетные системы / И.М. Дмитриева // Мир новой экономики. – 2017.–№2.–С. 5–12.

24 Дружиловская, Т.Ю. Концептуальные основы формирования учетной политики в системах российских и международных стандартов / Т.Ю. Дружиловская, Т.Н Коршунова // Международный бухгалтерский учет. – 2018.– № 46.–С. 16–20.

25 Дымова, И.А. Международные стандарты бухгалтерского учета: учебник / И.А. Дымова. – М.: Главбух, 2019. – 156 с.

26 Зачем нужны международные стандарты финансовой отчетности // Коммерсант. – 2018.– № 99.

27 Карагод, В.С. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / В.С. Карагод, Л.Б. Трофимова. – М.: Юрайт, 2018. – 322 с.

28 Ковалев, В.В. Финансовая отчетность, Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учебник / В.В. Ковалев. – М.: Проспект, 2019.–56с.

29 Кожарский, В.В. Бухгалтерский учет в торговле: учебник / В.В. Кожарский. – М.: Экоперспектива, 2019.–608 с.

30 Константинова, Е.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Е.П. Константинова. – М.: Дашков и К, 2017. – 288 с.

31 Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник – 2-е изд., перераб. и допол. / М.И. Кутер. – М.: Финансы и статистика. 2018. – 640 с.

32 Морозова, Т.В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Т.В. Морозова. – М.: Синергия, 2019. – 102 с.

33 Нечитайло, А.Н. Бухгалтерский финансовый учет для бакалавров: учебное пособие / А.Н. Нечитайло, Л.А Фомина. – М.: Феникс, 2019. –58 с.

34 Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / В.Ф. Палий. – М.: ИЦ РИОР, 2018. – 304 с.

35 Пласкова, Н.С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: учебное пособие / Н.С. Пласкова, М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова. – М.: Вузовский учебник, 2018. – 320 с.

36 Пожидаева, Т.А. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие / Т.А. Пожидаева. – М.: КНОРУС, 2019. – 320 с.

37 Пятов, М.Л. Доходы и расходы организации: трактовка МСФО / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова // Бух. 1С. – 2018. – № 2. – С. 41 – 45.

38 Свешникова, В.А. Особенности учета доходов и расходов по российским и международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) / В.А. Свешникова // Молодой ученый. – 2019. – № 21.2.– С. 45 – 49.

39 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие / Я.В. Соколов.– М.: Аудит, ЮНИТИ, 2019. – 95 с.

40 Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика: учебное пособие / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева. – Санкт-Петербург: Издательство «Экономика», 2017. – 100с.

41 Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие/ А.Е. Суглобов. – М.: Кнорус, 2017. – 385 с.

42 Торговое дело: экономикам организация: учебник / под общ. ред. проф. Л.А. Брагина и Т.П. Данько.–М.: ИНФРА-М, 2017.–256 с.

43 Брагина, Л.А. Технология розничной торговли: учебное пособие / Л.А. Брагина. – М.: Академия, 2019.–128 с.

44 Фурсова, М. Н Анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / М. Н Фурсова, А. А. Ильин, Л. В. Моисеева. – М: Издательство «ВГУЭС», 2019. – 18 с.

45 Чижова, Л.П. Учет доходов и расходов / Л.П. Чижова, А.В. Кеменов // Бухучет в строительных организациях. – 2017. – №2. – С. 67–69.

46 Шеремет, А.Д. Методика финансового анализа: учебное пособие / А.Д. Шеремет, Р.С. Сайфулин, Е.В. Негашев. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 208 с.

47 Шеремет, А.Д. Финансы предприятий: менеджмент и анализ: учебное пособие / А.Д. Шеремет, А.Ф. Ионова. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 54 с.

48 Бухгалтерский методологический центр. URL: <http://bmcenter.ru> (дата обращения 12.03.2020).

49 Модеров, С.В., Генералова, Н.В. МСФО в России: применение, отношение к ним со стороны Я.В. Соколова и их влияние на отечественный учет [Электронный ресурс] – URL: http://ifrs-audit.ru/?page_id=14 (дата обращения 08.04.2020).

50 Правовая система «Консультант плюс». URL: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 25.03.2020).