**Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита**

Допускается к защите:

зав. кафедрой, к.э.н., доцент

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Н.В. Гамулинская

«\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2017г.

**ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

на тему: **­** Учет экспортных операций в АО «Майсклес» Мурашинского района Кировской области

Направление подготовки38.03.01 **«**Экономика»

Направленность **«**Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Выпускник Лапина Т.Н.

Научный руководитель,

ст. преподаватель Гоголева О.Л.

Рецензент,

к.э.н, доцент Гришина Е.Н.

**Содержание**

|  |  |
| --- | --- |
| Введение | 4 |
| 1 Теоретические аспекты учета экспортных операций | 7 |
| 1.1 Нормативно-правовое регулирование учета экспортных операций | 7 |
| 1.2 Методика учета экспортных операций | 16 |
| 2 Организационно-экономическая характеристика АО «Майсклес» | 33 |
| 3 Учет экспортных операций в АО «Майсклес» | 52 |
| 3.1 Организация бухгалтерского учета в части учета экспортных операций | 52 |
| 3.2 Документальное оформление экспортных операций в АО «Майсклес» | 56 |
| 3.4 Синтетический и аналитический учет экспортных операций в АО «Майсклес» | 60 |
| 3.5 Налоговый учет экспортных операций АО «Майсклес | 65 |
| 3.6 Направления совершенствования учета экспортных операций | 69 |
| Заключение | 73 |
| Список литературы | 76 |
| Приложения | 81 |

**Введение**

Когда-то в нашей стране было всего несколько компаний-экспортеров, а сейчас экспортом не занимается разве что ленивый. Однако не все организации, особенно те, что только начинают осваивать зарубежный рынок, способны понять особенности бухгалтерских, налоговых и валютных процедур. Между тем незнание валютного законодательства может обернуться для компании огромными штрафами.

Во внешнеэкономической деятельности можно выделить несколько направлений: торговля, инвестиционная деятельность, предоставление разнообразных услуг, купля-продажа лицензий, патентов и др.

Экспорт – это вывоз товара, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, с таможенной территории Российской Федерации за границу без обязательства об обратном ввозе. Факт экспорта фиксируется в момент пересечения товаром таможенной границы Российской Федерации, предоставления услуг и прав на результат интеллектуальной деятельности.

Внешнеэкономическая деятельность это одна из основных форм экономических связей России с иностранными государствами. Либерализация внешнеторговой деятельности позволила организациям с различным статусом участвовать в международном экономическом сотрудничестве. Рост экспорта привел к подъему российской экономики. Резко увеличились доходы предприятий. Вместе с тем по-прежнему продолжается процесс утечки капитала за границу. Широкое распространение получили различные схемы ухода от уплаты налогов, псевдо экспорт, расчеты с помощью офшорных фирм и проблемных банков. Все вышеперечисленное диктует необходимость усиления государственного контроля над внешнеэкономической сферой деятельности. Валютный контроль является предметом исследования при оценке соблюдения таможенного законодательства. Государство реализует комплекс административных мер, чтобы обеспечить, насколько это возможно, полный возврат валютной выручки от экспортных поставок. С этой целью принимаются различные формы отчетности по валютному контролю. В свою очередь это привнесло некоторые особенности в организацию бухгалтерского и налогового учета экспортных операций.

Актуальность темы работы определяется важностью учета экспортных операций в системе бухгалтерского учета организации с позиции сложности ведения учета, а также контроля этих операций. Организация и порядок учета экспортных операций требует постоянного контроля со стороны бухгалтера, разбирающегося в сути всех финансовых процессов, своевременно предостерегающего руководство от разного рода экономических ошибок.

Важно не только правильно отражать факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете, но и правильно производить расчет сумм, документальное оформление операций, формирование отчетности.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование учета экспортных операций, определение основных направлений совершенствования учета.

В соответствии с целью работы были поставлены следующие задачи:

- изучить методологические материалы, нормативные документы и экономическую литературу по теме исследования;

- дать организационно – экономическую характеристику деятельности объекта исследования;

- рассмотреть документальное оформление экспортных операций;

- рассмотреть синтетический и аналитический учет экспортных операций предприятия;

- определить направления совершенствования учета экспортных операций.

В качестве объекта исследования в работе выбрано Акционерное Общество «Майсклес».

Период исследования для характеристики организации: с 2014 по 2016 гг., учета экспортных операций – январь-апрель 2017 года.

Предметом исследования является бухгалтерский учет экспортных операций.

Методической базой для написания выпускной квалификационной работы послужили законодательные акты, нормативные документы, издания в области бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, а также первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность.

В процессе изучения, обработки теоретических и практических материалов использовались следующие методы исследования: монографический, диалектический, абстрактно-логический, экономико-статистические, экономико-математический, расчетно-конструктивный и др.

**1 Теоретические аспекты учета экспортных операций**

**1.1 Нормативно-правовое регулирование учета экспортных операций**

Российские организации имеют право поставлять товары иностранным покупателям, оказывать разнообразные услуги, выполнять научные, проектные, строительные работы. Такие операции могут быть отнесены к экспортным при выполнении условии заложенных в нормативных документах. В зависимости от назначения и статуса нормативные документы, регулирующие экспортные операции, целесообразно рассматривать в определенной последовательности.

В Российской Федерации создана пятиуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

К первой группе документов относятся: Гражданский кодекс Российской Федерации является основным источником гражданского законодательства, которое регулирует отношения между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность, или с их участием. Исходя из того, что предпринимательской деятельностью является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи, товаров, выполнения работ или оказанных услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке [1].

В соответствии с пунктом 7 статьи 403 Гражданского кодекса РФ таможенная служба осуществляет валютный контроль при перемещении товаров и транспортных средств через границу.

Также, из пункта 3 статьи 162 Гражданского кодекса РФ следует, если на территории России мы можем осуществлять торговые операции без заключения договора, то для осуществления внешнеэкономической деятельности заключение контракта обязательно. В противном случае сделка будет недействительной.

Налоговый кодекс Российской Федерации регулирует властные отношения по установлению, ведению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действия (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения [2].

В соответствии со статьей 151 II части НК РФ раскрываются особенности налогообложения при вывозе товаров с территории Российской Федерации.

При вывозе товаров с территории Российской Федерации налогообложение производится в следующем порядке:

1) при вывозе товаров с территории Российской Федерации в таможенной процедуре экспорта налог на добавленную стоимость не уплачивается;

2) при вывозе товаров за пределы территории Российской Федерации в таможенной процедуре реэкспорта налог на добавленную стоимость не уплачивается. Уплаченные при ввозе на территорию Российской Федерации, суммы налога возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законом;

3) при вывозе с территории Российской Федерации припасов, а также товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры налог на добавленную стоимость не уплачивается правительством Российской Федерации о таможенном деле;

4) при вывозе товаров с территории Российской Федерации и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией, таможенными процедурами освобождение от уплаты налога и (или) возврат уплаченных сумм налога не производится, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле [2].

Таможенный кодекс Таможенного союза регулирует отношения между субъектами на границе таможенного союза. В соответствии с условиями Таможенного кодекса РФ экспорт товаров принадлежит к числу важнейших таможенных режимов и означает выпуск товаров за пределы национальной территории без их последующего ввоза.

При осуществлении экспортной операции таможенному обложению подлежат вывозимые из России товары во все без исключения государства, причем ставки экспортных пошлин едины для всех стран мира. Экспортный тариф России представляет перечень товаров с указанием ставок пошлин, а также перечень товаров, вывозимых из страны беспошлинно [3].

Федеральный закон от 06 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Целями настоящего Федерального закона являются управление единых требований к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также создание правого механизма регулирования бухгалтерского учета [4]. Также в Федеральном законе закреплены принципы правого механизма регулирования бухгалтерского. Такие как:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) установления упрощенных способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для экономических субъектов, имеющих право применять такие способы в соответствии с [законом](http://base.garant.ru/70103036/2/#block_604);

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета [4].

Федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» определяет такие понятия, как «резидент» и «нерезидент». Их необходимо знать для того, чтобы правильно строить операции по перечислению валюты, по заключению договора с иностранным партнером и по уплате налогов. Так, организации, созданные в соответствии с российским законодательством, являются резидентами. Кроме того, зарегистрированные за пределами Российской Федерации филиалы и представительства российских компаний также являются резидентами. Иностранные компании, которые осуществляют свою деятельность на территории России, создавая или не создавая представительство, являются нерезидентами. Главное, что нужно учесть, что валютные операции между резидентами на территории России запрещены[5].

Согласно Закону валютное законодательство РФ состоит из настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним федеральных законов. Органами валютного регулирования в Российской Федерации являются Банк России и Правительство Российской Федерации [5].

Вторую группу документов регулирует Министерство финансов РФ.

К нормативным документам второго уровня регулирования относятся федеральные стандарты, на основании которых разрабатываются положения, регламентирующие принципы и правила учета отдельных объектов бухгалтерского учета. Основные положения, используемые при учете экспортных операций:

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998 года №34н [6]. Положение закрепляет обязательность соблюдения всеми работниками организации требований главного бухгалтера по документальному оформлению фактов хозяйственной жизни и представлению в бухгалтерскую службу этих документов.

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (утверждено приказом Минфина России от 06.10.2008 №106н) определяет порядок формирования организациями учетной политики [7].

Учетная политика организации – это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (утверждено Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. №154н) устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях, организациями [8]. Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому Банком России.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н) устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, кроме кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений [9]. Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных, характеризующую имущественное и финансовое положение организации, результаты ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по состоянию на отчетную дату.

ПБУ 9/99 «Доходы организации» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 года №32н) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Доходы организации – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации. В Положении приведена классификация доходов организации для целей бухгалтерского учета, в соответствии с которой целесообразно организовать аналитический учет доходов. Кроме того, в Положении рассмотрен порядок признания доходов и правила раскрытия информации о доходах в бухгалтерской отчетности [10].

ПБУ 10/99 «Расходы организации» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 года №33н) устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информацию о расходах организации (кроме кредитных и страховых), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Расходы организации – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации. В Положении приведена классификация расходов организации для целей бухгалтерского учета, в соответствии с которой целесообразно организовать аналитический учет расходов. Кроме того, в Положении рассмотрен порядок признания расходов и правила раскрытия информации о расходах в бухгалтерской отчетности [11].

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 №114н); Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 года №49 [12].

Третий уровень регулирования. Отраслевые стандарты, которые устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности [4]. Принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Такие стандарты могут разрабатывать, например, саморегулирующие организации.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются субъектом самостоятельно [4].

Между документами, регулирующими бухгалтерский учет в РФ, существует тесная взаимосвязь:

1. Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Закону №402-ФЗ;
2. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам;
3. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Поскольку в настоящее время федеральные и отраслевые стандарты отсутствуют, экономические субъекты должны руководствоваться имеющимися правилами бюджетного учета и порядком составления бухгалтерской отчетности. Таким образом, экономическим субъектам необходимо разработать свои стандарты ведения бухгалтерского учета: учетную политику; стандарты учета (стандарт по учету экспортных операций, распределению финансовых результатов); инструкции и регламенты по формированию и заполнению первичных учетных документов и график документооборота; регламенты закрытия периода; положение о порядке формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности и т.д.

Четвертый уровень составляют нормативные акты Правительства Российской Федерации, иных правительственных органов, устанавливающие принципиальные нормы. К ним относятся: Приказ Минфина Российской Федерации от 31.10.2000 г. №94н «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и инструкция по его применению» является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности независимо от подчиненности, формы собственности, органи­зационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи [13]. Например, для бухгалтерского учета экспортных операции некоторые организации используют в плане счетов счет бухгалтерского учета - 45 «Товары отгруженные».

Порядок осуществления контроля за своевременностью осуществления расчетов в иностранной валюте по экспорту товаров установлено в Информационном письме Банка России от 26.03.2004 №27 «Обобщение практики применения нормативных актов Банка России по вопросам валютного регулирования и валютного контроля» [14].

Также стоить отметить, при заключении международного контракта стороны руководствуются Правилами «Инкотермс». Это международные правила толкования торговых терминов, разработанные Международной торговой палатой.

Бухгалтерский учет экспортных операций имеет свою специфику, заключающуюся в том, что необходимо вести учет экспортных операций в рублях и валюте. А также согласовывать его с особенностями экспортных операций, базисом поставки, условиями доставки товаров по экспортным контрактам согласно Инкотермс, различными формами международных расчетов по внешнеторговым контрактам с существующими основными документами по экспорту товаров, международными транспортными, товаросопроводительными документами [15].

К четвертому уровню также относят Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утверждено приказом Минфина РФ от 29 июля 1983 года №105), методические указания и рекомендации по организации и ведению бухгалтерского учета отдельных видов имущества, обязательств, других хозяйственных операций [16]. Рекомендации призваны помочь бухгалтеру организовать учетный процесс, составить для предприятия внутренние инструкции и другие локальные нормативные документы по ведению первичной документации, бухгалтерской регистрации и обобщению данных. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждено приказом Минфина РФ от 13.06.1995 №49) устанавливают порядок проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации и оформления ее результатов [17].

Нормативные документы четвертого уровня не являются обязательными для всеобщего применения. Их назначение иное – определить правила рациональной организации бухгалтерского учета с применением прогрессивных форм и способов ведения учета для выбора каждой организацией приемлемых для нее вариантов.

Пятый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета составляют внутренние документы по ведению бухгалтерского учета, разрабатываемые самой организацией.

Организационно-распорядительным документом на уровне конкретной организации является приказ руководителя «Об утверждении учетной политики организации».

При формировании учетной политики организацией утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- способы оценки активов и обязательств;

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля над хозяйственными операциями;

- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

**1.2 Методика учета экспортных операций**

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

Экспорт фиксируется таможенными органами в момент пересечения товаров таможенной границы РФ и оформляется документами в соответствии с действующим законодательством.

Внешнеэкономическая сделка оформляется контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность партнеров по сделке.

Для бухгалтера экспортный контракт не является первичным учетным документом, но на основании его принимается решение, связанное с порядком ведения бухгалтерского учета.

Исходя из этого, Н.В. Ульянова рассматривает учет приобретения и реализации экспортных товаров, который ведется на основании следующих первичных документов:

1) договор купли-продажи (поставки), оказания услуг, накладные, акты, счета-фактуры, свидетельствующие о приобретении сырья, работ, услуг для производства экспортных товаров или свидетельствующие о приобретении готовых товаров для реализации на экспорт;

2) договор купли-продажи с иностранным покупателем;

3) счет-фактура российского продавца;

4) ГТД;

5) транспортные накладные, свидетельствующие о передаче товара перевозчику (международные авиа-, авто-, железнодорожные накладные, коносамент) [37].

А вот О.В. Чугина отмечает, что для совершения экспортных операций необходимо подготовить следующий пакет документов:

1) внешнеэкономический контракт;

2) паспорт сделки;

3) справка о валютной операции (при поступлении экспортной выручки);

4) таможенная декларация [38].

По мнению В.Н. Жукова, бухгалтеру необходимо обратить особое внимание на следующие условия контракта [23]:

* полное наименование товаров, комплектность;
* страна происхождения;
* данные о количестве, весе, упаковке, другие сведение в зависимости от вида продукции;
* общая сумма контракта и цена за единицу товара;
* наименование базиса поставки в соответствии с Инкотермс с указанием редакции Инкотермс;
* наименование валюты;
* сроки оплаты, платежные реквизиты;
* обязательный перечень документов подтверждающих факт отгрузки товара, которые продавец должен передать покупателю;
* санкции за просрочку оплаты товара покупателем;
* момент перехода права собственности на товар. Дата перехода права собственности на товар определяет, когда компания должна отразить выручку в налоговом и бухгалтерском учете;
* порядок поставки товаров: сроки график отгрузки конкретных партий, порядок приемки товара по количеству и качеству;
* реквизиты сторон, подписи лиц уполномоченных заключить контракт с расшифровкой подписи и заверенные печатью.

На каждый экспортный контракт необходимо открыть в уполномоченном банке паспорт сделки.

Организация бухгалтерского учета экспортных операций в организации определяется рядом факторов: порядком перехода права собственности на товар от продавца к покупателю, формой расчетов, сложившейся практикой реализации товаров.

А.П. Бархатов бухгалтерский учет экспортных операций разделяет на 2 этапа:

1) учет движения экспортного товара от поставщика к покупателю-импотеру и связанных с этим процессом накладных расходов;

2) учет продажи и расчетов с иностранными покупателями-импортерами [19].

Первый этап бухгалтерского учета ведется, как правило, по одной и той же схеме, а второй этап учета отражается в зависимости от видов и форм расчетов с иностранными покупателями, а также от формы выходы поставщика на внешний рынок – самостоятельно или через посредника.

Производитель экспортной продукции может вести учет по фактической производственной себестоимости, по средней себестоимости, по себестоимости каждой единицы.

Фактическая себестоимость продукции и товара на счета 45 «Товары отгруженные» учитывается только в рублях и не подлежит переоценке при изменении курса рубля.

При необходимости аналитический учет можно вести по местам нахождения экспортируемого товара: товары экспортируемые, отгруженные в порту, на границе и т.д.

Рассмотрим два подхода к раскрытию субсчетов счета 45 «Товары отгруженные».

В первом подходе, А.П. Бархатов выделяет к счету 45 «Товары отгруженные» следующие субсчета:

* 45/12 - экспортные товары по прямым поставкам;
* 45/13 - экспортные товары в пути в СНГ;
* 45/14 - экспортные товары в портах и на складах СНГ;
* 45/15 - экспортные товары в пути за границу;
* 45/16 - экспортные товары в переработке и на комиссии за границей;
* 45/17 - экспортные товары, снятые с экспорта;
* 45/18 - экспортные товары отгруженные, но не отфактурованные.

Счет 45/12 применяется тогда, когда со странами-экспортерами имеются соглашения, определяющие поставку продукции в прямом грузовом международном сообщении без переоформления транспортных документов. Товар принимается на учет и сразу списывается на реализацию. В таких случаях эти операции отражаются проводками:

Дт 45/12 «Экспортные товары по прямым поставкам», Кт 43 «Готовая продукция»;

Дт 90/2 «Продажа»; Кт 45/12 «Экспортные товары по прямым поставкам».

Счет 45/13 содержит информацию об отгрузке товаров на выходные станции стран СНГ. В портах и на пограничных станциях осуществляется перегрузка товара, и в случае отсутствия международного соглашения о прямом транспортном сообщении производится переоформление документации.

Счет 45/14 учитывает наличие товаров в выходных пунктах из стран СНГ для последующей транспортировки иностранному покупателю. Принятие таких товаров для хранения в учете отражается записью:

Дт 45/14 «Экспортные товары в портах и на складах СНГ», Кт 45/13 «Экспортные товары в пути в СНГ».

Счет 45/15 содержит сведения об отгрузке товаров, проследовавших в выходные пункты стран СНГ и находящиеся в пути следования до иностранного конечного покупателя. В учете подобная информация формируется на основании записи:

Дт 45/15 «Экспортные товары в пути за границей», Кт 45/14 «Экспортные товары в портах и на складах СНГ».

Счет 45/16 обобщает сведения о товарах, поступивших в переработку и на комиссию за границей (чаще всего машин, оборудования, запасных частей в адрес посреднических или брокерских фирм, с которыми заключается контракт на их получение и реализацию). Кроме этого, на данном субсчете учитываются товары, отправленные на ярмарки, выставки, доработку с возвратом или последующей реализацией непосредственно на рынке иностранного покупателя.

Поставка товаров на экспорт на доработку с возвратом, а в ряде случаев и без возврата предусматривает проведение дополнительных затрат по дизайну, улучшению технико-экономических характеристик данных товаров, отвечающих требованиям внутреннего или внешнего рынка. Эти работы проводятся зарубежным партнером на условиях, предусмотренных двусторонним соглашением. Оприходование подобных товаров фиксируется в учете записью:

Дт 45/16 «Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей», Кт 45/15 «Экспортные товары в пути за границей».

Счет 45/17 отражает стоимость товаров по аннулированным контрактам при отказе покупателей по различным причинам и т. п.

Счет 45/18 показывает стоимость товаров, отгруженных иностранным покупателям, но не оформленных соответствующими документами.

Во втором подходе Е.В. Морозова и И.В. Лотоцкая предлагают к счету 45 «Товары отгруженные» открывать субсчета в зависимости от места нахождения товара [10]:

* 45/13 - Экспортные товары в пути в Российской Федерации;
* 45/14 - Экспортные товары в портах и на пограничных ж.д. пункта;.
* 45/15 - Экспортные товары в пути за границей;
* 45/16 - Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей.

Операцию по отгрузке товара можно представить следующим образом (таблица 1).

Таблица 1 - Операция по отгрузке экспортного товара

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п.п. | Дебет | Кредит | Основание для бухгалтерской записи |
| 1 | 45/13 | 43/1 | Накладная, выданная в пункте отправления |
| 2 | 45/14 | 45/13 | Акт сдачи приемки груза в порту или на пограничном ж.д. пункте |
| 3 | 45/15 | 45/14 | Коносамент или дубликат международной железнодорожной накладной |
| 4 | 45/16 | 45/15 | Складская расписка о приеме груза на хранение |

Е.А. Еленевская рассматривает другие субсчета. На субсчете 45/1 «Товары, отгруженные экспортные» отгруженная на экспорт продукция находится до момента реализации, после чего списывается с этого счета на себестоимость продаж [22].

За это время на пути от поставщика к покупателю экспортный товар проходит несколько этапов: следует по территории Российской Федерации, затем прибывает в порт или на пограничный железнодорожный пункт. Затем после отгрузки из порта или с пограничного железнодорожного пункта находится в пути за границей.

В зависимости от выбранных базисных условий поставки часть расходов ложится на покупателя, часть на продавца и оплачивается в составе контрактной цены товара.

В состав коммерческих расходов при экспорте товара включают следующие затраты:

* на погрузку товара и продукции на перевозочные средства внутреннего перевозчика;
* на перевозку товара к месту назначения внутри страны;
* на погрузку товара на международный транспорт;
* по перевозке международным транспортом;
* по страхованию в пути;
* по хранению товара в пути;
* по перегрузке выгрузке товара в пути;
* по перегрузке выгрузке товара в месте назначения;
* по доставке товара на склад покупателя;
* по оплате комиссионных транспортно-экспедиционным организациям;
* по оплате таможенных пошлин и сборов и др.

Учет расходов ведется на счет 44 «Коммерческие расходы» по их видам на основании первичных учетных документов.

При разграничении коммерческих обязанностей сторон ориентируются на базисные условия поставок (обмена товарами). С учетом базисных условий поставок определяются обязанности сторон – продавцов и покупателей. В частности, определяется, кто и за чей счет обеспечивает транспортировку товаров по территории стран продавца (покупателя), транзитных стран, морем и воздухом, каковы обязанности сторон по страхованию грузов, упаковке и маркировке, по оформлению коммерческой документации, место и время перехода с продавца на покупателя рисков случайного повреждения или утраты товара.

В настоящее время в мировой практике при определении условий поставки пользуются международными правилами Инкотермс, где сформированы базисные условия поставки товаров [15].

Согласно Инкотермс базисные условия поставок разбиты на 4 группы:

Е – имеет одно условие «франко – завод продавца», при котором в обязанности продавца входит лишь предоставление товара, а все расходы и риски от завода продавца (т. е. от его склада) несет покупатель;

F – содержит три условия поставок (FCA, FAS, FOB), которые требуют от продавца передать товар перевозчику в определенном месте (в стране отгрузки), указанном покупателем. Заключение договора перевозки входит в обязанности покупателя. Все расходы и риски с момента передачи товара перевозчику несет покупатель, и с этого момента переходит право собственности;

FCA – с момента передачи перевозчику в обусловленном пункте при всех видах перевозок;

FAS – до порта при морских перевозках;

FOB – с погрузкой на судно при морских перевозках;

С – включает четыре условия поставки (CFR, CIF, CPT, CIP), при которых продавец обязан заключить договор перевозки и обеспечить перевозку товаров, но не должен принимать на себя риск случайной гибели или повреждения товара, а также нести дополнительные расходы с момента отгрузки товара (в стране отгрузки). Т.е. продавец несет расходы только до пункта отгрузки, указанного в договоре, и обеспечивает отгрузку, т.е. оплачивает фрахт, а при условии CIF также осуществляет страхование грузов;

Д – включает пять условий поставок, обязывающих продавца нести все расходы, а также риски до момента доставки товара в страну назначения, т.е. до согласованного пункта или порта назначения:

- до пункта на границе;

- до порта назначения;

- до пункта в стране ввоза с оплатой или без оплаты пошлины и т.п. [38].

По окончании месяца расходы, связанные со сбытом экспортной продукции списываются на счет 90 «Продажи». При этом в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) организации может выбрать в учетной политике один из двух вариантов списания коммерческих расходов:

* ежемесячно в полном объеме списываются все коммерческие расходы;
* списываются все коммерческие расходы, кроме транспортных расходов и расходов на упаковку, которые списываются пропорционально реализованным товарам [11].

Значительный удельный вес в коммерческих расходах занимают таможенные платежи, корреспонденция счетов по учету расходов на продажу по экспортным операциям приведена в таблице 2.

Таблица 2 - Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу по экспортным операциям

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Документ |
| Начислены таможенные пошлины и сборы | 44/2 | 76/2 | Декларация на товар |
| Списаны расходы по доставке экспортируемого груза (в рублях, в иностранной валюте) | 44/2 | 60 | Отчеты экспедиторов, Международные или внутренние перевозочные документы |
| Списаны услуги по разгрузке, погрузке, перевалке (в рублях, в иностранной валюте) | 44/2 | 60 | Акты приемки работ |
| Списаны затраты по страхованию экспортных грузов | 44/2 | 76 | Страховой полис, страховой сертификат |

Отгрузив товар в адрес иностранного покупателя, экспортер собирает документы, подтверждающие отгрузку товара, для предъявления их к оплате.

Документы, необходимые для расчетов с иностранными покупателями, можно разделить на две группы: финансовые (векселя, чеки), коммерческие:

1. для продукции и товара – отгрузочные, передаточные ведомости и перевозочные документы, железнодорожные квитанции, коносаменты, международные товарно-транспортные накладные, почтовые квитанции;
2. для работ и услуг – акты о выполнении работ и услуг;
3. прочие документы – спецификации, упаковочные листы, техническая документация, различные сертификаты. Если по условиям контракта груз страхует продавец, то нужен страховой полис.

На сумму платежа выписывается счет-фактура (инвойс) в количестве экземпляров, оговоренных в контракте на оговоренном языке. К счету прикладывается комплект необходимых документов и в зависимости от формы расчетов, счет вместе с документами сдается в банк (при документарном аккредитиве и документарном инкассо) или высылается покупателю по почте (при расчете банковским переводом).

С этого момента документы считаются предъявленными к оплате.

На день перехода права собственности и выставления счета-фактуры (инвойса) иностранному покупателю возникает задолженность покупателя.

Международные стандарты расчетов требуют считать моментом реализации дату отгрузки товара, поэтому выписка счета иностранному покупателю может осуществляться одновременно с предварительной оплатой части стоимости контракта наличными средствами, представлением векселя и т.п. Задолженность покупателя по отгруженной продукции в таком случае учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Существует несколько схем проводок бухгалтерского учета экспортных операций в зависимости от вида расчета, предусмотренного контрактом (наличный расчет или в кредит) и формы платежа (аккредитив, документарное инкассо или банковский перевод):

- общая схема проводок экспортных операций;

- схема проводок учета предприятием-экспортером операций по экспорту с предоставлением коммерческого кредита;

- схема проводок учета экспортных операций посредником;

- схема проводок учета экспорта товара через посредника за наличный расчет.

Безналичные средства организации в иностранной валюте и операции с ними учитываются на счете 52 «Валютные счета», записи операций на котором ведутся в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Банка России, действующему на дату поступления (списания) средств. Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами.

По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» списываются денежные средства с валютных счетов организации.

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты следующие субсчета:

52/1 «Валютные счета внутри страны»;

52/2 «Валютные счета за рубежом» [20].

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Операция продажи излишка иностранной валюты, имеющегося на валютном счете организации, отражается следующими записями:

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 52 «Валютные счета» - списана проданная иностранная валюта;

Дт 51 «Расчетные счета» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» - оприходована рублевая выручка от продажи;

Дт 91 «Прочие доходы и расходы» Кт 99 «Прибыли и убытки» - отражена положительная курсовая разница или

Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 91 «Прочие доходы и расходы» - отражена отрицательная курсовая разница.

Для отражения информации о доходах и расходах, связанных с экспортными операциями, используется счет 90 «Продажи». Счет операционный, сопоставляющий, операционно-результативный, бессальдовый, активно-пассивный.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90/1 – «Выручка»;

90/2 – «Себестоимость продаж»;

90/3 – «Налог на добавленную стоимость»;

90/4 – «Акцизы»;

90/5 – «Экспортные пошлины»;

90/9 – «Прибыль/убыток от продаж» [35].

По окончании месяца сопоставлением кредитового оборота и дебетового оборота выводится финансовый результат (прибыль или убыток от продаж), который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом делается запись:

Дт 90/9 Кт 99 – на сумму прибыли;

Дт 99 Кт 90/9 – на сумму убытка.

Наиболее распространенной является общая схема учета экспортных операций. На экспортера, по условиям контракта, может распространяться ответственность, связанная с оплатой расходов по транспортировке, перевозке, хранению товаров на складах за пределами своей таможенной территории. Эти затраты наряду с издержками по таможенному оформлению (таможенная пошлина, брокерские услуги, другие таможенные сборы) формируют его расходы по сбыту и в конечном итоге являются частью фактической себестоимости реализованного товара. В дальнейшем указанные накладные расходы исключаются из валовой экспортной выручки (выручки-брутто). Общая схема учета экспортных операций приведена в таблице 3 [22].

Таблица 3 - Схема бухгалтерского учета экспортных операций

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дт | Кт |
| Отгружена партия товара | 45 | 43 |
| Выставлен счет иностранному покупателю на дату перехода права собственности | 62 | 90/1 |
| Списан на реализацию отгруженный товар  (готовая продукция) | 90/2 | 45 |
| Начислены таможенные платежи:  пошлина  таможенный сбор в рублях | 44  44 | 76  76 |
| Оплачены таможенные платежи  пошлина  таможенный сбор в рублях | 76  76 | 51  51 |
| Экспортная выручка поступила от покупателя на транзитный валютный счет | 52/2 | 62 |
| Отражена курсовая разница по расчетам с покупателями | 62  (91/2) | 91/1  (62) |

Часто для экспорта товаров привлекается посредник. Гражданский Кодекс РФ определяет три типа посреднических договоров: договор комиссии, договор поручения и агентский договор.

Для всех этих договоров общим является то, что посредник действует по договору за счет и в интересах заказчика. Самый распространенный из посреднических договоров – это договор комиссии [22].

По договору комиссии экспортер (комитент) поручает посреднику (комиссионеру) продать продукцию иностранному покупателю, при этом посредник действует от своего имени, но за счет экспортера.

По такому договору к комиссионеру (посреднику) не переходит право собственности на продаваемый товар.

Расчеты с покупателем может проводить как комиссионер, так и комитент исходя из условий договора. Выручка от продажи товара проходит у комиссионера как кредиторская задолженность перед собственником товара (комитентом). За оказанные услуги комиссионер получает вознаграждение, которое и является для него выручкой от продажи услуг. Все расходы по сделке, даже если они оплачены комиссионером, должны быть ему возмещены комитентом.

Экспорт по договору комиссии может происходить с завозом товара на склад комиссионера или же без него. Если договором предусмотрен завоз товара на склад комиссионера, то комиссионер принимает его на забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Также в договоре комиссии может быть предусмотрено как участие посредника в расчетах, так и неучастие.

Если посредник участвует в расчетах, то он производит следующее действие: переводит выручку на счет резидента-поставщика экспортируемой продукции за вычетом своего комиссионного вознаграждения.

Расчеты комитента с комиссионером проводятся с использованием счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», к которому открываются соответствующие субсчета.

Экспорт с участием посредника может осуществляться без завоза экспортируемого товара непосредственно на склад посредника, но с участием его в расчетах. Тогда в бухгалтерском учете у экспортера комитента операции по продаже экспортных товаров будут отражены следующим образом (Таблица 4) [22].

Таблица 4 − Бухгалтерский учет у комитента-экспортера

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| Отгружен экспортный товар в адрес иностранного покупателя | 45 | 43 |
| На дату перехода права собственности на товар к иностранному покупателю | 76 | 90/1 |
| Начислено комиссионное вознаграждение посреднику | 44 | 76 |
| Начислены расходы на продажу и таможенные сборы | 44 | 76 |
| Списаны на себестоимость продаж себестоимость экспортного товара и расходы на продажу | 90/2  90/2 | 45  44 |
| Определен финансовый результат | 90/9  (99) | 99  (90/9) |
| Поступила на транзитный счет выручка от комиссионера за минусом комиссионного вознаграждения и прочих расходов | 52/2 | 76 |
| Перечислено в счет расчетов с комиссионером | 76 | 51 |
| Отражена курсовая разница по расчетам с комиссионером | 76 (91/2) | 91/1(76) |

В свою очередь, посредник, принимающий участие в расчетах, будет отражать в своем учете операции по экспорту таким образом (Таблица 5).

Таблица 5 − Бухгалтерский учет операций по экспорту у комиссионера

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Содержание операции | Корреспонденция счетов | |
| Дебет | Кредит |
| Предъявлены покупателю документы к оплате | 62 | 76 |
| Поступила экспортная выручка от иностранного покупателя | 52/2 | 62 |
| На расчеты с комитентом отнесена курсовая разница по расчетам с покупателями | 62  (76) | 76  (62) |
| Оплачены расходы на продажу, возмещаемые за счет комитента | 76 | 52 |
| Начислено комиссионное вознаграждение | 76 | 90/1 |
| Начислен НДС с комиссионного вознаграждения | 90/3 | 68 |
| Экспортная выручка, поступившая от покупателя, за минусом комиссионного вознаграждения и возмещаемых расходов на продажу перечисляется комитенту | 76 | 52/2 |
| Начислены не возмещаемые расходы | 26 | 60,70,71,69 |
| Не возмещаемые расходы списаны на себестоимость продаж | 90/2 | 26 |
| Определен финансовый результат | 90/9  (99) | 99  (90/9) |

Во внешней торговле широкое распространение получили консигнационные сделки. В отличие от обычного договора комиссии товары от экспортера (консигнанта) продаются иностранному покупателю через склад посредника (консигнатора) [33].

Учет экспортируемого товара у консигнатора ведется так же, как и у посредника, с использованием счета 004 "Товары, принятые на комиссию".

Все российские экспортеры с третьего квартала 2001 г. исчисляют НДС по налоговой ставке 0%. Исключение составляют экспортеры нефти, природного газа, стабильного газового конденсата в страны СНГ, которые облагаются по общеустановленной ставке [24].

Установленная ставка НДС 0% предусматривает, что все суммы НДС, уплаченные экспортером своим поставщикам и непосредственно относящиеся к затратам на производство и реализацию экспортером продукции (работ, услуг), должны быть представлены к возмещению из бюджета.

В современных условиях для расчета НДС по ставке 0% составляется отдельная декларация, которая ежеквартально до 20 числа сдается в налоговый орган вместе с основной декларацией по расчету НДС.

В целях возмещения НДС по затратам, приходящимся на экспортируемую продукцию, налоговому инспектору предоставляются для подтверждения обоснованности применения ставки 0% (согласно ст. 165 НК РФ) [2] следующие документы:

1) контракт (копии контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределами таможенной территории РФ;

2) выписка банка, подтверждающая фактическое поступление на счет налогоплательщика выручки от иностранного покупателя;

3) грузовая таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществляющего выпуск товаров в режиме экспорта;

4) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Кроме того, налоговые органы требуют комплект документов, подтверждающих фактические затраты, относимые на себестоимость экспортируемой продукции, НДС по которым организация предъявляет к возмещению из бюджета.

Для возмещения НДС из бюджета при экспортных операциях указанные выше документы представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% при реализации товаров в срок не позднее 180 дней с даты оформления грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта.

Как правило, возмещение НДС из бюджета по экспортным операциям производится не позднее чем через 3 месяца, считая со дня представления декларации по налоговой ставке 0% и требуемых документов.

Мотивированное заключение об отказе в возмещении представляется налогоплательщику в течение 10 дней с момента вынесения такого решения. Если заключение не представлено в указанный срок или решение не вынесено в течение 3 месяцев, то налоговый орган обязан принять решение о возмещении НДС [24].

В случаях, если в указанные сроки налогоплательщик не представил документы, подтверждающие фактический экспорт товаров, выполненные работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией товаров, то эти операции по поставке товаров подлежат налогообложению по установленным ставкам.

Если впоследствии налогоплательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие применение налоговой ставки 0%, то уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

Таким образом, учет экспортных операций соответствует нормам действующего законодательства. Установлены разные критерии признания реализации товаров (продукции), работ, услуг экспортом в зависимости от вида государственного регулирования. Для совершения экспортных операций необходимы следующие документы: внешнеэкономический контракт; паспорт сделки; справка о валютной операции (при поступлении экспортной выручки); таможенная декларация. Для учета экспортных операций используются разнообразные счета. Например, 45 «Товары отгруженные» - для учета товаров, предназначенных на экспорт; 52 «Валютные счета» - для отражения денежных средств в валюте; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» - для расчетов с иностранными покупателями; 90 «Продажи» - для отражения доходов и расходов от экспортных операций.

**2 Организационно – экономическая характеристика АО «Майсклес»**

Акционерное общество «Майсклес», в дальнейшем именуемое Общество, является открытым акционерным обществом и учреждено на основании Указа президента Российской Федерации № 721 от 1.07.92 г. «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерное общество» и действует в порядке и соответствии с Гражданским Кодексом и Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 01.01.1996 года.

АО «Майсклес» образовался на базе нескольких лесозаготовительных предприятий Мурашинского района: Мурашинского лесокомбината «Лесзаглеспрома», Рогозинского лесоучастка «Главсахара», Стахановского лесопункта. Стахановский лесопункт отличался от других лесопунктов своими масштабами, лесосырьевой базой, кадровым потенциалом, а также тем, что находился на значительном расстоянии от центральной базы. Поэтому можно считать логичным придание ему 18 июля 1940 года статуса самостоятельного предприятия. Именно эта дата и является фактическим рождением лесного промышленного хозяйства, которое именуется сегодня АО «Майсклес».

Юридический и почтовый адрес АО «Майсклес»:

613750 Кировская обл. Мурашинский район,

пос. Безбожник, ул. Почтовая, 23

ИНН 4318000056, КПП 431801001

Общество создано на неограниченный срок.

Общество осуществляет свою деятельность на основании Устава, утвержденного решением общего собрания открытого акционерного общества «Майсклес» 30 июня 2002 года и законодательства Российской Федерации. Общество самостоятельно ведет оперативный бухгалтерский учет, налоговый и статистический учет.

АО «Майсклес» является юридическим лицом. Имеет самостоятельный баланс, печать со своим наименованием, фирменный знак, расчетные и иные счета в рублях и иностранной валюте в учреждениях банков. Общество является правопреемником обязательств арендного предприятия «Майский леспромхоз», который является учредителем Общества.

Основной целью ОАО «Майсклес» является: осуществление производственной, торговой, коммерческой, торгово-посреднической и внешнеэкономической деятельности для получения прибыли.

Основными видами деятельности Общества являются:

- производство продукции производственно-технического назначения;

- производство товаров народного потребления;

- оказание бытовых услуг и организация общественного питания;

- коммерческая и торгово-посредническая деятельность;

- организация внешнеэкономической деятельности;

- строительство;

- лесовосстановление.

Уставный капитал АО «Майсклес» составляет 5709900 руб. Уставный капитал разделен на акции одинаковой номинальной стоимостью 100 рублей.

Привилегированные акции - 6907 шт.

Обыкновенные акции - 50192 шт.

Все акции являются бездокументарными, именными и размещены среди учредителей.

По характеру технологических процессов АО «Майсклес» является обрабатывающим, поскольку производит обработку и переработку древесины в готовую продукцию для производственного и личного потребления. При этом производство является последовательным, т.к. конечный продукт образуется путем последовательного прохождения и обработки древесины через несколько фаз: заготовка, вывозка, производство круглых лесоматериалов, производство пиломатериалов.

Ассортимент выпускаемой продукции ОАО «Майсклес» следующий:

- пиловочник хвойный, осиновый, березовый;

- фанерный кряж;

- баланс лиственный, хвойный;

- телеграфные столбы окоренные;

- пиломатериалы хвойные, осиновые;

- горбыль деловой;

- доска обшивочная;

- доска половая строганая;

- блокхаус;

- плинтус;

- наличники;

- штакетник;

- опил;

- техщепа.

Организационная структура АО «Майсклес» является линейно - функциональной и представлена в Приложении А.

Данная структура является линейно-функциональной, которая имеет свои достоинства и недостатки. Достоинства заключаются в том, что управлять такой структурой просто, так как здесь всего один канал связи; каждый руководитель несет личную ответственность за результаты деятельности своих подчиненных; решения принимаются оперативно. Недостатки заключаются в том, что отделы могут быть более заинтересованы в реализации целей и задач своих подразделений, чем общих целей всей организации, это увеличивает возможность конфликтов между функциональными областями; предоставляются высокие требования к руководителю, он должен быть всесторонне подготовлен, чтобы эффективно управлять таким крупным предприятием.

Основными звеньями структуры предприятия являются производственные цеха: лесозаготовительный участок, кобринская УЖД, автотранспортный цех, кобринский нижний склад, ремонтно-механические мастерские, которые занимаются лесозаготовкой и производством пиломатериалов.

Крупнейший цех – Нижний склад. Он насчитывает три поточные линии по переработке древесины. В производственных цехах работа ведется бригадами.

Основными отделами, которые вместе с руководителями цехов занимаются организацией производства, являются производственно-технический отдел, отдел гл. механика и гл. энергетика, отдел материально-технического снабжения.

Бухгалтерия проводит все финансовые операции организации, работает с банками, производит расчет заработной платы работников и ее выдачу, составляет годовые отчеты и баланс предприятия.

Экономический отдел занимается планированием производства, анализом экономической деятельности предприятия, разрабатывает прогрессивные формы оплаты труда, составляет статистическую отчетность.

Так же в данной организации имеется отдел кадров. Он занимается подбором персонала, осуществляет прием персонала на работу. Так же он следит за деятельностью работников и проводит оценку результатов их деятельности. Кроме того, отдел кадров занимается планированием профессионального обучения персонала, т.е. направляет работников на курсы повышения квалификации, как управленческий, так и производственный персонал. Так же отдел кадров при согласовании с директором проводит сокращение численности персонала, если это необходимо.

Отдел сбыта в соответствии со спецификой данного предприятия занимается непосредственно сбытом продукции. Он заключает договоры на поставку потребителям всех производимых видов продукции, оформляет другие документы. Так же этот отдел изучает рынок сбыта лесопродукции, ищет наиболее выгодные рынки сбыта.

Также на предприятии имеется ремонтно-строительный участок, которых занимается строительством и ремонтом производственных объектов.

«Общепит» - это сеть рабочих столовых и котлопунктов на мастерских участках в лесу, которые обеспечивают горячими обедами рабочих предприятия.

Рассмотрим структуру управления АО «Майсклес», которая представлена в Приложении Б.

АО «Майсклес» имеет трехуровневую организационную структуру управления.

Органами управления общества являются:

- общее собрание акционеров;

- совет директоров;

- единоличный исполнительный орган (генеральный директор).

Руководство текущей деятельностью общества осуществляется единоличным исполнительным органом общества - генеральным директором. Единоличный исполнительный орган подотчетен совету директоров общества и общему собранию акционеров.

Деятельность АО «Майсклес», как и любой, организации осуществляется посредством выработки и принятия управленческих решений. В обществе используются в основном групповые методы разработки и принятия решений, т.е. генеральный директор не единолично принимает решения, советуется с подчиненными. Например, если на предприятии возникает проблема, гендиректор определяет, какое структурное подразделение будет ее решать, и отдает распоряжение данному отделу или цеху. Руководитель этого структурного подразделения собирает своих заместителей и ведущих специалистов для принятия решений. Сначала анализируется сложившаяся ситуация, четко формулируется проблема, задачи и цели ее решения. Затем каждый из сотрудников предлагает свой вариант решения проблемы, все варианты анализируются, и выносится одно общее решение. Далее принятое решение согласуется с вышестоящим руководством и, если возражений нет, реализуется. Заключительный этап – это контроль и оценка реализации управленческого решения.

Если условия для принятия решения определены, то разрабатывается один основной вариант решения проблемы. В ситуации неопределенности разрабатывается несколько альтернативных вариантов решения в зависимости от того, как может дальше развиваться ситуация. В условиях риска также разрабатывается несколько альтернативных вариантов и выбирается тот, при котором степень риска самая низкая.

Таким образом, можно сказать, что процесс принятия и реализации управленческих решений в АО «Майсклес» разработан рационально, решения принимаются оперативно, что способствует эффективному функционированию всего предприятия в целом.

В условиях рыночной экономики АО «Майсклес» приобретает и реализует свою продукцию по договорам с поставщиками и покупателями. При заключении и исполнении договоров стороны руководствуются действующими законодательными актами, определяющими порядок реализации продукции и порядок заключения и выполнения договоров поставки. Контроль за соблюдением договоров осуществляют несколько управленческих служб предприятия: планово-экономический отдел, отдел сбыта, юрисконсульт, бухгалтерия.

Приобретает АО «Майсклес» необходимые материалы в пределах Кировской области, а также в близлежащих регионах: Нижегородской, Свердловской, Владимирской областях, республиках Татарстан, Чувашия.

Лесопродукция АО «Майсклес» реализуется как внутри страны, так и за рубеж. В 1993 году предприятие получило лицензию на осуществление внешнеэкономической деятельности и стало крупнейшим экспортером сначала лесопродукции, а затем и пилопродукции, прочно заняв рынок Европы и Ближнего Востока. Были установлены партнерские связи с предприятиями Турции, Литвы, Венгрии, Финляндии, Германии.

Эффективность производственной, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия выражается в финансовых результатах. Экономическую характеристику АО «Майсклес» начинаем с оценки размера деятельности предприятия. Для этого определим показатели, представленные в таблице 6. Информационной базой будут служить бухгалтерский баланс и ОФР (Приложение В).

Таблица 6 – Показатели размера АО «Майсклес», тыс.руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2014 г. |
| Выручка от продажи продукции, тыс. руб. | 287668 | 295222 | 301878 | 104,9 |
| Выручка (в сопоставимой оценке к уровню 2016 года), тыс. руб. | 322462 | 305850 | 301878 | 93,6 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 533 | 535 | 518 | 97,2 |
| Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 23243 | 17673 | 15449 | 66,5 |
| Среднегодовая стоимость оборотных средств, тыс. руб. | 62395 | 66453 | 59274 | 95,0 |

За анализируемый период выручка от продажи продукции увеличилась на 4,9%, а в сопоставимой оценке к 2015 году выручка уменьшилась на 6,4%. Среднесписочная численность работников уменьшилась на 15 человек (или на 2,8%) и в 2016 г. она составила 518 человек. Среднегодовая стоимость основных производственных фондов уменьшилась больше на 33,5% и в 2016 году она составила 15449 тыс. руб, а также уменьшилась среднегодовая стоимость оборотных средств на 5%. Показатели позволяют сделать вывод, что за период средства (как оборотные, так и основные) предприятия сократились, хотя выручка при этом увеличилась. Значительное снижение этих показателей неблагоприятно влияют на предприятие, и снижают эффективность деятельности АО «Майсклес».

Доля продукции, экспортируемой в зарубежные страны, в общем объеме реализации в 2016 году составила 45,60 %. Структура выручки в разрезе внутреннего и внешнего рынков представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Структура выручки АО «Майсклес», %

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование | Доля по выручке в общем объеме реализованной продукции, % | | | Наименование экспортируемой продукции |
| 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. |
| Внутренний рынок | 49,18 | 54,27 | 54,40 | Пиломатериалы |
| Внешний рынок, в том числе:  «Шахиногулари ЛТД ШТИ», Турция | 50,82  13,60 | 45,73  15,14 | 45,60  14,65 | Пиломатериалы, пиловоч­ник сосно­вый и осиновый |
| «Вуд Трейдинг», США | 5,98 | 1,66 | 0,08 | Пиломатериалы |
| «Варлина ЛТД», Ирландия | - | - | 5,48 | Балансы березовые, фан­кряж |
| «ПудербахХольцхандельГмбх и Ко. КГ», Германия | 0,75 | 0,50 | 0,41 | Европоддоны |
| «Вавекса», Литва | 18,44 | 13,37 | 10,24 | Пиломатериалы |
| «Трансазсервис», Азербайджан | 1,74 | 2,60 | 3,56 | Пиломатериалы |
| «Синьцзян-Лин», Китай | 5,80 | 5,18 | 6,40 | Фанкряж |
| «Пагед-склейка», Польша | - | 2,32 | 1,20 | Фанкряж |
| «СерафинКампестрини», Чехия | 4,51 | 4,96 | 3,58 | Пиломатериалы |
| Итого: | 100 | 100 | 100 |  |

Из таблицы можно сделать вывод, что основными зарубежными покупателями продукции АО «Майсклес» в 2016 году стали турецкая фирма «Шахиногулари ЛТД ШТИ», литовская – «Вавекса» и ирландская - «Варлина ЛТД». Доля выручки, полученной от реализации товаров данным фирмам, в общем объеме реализованной продукции составила 14,65 %; 10,24 % и 5,48 % соответственно.

Основные средства — это средства труда, которые участвуют в производственном процессе, сохраняя при этом свою натуральную форму. Предназначаются для нужд основной деятельности организации и должны иметь срок использования более года. В таблице 8 представлен состав и структура основных средств АО «Майсклес».

Таблица 8 – Динамика и структура основных средств АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Виды ОС | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | | Изменение  (+,-) | | 2016 г. в % к 2014 г. |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | в уд. вес, п.п. |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* | *6* | *7* | *8* | *9* | *10* |
| Здания и сооружения | 12778 | 67,0 | 10532 | 64,7 | 9219 | 63,0 | -3559 | -4,0 | 72,1 |

Продолжение таблицы 8

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* | *6* | *7* | *8* | *9* | *10* |
| Машины и оборудования | 3233 | 16,9 | 2633 | 16,2 | 2304 | 15,8 | -929 | 1,1 | 71,3 |
| Транспортные средства | 2536 | 13,3 | 2739 | 16,8 | 2901 | 19,8 | 365 | 6,5 | 114,4 |
| Производствен-ный и хозяйственный инвентарь | 512 | 2,7 | 347 | 2,2 | 186 | 1,3 | -326 | -1,4 | 36,3 |
| Земельные участки | 18 | 0,1 | 18 | 0,1 | 18 | 0,1 | 0 | 0 | 100 |
| Всего основных фондов | 19077 | 100 | 16269 | 100 | 14628 | 100 | -4449 | х | 76,7 |

Общая сумма основных фондов за рассматриваемый период уменьшилась на 4449 тыс. руб. (или на 27,9%). Это произошло только за счет уменьшения зданий и сооружений на 3559 тыс. руб. (или на 27,9%), за счет уменьшения машин и оборудования на 929 тыс.руб. ( или на 28,7%), а также за счет уменьшения производственного и хозяйственного инвентаря на 326 тыс. руб. (или на 63,7 %). В то же время увеличились транспортные средства на 365 тыс. руб. (или на 14,4%). Стоимость земельных участков не изменилась. Наибольший удельный вес в структуре основных фондов занимают здания и сооружения и в 2016 г. составили 63%, что по сравнению с 2014 г. ниже на 4 п.п. Что касается, удельного веса машин и оборудований, транспортных средств, то в 2014 г. он составил 16,9% и 13,3% соответственно, а в 2016 г. произошло увеличение их удельного веса на 1,1 п.п. и 6,5 п.п. А вот удельный вес земельных участков не изменился и в 2016г. составил 0,1%, а также произошло уменьшение удельного веса производственного и хозяйственного инвентаря с 2,7% до 1,3%.

Обеспеченность и эффективность использования основных фондов представлено показателями фондоотдачи, фондоемкости и фондовооруженности. Рассмотрим их в таблице 9.

Таблица 9 – Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств в АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Изменение  (+,-) | 2016 г.  в % к  2014 г. |
| Фондовооруженность, тыс.руб. | 43,6 | 33,0 | 29,8 | -13,8 | 68,3 |
| Фондоотдача (в сопоставимой оценке к уровню 2016 года), руб. | 13,9 | 17,3 | 19,5 | 5,6 | 140,3 |
| Фондоемкость (в сопоставимой оценке к уровню 2016 года),руб. | 0,09 | 0,06 | 0,05 | -0,04 | 55,6 |
| Рентабельность основных фондов, % | 106,0 | 38,7 | 10,6 | -95,4 | Х |

Эффективность использования основных фондов за анализируемый период значительно увеличивается. Так фондоотдача увеличилась на 5,6 руб. (или на 40,3%). Это возможно за счет эффективного использования основных производственных фондов, за счет использования нового оборудования, что приводит к наибольшему количеству выпускаемой продукции. Увеличение фондоотдачи положительно характеризует работу предприятия. Фактически, показатель фондоемкости отражает сумму, которую необходимо вложить предприятию в производственные основные фонды, для того чтобы выпустить продукцию на 1 рубль. Фондоёмкость уменьшилась на 0,04 руб. (или на 44,4%), следовательно, эффективность использования основных фондов увеличивается.

Но также за период наблюдается отрицательная динамика фондовооруженности. Фондовооруженность применяется для характеристики степени оснащенности труда работающих. На 1 среднесписочного работника основные производственные фонды уменьшились на 13,8 тыс.руб. (или на 31,7%). Это отрицательно повлияло на состояние предприятия, т.к. использование основных средств характеризуется, с одной стороны, их участием в процессе производства, степенью этого участия, а с другой – материальными результатами применения средств, выраженными в объемах выполненной работы, массе производственной продукции и др.

В целом использование основных фондов на предприятии прибыльное. Об этом свидетельствует рентабельность основных фондов, в 2016 г. она составила 10,6%. Уменьшение рентабельности можно объяснить тем, что предприятие не прикладывает должные усилия, чтобы больше зарабатывать и рационально распоряжается заработанным.

Оборотные средства — стоимостное выражение предметов труда, которые участвуют в процессе производства один раз, полностью переносят свою стоимость на себестоимость продукции, изменяют свою натурально-вещественную форму (Таблица 10).

Таблица 10 – Состав и структура оборотных средств АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование оборотных средств | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | | Изменения  (+,-) | | 2016 г. в % к 2014 г. |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | в уд. весе,  п.п. |
| Запасы | 29071 | 43,1 | 19152 | 29,2 | 24329 | 45,9 | -4742 | 2,8 | 83,7 |
| Прочие оборотные активы | 150 | 0,2 | 198 | 0,3 | 166 | 0,3 | 16 | 0,1 | 110,7 |
| Итого оборотных фондов | 29221 | 43,3 | 19350 | 29,5 | 24495 | 46,2 | -4726 | 2,9 | 83,8 |
| Дебиторская задолженность | 18787 | 27,9 | 19282 | 29,4 | 13501 | 25,4 | -5286 | -2,5 | 71,9 |
| Денежные средства | 5994 | 8,9 | 1879 | 2,9 | 516 | 1,0 | -5478 | -7,9 | 8,6 |
| Готовая продукция | 13422 | 19,9 | 24971 | 38,2 | 14554 | 27,4 | 1132 | 7,5 | 108,4 |
| Итого фондов обращения | 38203 | 56,7 | 46132 | 70,5 | 28571 | 53,8 | -9632 | -2,9 | 74,8 |
| Всего оборотных средств | 67424 | 100 | 65482 | 100 | 53066 | 100 | -44358 | х | 78,7 |

Общая сумма оборотных средств за анализируемый период уменьшилась на 44358 тыс.руб. (или на 21,3%). Это произошло за счет уменьшения величины фондов обращения на 9632 тыс.руб. (или на 25,2%), а именно за счет уменьшения дебиторской задолженности на 5286тыс.руб. (или на 28,1%) и за счет значительного уменьшения денежных средств на 5478тыс.руб. (или на 91,4%). В то же время готовая продукция увеличилась на 1132тыс.руб. (или на 8,4%). Величина оборотных фондов уменьшилась на 4726тыс.руб. (или на 16,2%), в т.ч. за счет уменьшения суммы производственных запасов на 4742 тыс. руб. (на 16,3%), в то же время прочие оборотные активы увеличились на 16 тыс. руб. (на 10,7%).

Наибольший удельный вес в структуре оборотных средств за анализируемый период занимает производственные запасы, в 2016 г. удельный вес составил 45,9%, что выше на 2,8п.п. по сравнению с 2014 г. Наименьший удельный вес в структуре составляют прочие оборотные активы (на 2016 г. – 0,3%) и за весь период в удельном весе они увеличились на 0,1 п.п. Удельный вес дебиторской задолженности, денежных средств уменьшился 2,5п.п., 7,9п.п. соответственно и в 2016 г. составил 25,4% и1,0%. Удельный вес готовой продукции увеличился на 7,5 п.п. и в 2016 г. составил 27,4.Удельный вес фондов обращения в 2016 г. составил 53,8%, соответственно удельный вес оборотных фондов составляет 46,2%.

В следующей таблице рассмотрим показатели эффективности использования оборотных средств (Таблица 11).

Таблица 11 – Эффективность использования оборотных средств АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2014 г. |
| Коэффициент оборачиваемости оборотных средств, об. | 4,61 | 4,44 | 5,09 | 110,4 |
| Продолжительность 1 оборота текущих активов, дни | 79 | 82 | 72 | 91,1 |
| Материалоотдача, руб. | 6,77 | 6,69 | 7,76 | 114,6 |
| Материалоемкость, руб. | 0,15 | 0,14 | 0,13 | 86,7 |
| Рентабельность оборотных средств, % | 39,47 | 10,28 | 2,81 | Х |

За анализируемый период наблюдается увеличение количества оборотов на 10,4%, что свидетельствует о увеличении темпов развития предприятия, о повышении финансовом состоянии. Материалоотдача за анализируемый период увеличилась на 0,99 руб. (или на 14,6%). Увеличение материалоотдачи можно объяснить уменьшением трудоемкости или энергоемкости, или увеличением нормы расходов или цены материалов. Материалоёмкость сократилась на 0,02 руб. (или на 13,3%) в 2016 г. по сравнению с 2014 г. Это возможно из-за экономичного и рационального расходования сырья, топлива, электроэнергии и других материалов, увеличения качества сырья и так далее. В целом оборотные средства на предприятии прибыльные, т.к. рентабельность оборотных средств составляет 2,81%. По сравнению с 2014 г. он снизился с 39,47% до 2,81%, что неблагоприятно сказывается на предприятии.

Рассмотрим финансовые результаты АО «Майсклес» (Таблица 12).

Таблица 12 – Финансовые результаты АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2014г. | 2015 г. | 2016 г. | 2016 г. в % к 2014 г. |
| Выручка тыс.руб. | 287668 | 295222 | 301878 | 104,9 |
| Себестоимость продаж, тыс.руб. | 222436 | 236886 | 239646 | 107,7 |
| Прибыль (убыток) от продаж, тыс.руб. | 24626 | 6834 | 1644 | 6,7 |
| Прочие доходы, тыс. руб. | 1410 | 5438 | 4825 | 320,9 |
| Прочие расходы, тыс.руб. | 8189 | 10334 | 8099 | 98,9 |
| Прибыль (убыток) до налогообложения, тыс. руб. | 16105 | 446 | -2791 | Х |
| Чистая прибыль (убыток), тыс.руб. | 11978 | -727 | -2957 | Х |
| Рентабельность продаж, % | 8,6 | 2,3 | 0,5 | Х |
| Рентабельность затрат, % | 11,1 | 2,9 | 0,7 | Х |

За анализируемый период выручка от продажи продукции увеличилась на 14210 тыс.руб. (или на 4,9%), также себестоимость проданной продукции увеличилась на 17210 тыс.руб. (или на 7,7%). От своей деятельности предприятие за рассматриваемый период получает прибыль от продаж, сумма прибыли в 2016 г. составила 1644тыс.руб. Прочие доходы увеличились в 3 раза, а прочие расходы уменьшились 1,1%. Но даже при таком увеличении прочих доходов чистая прибыль предприятия в 2015 г. и 2016 г. является отрицательной, т.е. предприятие несет чистый убыток в размере 727 тыс.руб и 2957 тыс.руб. соответственно. Рентабельность продаж в 2016 г. составила 0,5%. Это значит, что 0,5 рубля прибыли получает предприятие с каждого рубля выручки от продаж. Рентабельность затрат в 2016 году составила 0,7 %. Сравнивая 2014 г. и 2016 г. можно сделать вывод, что рентабельность уменьшается и близится к отрицательным значениям, а это значит, что предприятие работает неэффективно.

Основным источником информации для проведения анализа финансового состояния предприятия является бухгалтерский баланс. Построение аналитического баланса предусматривает выделение в нем групп, объединяющих однородные статьи: в активе – по степени ликвидности средств предприятия, в пассиве – по степени срочности погашения его обязательств. Аналитический баланс ОА «Майсклес» и динамика имущества и капитала АО «Майсклес» (Приложения Г,Д).

Общая сумма имущества за рассматриваемый период уменьшилась на 19908тыс.руб. (или на 22,4%). Это произошло за счет уменьшения оборотных активов на 14358 тыс.руб. (или на 21,3%), а именно уменьшилась величина денежных средств и краткосрочных финансовых вложений на 5478тыс.руб. (или на 91,4%), уменьшилась дебеторская задолженность и прочие оборотные активов на 5286 тыс.руб. (или на 28%), уменьшились запасы на 3594 тыс.руб. (или на 8,4%), а также за счет уменьшения внеоборотных активов на 14346 тыс.руб. (или на 43,7%).

Общая сумма капитала за рассматриваемый период уменьшилась на 19908 тыс. руб (или на 22,4%). Это произошло за счет уменьшения краткосрочного заемного капитала на 11183тыс.руб. (или на 23,3%), а именно уменьшилась кредиторская задолженность и прочие краткосрочные пассивы на 3369тыс.руб. (или на 10,4%) и краткосрочные займы и кредиты на 7814тыс.руб. (или на 50,3%), а также за счет уменьшения собственного капитала на 8965 тыс.руб. (или на 23,9%). Сумма же долгосрочного заемного увеличилась на 240тыс.руб. (или на 7,5%).

Структура имущества и капитала АО «Майсклес» представлена в Приложение Е.

Наибольший удельный вес в структуре имущества предприятия занимают оборотные активы. В конце 2014 г. их доля составляла 76%, к концу 2016 г. произошло увеличение их удельного веса на 1,2п.п и составила 77,2%. Доля внеоборотных активов предприятия уменьшилась на 1,2п.п. и к концу 2016 г. составила 22,8%. В структуре оборотных активов наибольший удельный вес занимали запасы. За анализируемый период произошло увеличение их доли на 8,7п.п. и к концу 2016 года их доля составляла 56,7%. Доля денежных средств и краткосрочных финансовых вложений уменьшилась на 5,9п.п. и в конце 2016 г. составляла 20,8%.

Наибольший удельный вес в структуре капитала занимает краткосрочный заемный капитал. В конце 2016 г. его доля составила 53,6%, к концу 2016 г. произошло снижение его удельного веса на 0,6 п.п. Уменьшилась доля собственного капитала с 42,2% до 41,4%. Краткосрочные обязательства представлены большей частью кредиторской задолженностью и прочими краткосрочными пассивами. Их удельный вес (в общей сумме капитала) увеличился на 5,7п.п. и составил 42,4%. Краткосрочные займы и кредиты уменьшились на 6,3п.п. и концу 2016 составили 11,2%. Долгосрочные займы в структуре капитала имеют незначительную долю: на конец 2016 г. – 5%.

Обеспеченность запасов источниками формирования и тип финансовой устойчивости АО «Майсклес» представлена Приложение Ж.

За анализируемый период предприятие имеет кризисное финансовое состояние, так как всех нормальных источников недостаточно для формирования запасов и для этих целей привлекают кредиторскую задолженность.

Относительными показателями финансовой устойчивости являются коэффициенты финансовой устойчивости. Анализ финансовых коэффициентов заключается в сравнении их фактических значений с оптимальными и показателями предыдущих периодов. Коэффициенты финансовой устойчивости АО «Майсклес» представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Коэффициенты финансовой устойчивости предприятия

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Расчетная формула | Опт. Значение | На конец 2014 года | На конец 2015  года | На конец 2016 года | Изме-нение за весь период (+,-) |
| Коэффициент автономии (финансовой независимости) | Кавт = | 0,5-0,6  (0,7-0,8) | 0,42 | 0,38 | 0,41 | -0,01 |
| Коэффициент финансовой зависимости | Кфз = | 0,4-0,5  (0,2-0,3) | 0,58 | 0,62 | 0,59 | 0,01 |
| Коэффициент соотношения заемных и собственных средств (финансового Левериджа) | Кфл = | ≤1 | 1,37 | 1,65 | 1,41 | 0,04 |
| Коэффициент соотношения текущих и внеоборотных активов | Кт/вн = | ≥Кфл | 3,17 | 3,54 | 3,38 | 0,21 |
| Коэффициент финансовой устойчивости | Кфу = | 0,85-0,90 | 0,42 | 0,43 | 0,46 | 0,04 |
| Коэффициент сохранности собственного капитала | Ксохр = | ≥1 | 1,39 | 0,85 | 0,9 | -0,49 |
| Коэффициент маневренности (мобильности) собственного капитала | Км = | 0,3-0,5 | 0,43 | 0,42 | 0,45 | 0,02 |
| Коэффициент иммобилизации собственного капитала | Ким = | 0,5-0,7 | 0,57 | 0,58 | 0,55 | -0,02 |
| Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами | Косс = | ≥0,1 | 0,24 | 0,2 | 0,24 | 0 |
| Коэффициент обеспеченности запасов собственными средствами | Козс = | 0,6-0,8 | 0,38 | 0,3 | 0,33 | -0,05 |

За рассматриваемый период доля собственного капитала уменьшилась на 0,01п.п. и составила 41%. Доля заемного капитала соответственно увеличилась на 0,01п.п. и составила 59% (значение этих коэффициентов не достигают пределов нормы). Это говорит о том, что финансовая зависимость данного предприятия увеличилась. В 2014 г. на 1 рубль внеоборотных активов приходилось 3,17 руб. оборотных активов, в 2016 г. это значение увеличилось на 3,38 руб. Доля деятельности предприятия, финансируемая за счет постоянного капитала, увеличилась на 0,04п.п. и составила 46% в 2016 г. Собственного капитала, направленного на формирование оборотных активов в 2014г. предприятие имело 43%, т.е. хватать для покрытие оборотных активов, так в 2016 г. доля собственного капитала увеличилась на 0,02 п.п.и достигла 45%. За период доля собственного капитала достигает оптимального значения. Доля текущих активов, сформированных за счет собственных источников в 2016 г. достигла 24%. Поэтому можно сделать вывод, что увеличивается финансовая независимость текущей деятельности от заемных источников.

Платежеспособность – это проявление финансовой устойчивости, которое отражает способность предприятия своевременно и полностью выполнять свои платежные обязательства. Платежный излишек (недостаток) активов и ликвидность баланса АО «Майсклес» рассмотрим в Приложение И.

Предприятие за рассматриваемый период не обладает моментальной платежеспособностью, т.к. наблюдается недостаток наиболее ликвидных активов для погашения наиболее срочных обязательств. В конце 2016 г. недостаток составил 28630 тыс.руб. Несмотря на то, что у предприятия достаточно быстро реализуемых активов для покрытия краткосрочных пассивов, предприятие не обладает текущей платежеспособностью, т.к. разница между наиболее ликвидными активами и наиболее срочными обязательствами не может быть прокрыта разницей между быстро реализуемыми активами и краткосрочными пассивами. На конец 2015 г. недостаток составляет примерно 22772 тыс.руб. В перспективе предприятие достигает платежеспособности, т.к. медленно реализуемые активы превышают долгосрочные пассивы и имеющийся излишек покрывает недостатки по первым двум группам активов. Сумма излишка на конец 2016г. составляет 12780 тыс.руб. Сумма постоянных пассивов превышает сумму трудно реализуемых активов, что говорит о ликвидности баланса, а также о соблюдении минимального условия финансовой устойчивости – наличие собственных оборотных средств. За рассматриваемый период ликвидность баланса увеличивается, т.к. трудно реализуемые активы уменьшились и в конце 2015 г. составили 15707тыс.руб., и постоянные пассивы уменьшились по сравнению с 2014 г. (или на 8965 тыс.руб.) и составили 28485 тыс.руб.

Таблица 14 – Коэффициенты ликвидности баланса АО «Майсклес»

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Расчетная формула | Опти-мальное значение | На конец 2014 года | На конец 2015 года | На конец 2016 года |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | К абс л = | 0,2 | 0,12 | 0,04 | 0,01 |
| Коэффициент промежуточной (быстрой) ликвидности | К пр л = | 1,0  (0,8) | 0,52 | 0,44 | 0,38 |
| Коэффициент текущей ликвидности (покрытия) | К тл = | 2,0 | 1,40 | 1,37 | 1,44 |
| Коэффициент уточненной оценки ликвидности | Кул = | 1,1-1,2 | 0,59 | 0,48 | 0,52 |
| Коэффициент покрытия нормальный (нормального уровня платежеспособности) | К пн = | ≤Ктл | 1,89 | 1,92 | 2,06 |

За рассматриваемый период часть краткосрочных обязательств, которая может быть погашена немедленно за счет денежных средств и краткосрочных финансовых вложений ниже нормативного значения и на протяжении исследуемого периода наблюдается её снижение, на конец 2016 г. она составляет 1%. Доля ткущих обязательств, которая может быть погашена за счет денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и ожидаемых поступлений от дебиторов, также ниже нормативного значения и на конец 2016 г. она составила 38%. Текущие активы превышают текущие обязательства, но не достигают оптимального значения. Предприятие не обладает реальной платежеспособностью, т.к. учитывая степень ликвидности видов оборотных активов, сумма активов не может покрыть всю сумму краткосрочного заемного капитала и доля краткосрочного заемного капитала, погашаемая за счет оборотных средств (с учетом степени ликвидности) в 2016 г. составляет 52%. Данное предприятие нельзя считать полностью платежеспособным, т.к. оно не имеет возможности продвижения деятельности в прежних масштабах при одновременном погашении долгов.

Одной из основных задач анализа финансового состояния является оценка степени близости предприятия к банкротству. Оценка возможности восстановления (утраты) платежеспособности предприятия представлена в Приложение К.

Структура баланса предприятия считается неудовлетворительной, т.к. коэффициент текущей ликвидности ниже норматива. Коэффициент восстановления платежеспособности больше 1, следовательно, у предприятия есть реальная возможность в течение 6 месяцев восстановить свою платежеспособность.

В целом организационно-экономическую деятельность АО «Майсклес» можно охарактеризовать как недостаточно стабильную, что в свою очередь подтверждается анализом большого количества коэффициентов, которые в основном ниже оптимального значения. Но если рассматривать все показатели в динамике, в основном показатели увеличиваются, это значит, что повышается эффективность деятельности, наблюдается увеличение размера предприятия, что благоприятно сказывается на его деятельности. Деятельность предприятия убыточная, но есть все предпосылки, чтобы исправить эту ситуацию.

**3 Учет экспортных операций в АО «Майсклес»**

**3.1 Организация бухгалтерского учета в части учета экспортных операций**

Организация бухгалтерского учета – это система построения учетного процесса, который слагается из следующих основных элементов: первичный учёт, регистры бухгалтерского учета, документооборот, инвентаризация, отчетность.

Основными задачами бухгалтерского учета АО «Майсклес» являются:

1) формирование полной информации о фактах хозяйственной жизни предприятия, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для ее использования инвесторами, поставщиками, покупателями, кредиторами, налоговыми, финансовыми, банковскими и другими заинтересованными организациями и лицами;

2) обеспечение контроля за наличием и движением активов предприятия, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами.

3) своевременное предупреждение негативных фактов хозяйственной жизни, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

Совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учёта составляет его учётную политику. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учётную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами (Приложение Л). Учетная политика утверждена приказом № 153 от 29.12.2012 г.

Согласно п.2 ст.6 ФЗ «О бухгалтерском учете» учетная работа осуществляется централизованной бухгалтерией во главе с главным бухгалтером, согласно должностным инструкций.

Структура бухгалтерии АО «Майсклес» представлена в Приложении М.

Учётная политика организации формируется главным бухгалтером на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

Генеральный директор предприятия – Плехов Владимир Борисович.

Главный бухгалтер предприятия – Новокшонова Марина Ивановна.

Учетная политика АО «Майсклес» составлена в соответствии с требованиями бухгалтерского и налогового учета и включает в себя следующие разделы:

1. Организация бухгалтерского учета;
2. Учетная политика для целей бухгалтерского учета;
3. Учетная политика для целей налогообложения.

При осуществлении бухгалтерского учёта предприятие использует рабочий план счетов (Приложение Н).

Каждая хозяйственная операция, в том числе и по учёту экспортных операций, проходит через бухгалтерию и оформляется первичным документом, только в том случае она принимается к бухгалтерскому учёту. Для отражения хозяйственных операций по экспортным операциям на предприятии используются унифицированные (типовые) формы первичных документов, не допускается применение нетиповых форм, которые должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа; дата составления документа; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; Величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления; подписи лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Кроме того, согласно Закону о бухгалтерском учете первичный учетный документ составляется в момент совершения операции, если это невозможно, то непосредственно после ее окончания.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов, прописаны в учетной политики организации, утверждены генеральный директор по согласованию с главным бухгалтером.

Все первичные документы, по которым данные принимаются к бухгалтерскому учёту, на предприятии проверяются по форме (полнота и правильность их оформления) и содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей). Регистры бухгалтерского учёта по учёту экспортных операций (оборотно-сальдовые ведомости, карточки счета, анализ счета и др.) в исследуемой организации предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учёту первичных документах.

Документооборот подразумевает собой прохождение документов от момента их выписка до сдачи в архив. Документооборот в АО «Майсклес» регламентируется графиком документооборота приказом № 147 (Приложение П). Контроль за исполнением графика документооборота возложено на главного бухгалтера. Исходя из графика документооборота, в АО «Майсклес» по учету движения лесопродукции (в том числе на экспорт) сроки передачи в бухгалтерию документов – до 3 числа месяца следующего за отчетным, ответственное лицо – бухгалтер, материально-ответственное лицо, срок архивного хранения – 5 лет.

Технология обработки учетной информации ручная с использованием компьютеров и микрокалькуляторов. Бухгалтерский учет ведется в стандартной версии компьютерной программы «ПАРТНЕР»; бухгалтерские регистры создаются на машинных носителях по формам, предусмотренным программой. Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной системе с использованием ноутбуков.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учёта и отчетности проводится инвентаризация имущества и обязательств, при которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Предприятие проводит обязательную инвентаризацию в следующих случаях:

* при передаче имущества в аренду;
* при смене материально ответственных лиц;
* при выявлении фактов хищения, злоупотребления, порчи имущества;
* в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
* при реорганизации или ликвидации организации.

При каждой инвентаризации главный бухгалтер АО «Майсклес» формирует инвентаризационную комиссию в количестве трех человек, состав которой утверждается руководителем предприятия.

Для целей бухгалтерского учета амортизация основных средств в АО «Майсклес» начисляется линейным способом.

Согласно пункту учетной политики АО «Майсклес» материальные ценности (сырье, материалы, топливо, товары) отражаются в бухгалтерском учете по их фактической себестоимости, то есть по сумме фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость.

В учетной политике организации не указан учет экспортных операций.

АО «Майсклес» работает на общей системе налогообложения и является плательщиком НДС, налога на прибыль, налога на имущество, транспортного налога, выступает налоговым агентом по НДФЛ. Доходы и расходы организации определяются по методу начисления.

Предприятие составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность за отчетный год. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно.

Предприятие составляет промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность за месяц, квартал, 6 месяцев, 9 месяцев нарастающим итогом с начала отчетного года.

**3.2 Документальное оформление экспортных операций в АО «Майсклес»**

Под организацией бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности (ВЭД) понимают систему построения учетного процесса, наиболее полно отвечающую требованиям современной экономики [19]. Применительно к ВЭД организация системы учетного процесса включает документирование экспортно-импортных операций. Система документирования экспортно-импортных операций должна соответствовать международным требованиям и стандартам, а также применяемым в международной торговле формам расчетов по экспортно-импортным операциям.

Внешнеэкономическая сделка в АО «Майсклес» оформляется контрактом (Приложение Р). Генеральный директор с покупателям определяет цену, сорт, размер пиломатериала, которые прописаны в приложении к контракту (Приложение С). В контракте определяется способ доставки. Например, в Турцию АО «Майсклес» отправляет пиломатериал за свой счет железнодорожным транспортом до порта Ейск, в порту данный пиломатериал выгружается и далее все расходы и сама доставка пиломатериала переходит на продавца. Также в контракте определяются стороны сделки; предмет контакта; срок и порядок поставки; порядок оплаты; сдача продукции; форс-мажор; штрафные санкции при нарушении условий контракта; арбитраж; юридические адреса сторон. Если обе стороны согласны с условиями контракта, то ставится печать предприятия и подписывается директорами обеих сторон.

АО «Майсклес» по экспортным контрактам выступает, как Продавец.

Основным видом товара поставляемого на экспорт в АО «Майсклес» является пиломатериал хвойный обрезной, погрузка товара производится в железнодорожные вагоны и на автомобильный транспорт. Валютой платежа является доллар США.

Заключив экспортный контракт АО «Майсклес» оформляет паспорт сделки (ПС) (Приложение Т) в двух экземплярах в который заносится информация необходимая банку для осуществления контроля за поступлением денежных средств по контракту, т. е. для осуществления валютного контроля. Паспорт сделки оформляется до совершения валютной операции по контракту. Оба экземпляра паспорта сделки и копия контракта передаются в уполномоченный банк, где открыт текущий валютный счет. Банк проверяет правильность оформления документов в течение трех рабочих дней, подписывает оба экземпляра паспорта сделки. Контракт и паспорт сделки возвращается экспортеру, а копии остаются в банке, где открывается досье. Для продления контракта и паспорта сделки оформляется заявление о переоформлении паспорта сделки (Приложение У). В нем указывается, по какому конкретному контракту, и до какой даты предприятие продлевает паспорт сделки. До таможенного оформления товара общество направляет заверенную банком копию ПС в таможню РФ.

Со всеми покупателями АО «Майсклес» работает на условиях предоплаты. Ежемесячно согласовывается сумма поставки, АО «Майсклес» выставляет покупателю инвойс (Приложение Ф). После этого приходит от банка уведомление (Приложение Х), которое сообщает, что на транзитный счет предприятия поступили денежные средства. К Уведомлению прикладывается выписка по транзитному валютному счету (Приложение Ц).

Затем поступают деньги на расчетный счет через выписку операций по лицевому счету (Приложение Ш). Далее АО «Майсклес» продаёт, поступившую валюту. Оформляется распоряжение об осуществлении обязательной продажи (Приложение Щ). Одновременно с распоряжением оформляется справка о валютных операциях (Приложение Э). В распоряжении организацией заполняется сумма продаваемой валюты, а банком заполняется курс исполнения в рублях и перечисляемая сумма в рублях. После продажи денежные средства зачисляются в российской валюте на расчетный счет АО «Майсклес», из банка приходит выписка операций по лицевому счету и банковский ордер (Приложения Ю,Я).

После того как пришли денежные средства, следующим этапом происходит отгрузка пиломатериалов. Оформляется счет-фактура (Приложение 1), в которой прописаны номер, дата, поставщик, грузополучатель, плательщик, количество, цена, наименование пиломатериалов, сумма. Количество пиломатериалов определяется в м3, цен – доллар США. Подписывается счет-фактура руководителем и бухгалтером.После этого заполняется декларация на товары, чтобы пройти таможню (Приложение 2). К декларация на товары прикреплен добавочный лист (Приложение 3), в котором прописаны грузовые места и описание товаров, а также код страны происхождения, вес и цена товара. Кроме этого к декларации товара прикреплено дополнением. В нем расшифровывается информация по каждым графам. Например, местонахождение товаров, описание товаров, описание групп товаров, дополнительная информация и т.д. Далее железная дорога оформляет квитанцию о приеме греза для дальнейшей переправки водным транспортом (Приложение 4). В данном документе прописаны род вагона, № вагона, грузоподъемность вагона, количество осей, станция отправления, станция назначения, грузоотправитель, грузополучатель, адреса, плательщик, наименование груза, итого мест, итого масса, платежи, внесенные на станции отправление и др.

Все эти документы (счет-фактура, декларация на товары и квитанция) отправляются в морской порт Ейск. В порту пиломатериалы загружаются на морское судно. После того как судно отправляется к покупателю, то есть пересекает границу, оформляются таможней инвойс (Приложение 5). То есть права собственности товара переходит к покупателю. Инвойс заполняется на английском языке в соответствии с Таможенным кодексом Таможенного союза.

После отгрузки товаров, прошедших таможенное оформление, необходимо подготовить документы для налоговых органов, обосновывающие применение организацией нулевой ставки НДС.

Такие документы следует представить в течение 180 календарных дней с даты отгрузки товаров.

Для подтверждения нулевой ставки данные об экспортной операции надо отразить в декларацию по НДС и представить ее в налоговую инспекцию вместе со следующими документами (или их копиями):

1) контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы единой таможенной территории Таможенного союза и (или) за пределы РФ (Приложение Р);

2) таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в процедуре экспорта, и российского таможенного органа места убытия, через который товар был вывезен с территории РФ и иных территорий, находящихся под ее юрисдикцией (Приложение 2);

3) копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками таможенных органов мест убытия, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ (Приложения 1,4).

Далее заполняется налоговая декларация по НДС (Приложение 6). К ней прилагаются данные по конкретной организации-экспортеру, подтверждающие льготное налогообложение по экспортным поставкам (Приложение 7), данные о возмещении (зачете) входного НДС по материальным ресурсам, использованные при производстве и реализации экспортированной продукции (Приложение 8). Например, расход электроэнергии, пиломатериалов, валютный контроль, услуги ж.д. транспорта, дополнительные услуги и др. А также прилагаются данные об окончании внешнеторговой сделки российского предприятия-экспортера с иностранным покупателем по конкретному контракту (Приложение 9), а также реестр входящих счетов-фактур, по которым восстановлен НДС при совершении операций, облагаемых по ставке 0% (Приложение 10).

Подводя итог обзора документации экспортных операций в АО «Майсклес», можно сделать вывод о соответствии оформления внешнеторговых сделок требованиям действующего законодательства РФ. Все документы составлены по установленным формам и имеют все обязательные для заполнения реквизиты. Тем самым они подтверждают юридическую силу экспортной операции и могут выступать в качестве оправдательных документов при возникновении споров между предприятием и его иностранным партнером.

**3.3 Синтетический и аналитический учет экспортных операций в АО «Майсклес»**

Для бухгалтерского учета экспортных операций в АО «Майсклес» в соответствии с планом счетов используются счета: 45 «Товары отгруженные», 52 «Валютные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи».

Фактическая себестоимость продукции в АО «Майсклес» ведется на счете 45 «Товары отгруженные» учитывается только в рублях и не подлежит переоценке при изменении курса рубля.

При необходимости аналитический учет можно вести по местам нахождения экспортируемого товара: товары экспортируемые, отгруженные в порту, на границе и т.д.

В соответствии с планом счетов организации к счету 45 «Товары отгруженные» открыты субсчета: 45/01 «Покупные товары отгруженные», 45/02 «Готовая продукция отгруженная», 45/03 «Прочие товары отгруженные».

Внешнеэкономическая деятельности АО «Майсклес» сопряжена с появлением в учете имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. В связи с этим возникает необходимость пересчета их стоимости в рубли. Это касается денежных знаков в кассе организации, средств на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, финансовых вложений, средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, включая расчеты по заемным обязательствам, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, а также других активов и обязательств организации. В остальном правила отражения в учете активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, аналогичны, применяемы для прочего имущества и обязательств организации.

Безналичные средства организации в иностранной валюте и операции с ними учитываются на счете 52 «Валютные счета», записи операций на котором ведутся в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу Банка России, действующему на дату поступления (списания) средств.

Синтетический счет 52 «Валютные счета» - балансовый, операционный, сальдовый, активный.

В АО «Майсклес» к счету 52 открыты следующие субсчета (Приложение 13):

1. – «Валютные счета»;

52/01 – «Валютный текущий»;

52/02 – «Валюта в кассе»;

52/03 – «Валюта, замороженная в банках».

Счет 52 «Валютные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Российской Федерации и за ее пределами. По дебету счета 52 «Валютные счета» отражается поступление денежных средств на валютные счета организации. По кредиту счета 52 «Валютные счета» списываются денежные средства с валютных счетов организации.

|  |  |
| --- | --- |
| Дт 52 Кт | |
| Сн – остаток денежных средств на начало отчетного периода |  |
| Об:  Отражение поступления денежных средств за период | Об:  Отражение списания денежных средств за период |
| Ск – остаток денежных средств на конец отчетного периода |  |

Учет расчетов с иностранными покупателями АО «Майсклес» ведет на активно-пассивном счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», к которому открыты специальные субсчета 62/21 «Расчеты с покупателями в валюте» и 62/22 «Авансы полученные в валюте». Сальдо дебетовое по счету 62/21 «Расчеты с покупателями в валюте» показывает задолженность иностранных партнеров перед АО «Майсклес»; кредитовое сальдо по счету 62/22 означает, что покупателями в отчетном периоде были перечислены авансы в счет предстоящей отгрузки продукции.

Продажа экспортной продукции отражается на счете 90 «Продажи». В АО «Майсклес» к счету открыты следующие субсчета: 90/01 «Выручка», 90/2 «Себестоимость продаж», 90/03 «НДС», 90/04 «Акцизы», 90/05 «Экспортные пошлины», 90/07 «Расходы на продажу», 90/08 «Управленческие расходы», 90/09 «Прибыль (убыток) от продаж». По окончании месяца предприятие сопоставляет кредитовый и дебетовый оборот для выведения финансового результата, который списывается на счет 99 «Прибыль и убытки».

|  |  |
| --- | --- |
| Дт 90 Кт | |
| Сн – | Сн – |
| Об:  1. Себестоимость проданной продукции, работ, услуг  2. НДС по проданной продукции, работам, услугам  3. Акцизы  4. Коммерческие и управленческие расходы  5. Отражение суммы прибыли | Об:  1. Отражение выручки от продажи продукции, работ, услуг (с учетом НДС)  2. Отражение суммы убытка |
| Ск – | Сн – |

Текущие хозяйственные операции, совершаемые АО «Майсклес» в иностранной валюте, и сальдо счетов в иностранной валюте отражаются в учете в двойной денежной оценке – в российской национальной валюте (рублях) и иностранной валюте. Это обстоятельство приводит к возникновению на счетах бухгалтерского учета курсовых разниц за счет изменения курсов иностранной валюты по отношению к рублю.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена отчетность и подлежат учету на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих доходов и расходов. Они отражаются в анализе счета 52 (Приложение 11), а также в других аналогичных регистров. Например, в оборотно-сальдовой ведомости.

Аналитический учет в АО «Майсклес» ведется по регистрам, например: анализ счета 52, анализ счета 62/21, анализ счета 62/22, (Приложения 11,12,13).

Пример бухгалтерских записей по реализации продукции на экспорт представлены в таблице 15.

Таблица 15 - Бухгалтерские проводки по учету экспортных операций в АО «Майсклес» за апрель 2017 года

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственных операций | Документ, дата | Дебет счета | Кредит счета | Сумма, руб. |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *4* |
| Поступила валютная выручка на валютный счет  (Расчет: 20000 х 56,6019) | Уведомление №14044798  14.04.2017 (Приложение 20,21) | 52 | 62/21 | 1132038,00 |
| Зачислена валютная выручка на текущий валютный счет  (Расчет: 20000 х 56,6019) | Выписка банка  14.04.2017 (Приложение 22) | 52/01 | 52 | 1132038,00 |
| Направлена валюта на продажу  (Расчет: 20000 х 56,2945) | Распоряжение №16, справка о валютных операциях, 17.04.2017 (Приложение 23,24) | 57 | 52/01 | 1125890,00 |

Продолжение таблицы 15

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* |
| Зачислены на расчетный счет средства, полученные от продажи валюты (Расчет: 20000 х 56,2945) | Выписка банка,  17.04.2017 (Приложение 25) | 51 | 91/01 | 1125890,00 |
| Отражена отрицательная курсовая разница  (Расчет:20000 х (56,6019 – 56,2945)) | Справка-расчет бухгалтерии  17.04.2017 | 91/02 | 57 | 6148,00 |
| Отражен убыток от продажи валюты | Справка-расчет бухгалтерии  17.04.2017 | 99 | 91/02 | 6148,00 |
| Отражена выручка за отгруженную продукцию  (Расчет: 6011,59 х 56,2945) | Счёт-фактура 3/12,  18.04.2017 (Приложение 27) | 62/21 | 90/01 | 338419,45 |
| Списана себестоимость готовой продукции на товары отгруженные | Бухгалтерская справка  18.04.2017 | 45 | 43 | 247758,63 |
| Списана себестоимость проданной продукции | Отчет по фактической себестоимости  18.04.2017 | 90/02 | 45 | 247758,63 |
| Начислена таможенная пошлина | Декларация на товар  20.04.2017 (Приложение 28,29) | 44 | 68 | 6195,81 |
| Начислен сбор за таможенное оформление | Декларация на товар  20.04.2017  (Приложение 28,29) | 44 | 76 | 750 |
| Перечислена с расчетного счета таможенная пошлина | Выписка банка, платежное поручение  20.04.2017 | 68 | 51 | 6195,85 |
| Перечислен с расчетного счета сбор за таможенное оформление | Выписка банка, платежное поручение, 20.04.2017 | 76 | 51 | 750 |
| Списаны расходы на продажу | Карточка счета 44,  20.04.2017 | 90/02 | 44 | 6945,81 |
| Отражена прибыль от продаж | Бухгалтерская справка, 20.04.2017 | 90/9 | 99 | 89715,01 |

Перед составлением годового отчета, а также по мере необходимости предприятие проводит инвентаризацию дебиторской задолженности иностранных покупателей путем встречных сверок. Эта процедура осуществляется с целью подтвердить соответствие данных бухгалтерского учета фактическому наличию задолженности покупателей. По результатам сверки составляется Акт, в котором указывается сумма задолженности в валюте и в рублях, а также наличие просроченной дебиторской задолженности. Фактическое наличие задолженности покупателей соответствует данным бухгалтерского учета. Об этом свидетельствует равенство остатка по счету 62/21 «Расчеты с покупателями в валюте», отраженного в оборотно-сальдовой ведомости (Приложения 14,15), и общей суммы дебиторской задолженности в Акте инвентаризации.

Так как в АО «Майсклес» применяется журнально-ордерная форма бухгалтерского учета, регистрами аналитического учета продажи экспортных товаров являются анализ счета 62/21 и анализ счета 62/22 (Приложения 12,13), в которой отражается информация об отгрузке продукции в разрезе контрагентов, товарной номенклатуры и контрактов. В этой же ведомости показана сумма дебиторской задолженности покупателей, оплаченная в отчетном периоде, и курсовые разницы, возникшие в связи со сменой курса валюты.

Также на каждый контракт с иностранным покупателем заводится карточка аналитического учета, в которой по месяцам в хронологическом порядке отражена отгрузка продукции (по дебету счета 62/21) и ее оплата (по кредиту счета 62/21).

Схема движения информации по учету экспортных операций в АО «Майсклес» представлена в Приложении 16.

Размер финансового результата от экспорта товаров зависит от следующих факторов:

1) цены реализации;

2) суммы накладных расходов по движению экспортного товара в рублях и иностранной валюте;

3) подтверждения реального экспорта в целях предоставления льгот по исчислению и уплате НДС.

Финансовый результат по экспортной сделке в АО «Майсклес» определяется в установленном порядке как разница между оборотами с отнесением на счет 90/9. При этом делается запись: Дт 90/9 Кт 99 – на сумму прибыли; Дт 99 Кт 90/9 – на сумму убытка.

**3.4 Налоговый учет экспортных операций АО «Майсклес»**

Сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве и реализации товаров (работ, услуг), по которым документально подтверждена обоснованность применения льготной налоговой ставки 0%, подлежит возмещению.

Для экспортных операций моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ [2]. Право на зачет из бюджета НДС возникает на момент определения налоговой базы по экспортным операциям ( п. 3 ст. 172 НК РФ) [2], т. е. на последнее число квартала, когда собраны все документы, подтверждающие факт экспорта.

Документы необходимо представить в налоговый орган, чтобы подтвердить правомерность нулевой налоговой ставки и налоговых вычетов по экспортируемым товарам:

* контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара за пределы таможенной территории Российской Федерации (Приложение Р);
* выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица – покупателя указанного товара на счет налогоплательщика в российском банке (Приложение Ш).

В течение этого срока налоговый орган на основании представленных документов производит проверку обоснованности применения налоговой ставки 0% и налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе в возмещении.

Если организацией не представлен пакет документов до истечении 180 дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта, налоговый орган выносит решение об отказе в возмещении.

Возврат НДС налогоплательщику осуществляется по его письменному заявлению после зачета обязанностей налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пени, погашения недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Если готовая продукция реализуется на внутреннем рынке и экспортируется. Зачастую организация производит из приобретенных материалов и впоследствии реализует одну и ту же продукцию на внутреннем и внешнем рынках. При этом возникает необходимость расчета сумм «входного» НДС, относящихся к продукции, реализованной на экспорт и проданной на внутреннем рынке.

Бухгалтеры могут сами разработать методику ведения раздельного учета и распределения косвенных расходов исходя из особенностей деятельности их предприятия.

В АО «Майсклес» затраты и «входной» НДС распределяются между иностранными фирмами – покупателями пропорционально начисленной объема отгруженной продукции на экспорт. К таким затратам относятся: услуги связи, услуги банка, транспортные услуги, электроэнергия, различные запасные части и материалы.

Например: Данные по конкретной организации-экспортеру, подтверждающие льготное налогообложение по экспортным поставкам АО «Майсклес» к декларации по НДС за 1 квартал 2017 года (Приложение 6).

Условие для возмещения НДС по товарно – материальным ценностям, использованным при производстве экспортной продукции, не отличается от требования которое надо выполнить, чтобы применять нулевую ставку налога: организация должна представить документы, подтверждающие экспорт. Но разумеется, следует соблюдать и обычные условия возмещения НДС (товарно-материальные ценности оприходованы, оплачены, у организации есть счета – фактуры). В бухгалтерском учете делается такая запись:

Дт 68 Кт 19 – предъявлен к возмещению НДС по товарно – материальным ценностям, использованным при производстве экспортной продукции.

Пункт 6 статьи 166 Налогового кодекса требует, чтобы экспортеры определяли налоговую базу по НДС и сумму налога отдельно для каждой операции, где применяется налоговая ставка. Данные о таких операциях приводятся в разделе 4 налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов, где указывается стоимость товаров (работ, услуг), по которым предполагается применение налоговой ставки 0 процентов.

Далее налоговые органы проверяют, имеет ли организация право на нулевую ставку налога и налоговые вычеты, и принимает решение: зачет соответствующих сумм налога или же отказ в возмещении. В последнем случае налоговые органы должны обосновать свою позицию и представить налогоплательщику мотивированное заключение.

Если налоговые органы решили вернуть экспортеру НДС. Тогда согласно статье 176 Налогового кодекса РФ, прежде всего, зачитываются встречные обязательства налогоплательщика и федерального бюджета. Если же организация ничего не должна бюджету, то она может выбрать: либо суммы налога возвращаются ей, либо направляются в федеральный бюджет в счет текущих налоговых платежей. Расчет суммы налога по операциям при реализации товаров (работ, услуг), применение налоговой ставки 0 процентов по которым подтверждено, данные о таких операциях приводятся в разделе 2 декларации по налоговой ставке 0 процентов (Приложение 6).

В бухгалтерском учете организация это отражает следующим образом:

Дт 51 Кт 68/22 «НДС по экспорту к возмещению» - возвращен из бюджета НДС по товарно – материальным ценностям, использованным при производстве экспортной продукции;

Дт 68/02 «НДС» Кт 68/22 «НДС по экспорту к возмещению» - зачтен НДС в счет текущих платежей по налогам, уплачиваемым в федеральный бюджет.

Схема движения информации для подтверждения льготного НДС от экспортных операций в АО «Майсклес» представлена в Приложении 17.

**3.5 Направления совершенствования учета экспортных операций**

В ходе исследования учета экспортных операций в АО «Майсклес» установлено, что организация и порядок ведения учета экспортных операций в соответствии соответствует нормам действующего законодательства. Но в целях дальнейшего эффективного функционирования необходимо провести ряд оздоровительных процедур.

Бухгалтерский учет АО «Майсклес» ведется в компьютерной программе «ПАРТНЕР». Эта программа устаревшая, трудоёмкая и тяжела к восприятию. Бухгалтерский состав предприятия старшего поколения, который сформировал уже определенные навыки и привык работать в устаревшей программе. В связи с этим рекомендуется:

- перейти на более современную компьютерную программу, например 1С: Бухгалтерия. На сегодняшний день «1С: Бухгалтерия» является одной из самых универсальных бухгалтерских программ, которая может использоваться в самых разных организациях. Данная программа основана на платформе «1С предприятие», которую можно модифицировать под нужды конкретного бизнеса. Подобная гибкость «1С: Бухгалтерии» позволяет решать с ее помощью множество различных задач. Следует отметить, что предприятие уже стало знакомиться с этой программой сначала 2017 года и постепенно переходить и переносить информацию. Стоит полностью автоматизировать бухгалтерский учет в этой программе;

- направить работников бухгалтерии на повышение квалификации и освоения новой компьютерной программы, а также поиск молодых специалистов в бухгалтерию для повышения эффективности деятельности и для открытия новых способ ведения учета;

- разработать в графике документооборота раздел по учету экспортных операций (Приложение 18).

Также, стоит отметить, в настоящее время в организации отсутствует программа внутреннего контроля. В целях дальнейшего контроля учета экспортных операций в АО «Майсклес» предлагаем следующую программу внутреннего контроля (Таблица 16).

Таблица 16 – Рекомендуемая программа внутреннего контроля учета экспортных операций АО «Майсклес»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вопросы проверки | Кто проверяет | Документы | Отметка о проведении проверки |
| *1* | *2* | *3* | *4* |
| 1. Контроль наличия и правильности оформления контрактов | Руководитель, начальник отдела сбыта | Контракты, паспорта экспортных сделок, «Инкотермс» |  |
| 2. Проверка правильности и своевременности оформления операций по отгрузке товаров на экспорт | Бухгалтер | Товарно-транспортные накладные, счета-фактуры |  |
| 3. Проверка законности экспортных операций | Юрист, гл. бухгалтер | Устав предприятия, законы, инструкции, наличие лицензий, квоты |  |
| 4. Проверка соблюдения норм, смет накладных расходов на осуществление экспорта товаров | Бухгалтер | Нормативы, сметы, аналитические счета по накладным расходам |  |
| 5. Проверка соблюдения таможенных процедур | Начальник отдела сбыта,  бухгалтер | Таможенный кодекс РФ, таможенные документы |  |
| 6. Налогообложение экспортных операций | Бухгалтер | Налоговый кодекс РФ, первичные документы по экспорту, регистры бухгалтерского и налогового учета |  |

Продолжение таблицы 16

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *1* | *2* | *3* | *4* |
| 7. Проверка своевременности расчетов по экспортным операциям, реальности дебиторской и кредиторской задолженности | Бухгалтер | Данные аналитического учета расчетов с иностранными покупателями |  |
| 8. Правильность исчисления курсовых разниц и их отражения в бухгалтерском учете и отчетности | Гл. бухгалтер | Данные аналитического учета расчетов с иностранными покупателями, курсы валют Банка России, отчетность |  |

Данная программа позволит усилить контрольные функции всех должностных и материально-ответственных лиц, которые обязаны отвечать за контроль по учету экспортных операций.

Налоговый учет экспортных операций АО «Майсклес» автоматизирован частично, некоторые формы налоговой отчетности составляются вручную. Это приводит к увеличению объема операций, выполняемых бухгалтером, что влечет за собой возможность появления неумышленных ошибок. Следовательно, возрастает риск возникновения конфликтов с налоговой инспекцией по поводу недоимок, пеней и штрафов. В связи с этим АО «Майсклес» рекомендуется:

- компьютеризировать налоговый учет внешнеторговых сделок путем разработки программы либо покупки ее на рынке программных продуктов;

- обеспечить контроль за распределением сумм «входного» НДС пропорционально выручке, что позволит избежать арифметических ошибок (в рамках автоматизации налогового учета проблемы их возникновения не существует);

- разработать в учетной политике предприятия для целей налогообложения раздел, посвященный экспортной деятельности.

Кроме этого, рекомендуется экспортный товар при отгрузке продавцу застраховывать, а также в структуре бухгалтерии выделить отдельного бухгалтера по экспортным операциям, для более эффективного учета, а также для во избежание ошибок.

Данные мероприятия позволят:

1. облегчить ведение бухгалтерского учета по экспортным операциям;
2. исключить дублирование информации;
3. устранить ошибки при отражении операций;
4. наладить оперативный учет;
5. повысить контроль за сохранностью экспортных товаров;
6. позволит всем службам предприятия проводить комплексный анализ отгрузки и остатков экспортных товаров.

В работе были детально рассмотрены все документы, оформляющие экспортную сделку от стадии заключения контракта до представления бухгалтерской отчетности. Исходя из этого, можно сказать, что: по документальному оформлению важным моментом является заполнение реквизитов документов, так как любое несоответствие может привести к тому, что выпуск товаров, предназначенных для иностранного покупателя, будет не разрешен таможенными органами. В практике АО «Майсклес» подобные ситуации возникают крайне редко, но вызывают они, как правило, серьезные последствия. Чаще всего штраф за несвоевременную поставку товара покупателю.

**Заключение**

В ходе исследования в рамках выпускной квалификационной работы были рассмотрены теоретические и практические аспекты учета экспортных операций на примере АО «Майсклес».

В современных условиях хозяйствования многие российские организации становятся активными участниками внешней торговли. Однако не всем удается осуществлять экспортные операции одинаково успешно из-за отсутствия опыта самостоятельной работы на внешнем рынке, сложности валютного законодательства и специфики бухгалтерского учета подобных сделок. Поэтому у российских бухгалтеров возникают определенные трудности при отражении в учете внешнеторговых операций.

В данной работе рассмотрена и проанализирована деятельность АО «Майсклес». В настоящее время предприятие специализируется на производстве пиломатериалов различных видов. Основная цель общества – это осуществление производственной, торговой, коммерческой, торгово-посреднической и внешнеэкономической деятельности для получения прибыли.

Проведенные исследования позволяют сделать вывод о том, что АО «Майсклес» работает нестабильно. Наиболее успешным для предприятия, как по результатам экспортной деятельности, так и по продажам на внутреннем рынке стал 2014 год. В 2015 и 2016 году наблюдается снижение основных показателей деятельности организации, а также ухудшение ее общего финансового состояния. Так, несмотря на незначительный рост выручки предприятия за исследуемый период времени достигнут минимальный рост прибыли от продаж. В 2016 г. компания получила прибыль в размере 1644 тыс. руб.

На протяжении всего анализируемого периода у организации отсутствуют собственные оборотные активы. Собственного капитала не достаточно для формирования внеоборотных активов. Для организации характерно кризисное финансовое состояние. Формирование запасов в организации происходит за счет привлечения кредиторской задолженности.

В целом деятельность АО «Майсклес» можно охарактеризовать нестабильную, что в свою очередь подтверждается анализом большого количества коэффициентов, которые в основном ниже оптимального значения. Деятельность предприятия убыточная, но есть все предпосылки, чтобы исправить эту ситуацию.

Бухгалтерский учет на предприятии ведется бухгалтерией, форма ведения бухгалтерского учета компьютерная программа «ПАРТНЕР».

Технология обработки учетной информации ручная с использованием компьютеров и микрокалькуляторов. Применяются машинно-ориентированные (автоматизированные) формы учета на основе журнально-ордерной формы.

В составе учетной политики разработаны графики документооборота, утверждена инвентаризационная комиссия, рабочий план счетов.

Для оформления внешнеэкономических сделок, имеющих свою специфику, предприятие применяет унифицированные документы: отгрузочные спецификации, международные транспортные накладные, таможенные декларации.

Для обеспечения налогового учета экспортных операций предприятие использует счета-фактуры (инвойс) установленного образца, а также ведет учет выставленных и полученных счетов-фактур в книгах покупок и продаж.

В ходе исследования учета экспортных операций в АО «Майсклес» установлено, что организация и порядок ведения учета экспортных операций соответствует нормам действующего законодательства. Но также был выявлен основной недостаток бухгалтерского и налогового учета – отсутствие необходимого уровня автоматизации. Для фирмы, экспортная деятельность которой занимает значительный удельный вес в общем объеме продаж, внедрение компьютерной программы является не только желательным, но и необходимым элементом управления внешнеторговой деятельностью. Современные программные продукты, разработанные специально для крупных организаций, реализующих продукцию на экспорт, помогают решить эту проблему. Поэтому предприятию рекомендовано приобрести либо разработать самостоятельно одну из учетных компьютерных программ, которая позволит:

* обеспечить необходимый уровень информации;
* облегчить ведение бухгалтерского учета по экспортным операция;
* вести раздельный учет «входного» НДС по товарам (работам, услугам), применяемым при производстве экспортной продукции;
* исключить дублирование информации;
* избежать ошибок в расчетах.

**Список литературы**

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : [Принят от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 28.03.2017)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : [Принят от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 04.05.2017)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
3. Таможенный кодекс Таможенного союза [Электронный ресурс] : [Принят от 27.11.2009 № 17 (ред. от 08.05.2015)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс] : [Принят федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 23.05.2016)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
5. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» [Электронный ресурс] : [Принят федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ (ред. от 03.07.2016)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 29.03.2017)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 06.04.2015)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 19.11.2002 № 114н (ред. от 06.04.2015)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
14. Информационное письмо Банка России «Обобщение практики применения нормативных актов Банка России по вопросам валютного регулирования и валютного контроля» [Электронный ресурс] : [Информационное письмо Банка России от 26.03.2004 № 27] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
15. Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2000» [Электронный ресурс] : [Международные правила толкования торговых терминов с 01.01.2011 (публикация МТП № 715)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
16. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : [утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств применению [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010)] – Режим доступа [Консультант плюс] – Загл. с экрана.
18. Арустамов, Э.А. Внешнеэкономическая деятельность. Сущность и основы ВЭД в России [Текст]: Учебник / Э.А. Арустамов, Р.С. Андреева. – ИНТЕРЭКСПЕРТ, 2013. – 269 с.
19. Астахов, В. П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст]: учеб. для бакалавров : учеб. для студентов вузов, обучающихся по эконом. направлениям и специальностям / В. П. Астахов. – 11-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2014. – 984 с.
20. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет анализ и аудит внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебник / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, М.В. Друцкая, Ж.А. Кеворкова, Е.Е. Листопад. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2014. – 348 с.
21. Бархатов, А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебное пособие / А.П. Бархотов. – 4-е изд., испр. и доп. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2011. – 304 с.
22. Еленевская, Е.А. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: Учебное пособие / А.Е. Еленевская. – 2012. − 534 с.
23. Жуков, В.Н. Учет продажи продукции и товаров по внешнеторговому договору [Текст]: / В.Н. Жуков. // Бухгалтерский учет. – 2010. – №16. – С. 10- 13.
24. Кожинов, В.Я. Налоговый учет [Текст]: Учебное пособие / В.Я. Кож инов. – 2013. − 523 с.
25. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях [Текст]: учебник / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2010. – 752 с.
26. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2013. – 492 с.
27. Кучепатова, Л. Г. Учет, анализ и аудит внешнеэкономической деятельности : методические указания для проведения практических занятий / Л. Г. Кучепатова. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 56 с.
28. Лупикова, Е.В. Учет и аудит внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебное пособие для ВУЗов / Е.В. Кучепатова. – М.: КноРус, 2013. – 256с.
29. Мирошниченко, Т.А. Учет и аудит внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебное пособие / Т.А. Мирошниченко. – п. Персиановский: изд-во ДонГАУ, 2012. – 202 с.
30. Морозова, Е. В. Учет и анализ внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебное пособие для студентов направления бакалавриата 080100.62 «Экономика» и специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» всех форм обу- чения / Е. В. Морозова, И. В. Лотоцкая. – Сыкт. лесн. ин-т. – Сыктывкар : СЛИ, 2012. – 136 с.
31. Потапова, Е.В. Экспорт. Импорт. Бухгалтерский учет, налогообложение, правовой аспект [Текст]: учебник / Е.В. Потапова. – «ГроссМедиа»: РОСБУХ, 2013 г.- 155 с.
32. Ржаницина, В.С. Учет и налогообложение экспортно-импортных операций [Текст]: / В.С. Ржаницина // Бухгалтерский учет. – 2014. – №18. – С. 12-20.
33. Розенберг, М.Г. Международная купля-продажа товаров [Текст]: Учебное пособие / М.Г. Розенберг. − 2012. − 468 с.
34. Ростовский, Ю. М. Внешнеэкономическая деятельность [Текст]: Учебник / Ю.М. Ростовский, В. Ю. Гречков – М.: Магистр, 2012. – 591с.
35. Семенова, Н.В. Бухгалтерский финансовый учет Часть II [Текст]: учебное пособие для студентов экономического факультета, направление подготовки 080100.62 «Экономика», квалификация (степень) «бакалавр», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Н.В. Семенова. – 2-е изд., доп. и перераб. – Киров: ФГБОУ ВО Вятская ГСХА, 2014. – 156 с.
36. Сергеев, И. В. Экономика предприятия [Текст]: учеб. пособие / И. В. Сергеев. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2012. – 304 с.
37. Ульянова, Н.В. Экспорт-импорт [Текст]: Бухгалтерский и налоговый учет / Н.В. Ульянова. – М., 2011. – 259 с.
38. Чугина, О.В. Расчеты с контрагентами. Бухгалтерский и налоговый учет [Текст]: учебник / О.В. Чугина. – СПб., 2013. – 112 с.