

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Выпускная квалификационная работа

**студентки очной формы обучения 4 курса группы 06001206
направление 38.03.01 Экономика
профиль подготовки Бухгалтерский учет, анализ и аудит
Козинской Полины Вячеславовны**

Научный руководитель
к.э.н., доц. Кучерявенко С.А.

Белгород 2016

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ...	5
1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта экспортных операций	5
1.2. Понятие экспортных операций.....	14
2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО ПФ «ЛИВАМ».....	22
2.1. Организационная характеристика ООО ПФ «Ливам».....	22
2.2. Анализ основных экономических показателей ООО ПФ «Ливам».....	27
2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учёта в ООО ПФ «Ливам».....	32
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	36
3.1. Первичный учёт экспортных операций.....	36
3.2. Синтетический и аналитический учёт экспортных операций	40
3.3. Налоговый учёт экспортных операций	46
3.4. Отражение информации в бухгалтерской (финансовой) отчётности...	51
3.5. Пути совершенствования учёта экспортных операций	53
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	56
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ.....	60
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	68

ВВЕДЕНИЕ

Внешнеэкономическая деятельность российских предприятий, объединений и организаций, являясь неотъемлемой частью их хозяйственной жизни, способна при её правильной организации стать источником значительных дополнительных доходов.

Участие российских предприятий в мировом товарообмене предъявляет серьезные требования к организации производственных процессов. Составной частью таких процессов для предприятий – участников внешнеэкономической деятельности является правильная с точки зрения сложившейся практики и действующего законодательства организация бухгалтерского учета экспортных операций.

Интеграция экономики России в системе международной торговли ставит перед руководителями предприятий, организаций и объединений насущные вопросы о приближении применяемых в России требований бухгалтерского учета к требованиям международных стандартов бухгалтерского учета.

Так как внешняя торговля, согласно своей специфике, требует совместной организации деятельности иностранных и российских партнеров, то вопросы совершенствования учета экспортных операций на предприятиях становятся наиболее актуальными.

Цель данной выпускной квалификационной работы состоит в выявлении путей совершенствования бухгалтерского учета экспортных операций и разработка рекомендаций по их улучшению.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующий ряд задач:

- Рассмотреть понятие экспортных операций
- Изучить организационно-экономическую структуру ООО ПФ «Ливам»
- Оценить порядок первичного учета экспорта
- Изучить ведение синтетического и аналитического учета экспортных операций на исследуемом предприятии

Объектом данного исследования выступает общество с ограниченной ответственностью производственная фирма «Ливам». Предметом исследования являются экспортные операции.

Методическую и теоретическую основу работы составляют законодательные и нормативные акты в области бухгалтерского учета, отечественная и зарубежная научная и учебная литература, статьи периодических изданий. Информационную базу для написания работы составила годовая бухгалтерская отчетность 2013-2015 гг., данные регистров бухгалтерского учета ООО ПФ «Ливам».

Методологической основой написания дипломной работы является системный подход. В работе также применялись такие общелогические методы, приемы и исследования, как анализ, синтез, индукция, классификация, сравнение. В процессе сбора информации использовался метод наблюдения и опроса работников бухгалтерской службы. Обработка информации проводилась с использованием частных методов исследования бухгалтерского учета: счета, двойная запись, инвентаризация, оценка. Кроме того, использовались частные методы экономики: качественный и количественный экономический анализ, графический метод.

Работа изложена на 68 страницах компьютерного текста и состоит из введения, трёх глав, заключения, включает 9 таблиц, 5 рисунков, библиографический список насчитывает 72 наименования, к работе приложен 31 документ.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЁТА ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учёта экспортных операций

В связи с вступлением России во Всемирную торговую организацию бухгалтерский учёт внешнеэкономической деятельности становится все более востребованной услугой российских и иностранных предприятий. Очевидно, что грамотный бухгалтерский учёт внешнеэкономической деятельности является одним из главных показателей, который позволяет руководителю компании получать достоверную финансовую и хозяйственную информацию, своевременно реагировать на ситуацию и принимать объективные действия. Вступление России во Всемирную торговую организацию приводит к необходимости привести экономические и торговые законы в соответствие с международными стандартами и улучшить инвестиционный климат для иностранных предприятий. Планируется перевод всех российских предприятий и организаций на международные стандарты финансовой отчётности, усовершенствование российского законодательства в соответствии с нормами Всемирной торговой организации и формирование системы, которая бы позволяла обучать квалифицированных профессионалов, способных работать как на российском, так и международном рынке. Быстрота осуществления всех мероприятий по переходу подкрепляется рядом законодательных и нормативных документов.

В России, как и в любой стране, правовое регулирование внешнеторговых сделок осуществляется международными соглашениями и внутригосударственным законодательством. В законодательных и нормативных актах закреплён комплекс норм, направленный:

- на предотвращение недобросовестного импорта;
- на обеспечение необходимых условий экспорта продукции, произведённой отечественными товаропроизводителями с учетом обеспечения дол-

госрочных стратегических интересов страны и выполнения международных обязательств;

- на обеспечение доступности для отечественного товаропроизводителя импортных сырья, материалов, комплектующих изделий и технологического оборудования, не имеющих отечественных аналогов;
- на обеспечение условий приоритета на внутреннем рынке товаров, произведенных отечественным товаропроизводителем в конкуренции с импортными товарами.

Международные договоры, в которых участвует Россия, можно разделить на две группы:

I группа - это договоры, устанавливающие режим торговли между двумя государствами или группой стран (к ним относятся договоры о торгово-экономическом сотрудничестве, о товарообороте и платежах, платежные соглашения). Они влияют на условия заключаемых сделок.

Например, платежные соглашения определяют условия расчетов, в частности валюту платежа. Соглашения о взаимных поставках могут устанавливать условия таких поставок.

II группа международных договоров устанавливает нормы, на основе которых осуществляется правовое регулирование конкретных вопросов, вытекающих из внешнеторговой сделки. Эти нормы применяются при решении спорных вопросов, возникающих между участниками сделки.

Кроме того, для решения правовых вопросов, вытекающих из внешнеторговых сделок, применяются также Международные правила толкования торговых терминов - «Инкотермс», издаваемые Международной торговой палатой.

Международные расчеты регулируются Унифицированными правилами для документарного аккредитива (обязательство банка, предоставляемое по просьбе клиента, заплатить третьему лицу при предоставлении получателем платежа в банк, исполняющий аккредитив, документов, предусмотренных условиями аккредитива) и документарного инкассо (поручение экспортера своему банку получить от импортера (непосредственно или через другой банк) определенную

сумму или подтверждение (акцепт), что эта сумма будет выплачена в установленный срок), изданными вышеназванной международной организацией.

Внутригосударственное регулирование внешнеторговых сделок в Российской Федерации осуществляется:

- Гражданским Кодексом РФ;
- Налоговым Кодексом РФ;
- Федеральным законом «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 № 164-ФЗ (ред. от 13.07.2015);
- Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» 10.12.2003 № 173-ФЗ (ред. от 30.12.2015);
- Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014);
- Законом РФ «О таможенном тарифе» от 21.05.1993 № 5003-1 (ред. от 05.04.2016);
- Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции к его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010);
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. от 24.12.2010);
- Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденного приказом Минфина РФ 27.11.2006 N 154н (ред. от 24.12.2010);
- Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденного приказом Минфина РФ от 24.11.2003 N 105н (ред. от 18.09.2006);

- Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н (ред. от 06.04.2015);
- Положениями и указаниями Центрального банка России.

Кроме того, в систему нормативного регулирования учета реализации товаров на экспорт входят нижеперечисленные документы (табл. 1).

Таблица 1

Нормативное регулирование операций по реализации товаров на экспорт

Нормативный документ	Регулируемый вопрос
Письмо Банка России от 15.07.1996 г. № 300 «О рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов» (утв. МВЭС РФ 29.02.1996)	Порядок составления внешнеторгового контракта
Международные правила толкования торговых терминов «Инкотермс 2010»	Стандартные условия поставок, используемые в международной торговле
Унифицированные правила по инкассо (публикация Международной торговой палаты № 522) Унифицированные правила и обычаи для документарных аккредитивов (публикация МТП)	Правила международных расчетов
Статьи 212— 214 Таможенного кодекса Таможенного союза (ред. от 08.05.2015)	Особенности таможенной процедуры экспорта
Решение Комиссии Таможенного союза от 20.05.2010 г. № 257 (ред. от 15.12.2015) «Об Инструкциях по заполнению таможенных деклараций и формах таможенных деклараций»	Форма таможенной декларации и инструкция по её заполнению
Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. № 863 (ред. от 12.12.2012) «О ставках таможенных сборов за таможенные операции»	Размер таможенного сбора
Статьи 19, 23 федерального закона от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ (ред. от 30.12.2015) "О валютном регулировании и валютном контроле"	Обязанности экспортера
Статьи 164, 165, п. 9 ст. 167 Налогового кодекса РФ (ред. от 26.04.2016)	Порядок подтверждения ставки 0% по налогу на добавленную стоимость
Подпункт 11 статьи 250, подпункт 5 пункта 1 ст. 265, подпункт 7 пункта 4, пункт 8 ст. 271, подпункт 6 пункта 7 ст. 272, ст. 316 Налогового кодекса РФ (ред. от 26.04.2016)	Порядок отражения экспортной сделки в налоговом учете
Пункты 5, 12 ПБУ 9/99, пункты 5-7, 9, 11-13 ПБУ 3/2006	Порядок отражения экспортных операций в бухгалтерском учете

На рис. 1 показаны документы, которые регулируют бухгалтерский учет с 1 января 2013 года. Данные документы указаны в статье 21 Федерального закона от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

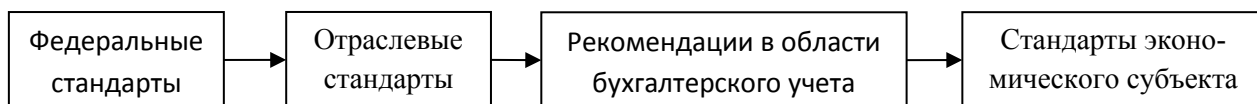


Рис. 1. Четырехуровневая система регулирования бухгалтерского учета в РФ.

Согласно новому федеральному закону №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» стандарт бухгалтерского учета - это документ в области регулирования бухгалтерского учета, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения такого учета. Эти стандарты делятся на международные (международные стандарты финансовой отчетности (IFRS), Общепринятые принципы бухгалтерского учета США (Generally Accepted Accounting Principles, US GAAP), Общепринятые принципы бухгалтерского учета Великобритании (UK GAAP)), федеральные, отраслевые, стандарты конкретного экономического субъекта.

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014) введено понятие «федеральный стандарт». Уполномоченным федеральным органом утверждается программа (при достижении согласования с ЦБ РФ), в соответствии с которой разрабатываются и утверждаются федеральные стандарты, которые в соответствии устанавливают [12]:

- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета (оценка);
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия и списания их в бухгалтерском учете;

- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения (за исключением кредитных организаций);
- требования к учетной политике, (в том числе её изменения, инвентаризации, документация, электронных подписей);
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок её составления и денежного измерения объектов в ней;
- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок её составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

В настоящее время федеральные стандарты в области бухгалтерского (финансового) учета можно классифицировать следующим образом:

- положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) (в настоящее время их 25);
- план счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н [17];
- Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 06.04.2015) «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Все эти документы в полной мере соответствуют определению понятия «федеральный стандарт», указанному в Федеральном законе № 402-ФЗ. В соот-

ветствии с этим, можно сказать, что не требуется отмена системы положений по бухгалтерскому учету и принятие нового комплекса федеральных стандартов. Таким образом, обеспечивается требование преемственности в области правового регулирования.

Отраслевые стандарты раскрывают особенности применения федеральных стандартов в том случае, если организации осуществляют отдельные виды экономической деятельности. Отраслевые министерства разрабатывают и принимают нормативные правовые акты в области бухгалтерского учета, что в итоге влияет на учетную практику [12].

Кроме федеральных и отраслевых стандартов практику бухгалтерского учета регулируют рекомендации в области бухгалтерского учета. Согласно пункту 7 статьи 21 Закона № 402-ФЗ, «рекомендации в области бухгалтерского учета 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». В пункте 8 указанной статьи отмечено, что «рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе». Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности» [12].

Основным документом, определяющим валютное регулирование в стране, является Закон от 10 декабря 2003 г. № 173 - ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» [9].

Этот закон определяет основные принципы валютных операций в стране, полномочия и функции органов валютного контроля, права и обязанности юридических и физических лиц в части владения, пользования и распоряжения валютными ценностями, а также их ответственность за соблюдение валютного законодательства. Закон состоит из 5 глав и 28 статей.

Несоблюдение требований этого закона при ведении бухгалтерского учета имеет своим последствием серьезные штрафные санкции, что может очень

тяжело сказаться на финансовом положении организации (требования этого Закона излагаются в отдельной статье).

Основопологающим законодательным актом, регулирующими внешнеэкономическую деятельность, является Закон РФ «О таможенном тарифе». Закон РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1 признает приоритет международного права над национальным в области внешней торговли.

В Законе «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» (от 8 декабря 2003 г. N 164-ФЗ) практический интерес для бухгалтеров и финансовых работников представляет информация о государственном регулировании внешнеторговых бартерных сделок: их правовая основа; условия, при которых этот вид сделок может использоваться российскими участниками внешнеэкономической деятельности; порядок контроля за их осуществлением. Поскольку гражданское законодательство рассматривает только договор мены, информация, содержащаяся в вышеназванном Законе, позволит учесть правовые моменты при заключении бартерного контракта и правильно выстроить схему бухгалтерского учета таких сделок.

На базе вышеназванных законов органами исполнительной власти различного уровня - от Правительства РФ до Федеральной таможенной службы РФ, Минфина РФ, Федеральной налоговой службы РФ и других органов - формируются подзаконные акты, раскрывающие механизм таможенно-тарифного регулирования, процедуры его применения и связанные с этим действия субъектов внешнеэкономической деятельности.

В соответствии с Федеральным законом от 4 ноября 2014 г. N 344-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» для некоторых экономических субъектов изменили порядок ведения бухучета. Согласно изменениям ряд законов, в т. ч. о банках, об организации страхового дела, приведен в соответствие с Законом о бухгалтерском учете. Так, по требованию физического или юридического лица кредитная организация обязана предоставить в т. ч. не бухгалтерские балансы, а

бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Для государственной регистрации кредитной организации с иностранными инвестициями ей нужно предоставить также бухгалтерскую (финансовую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней за 3 предыдущих года. Пересмотрены требования к ведению бухучета. Важно отметить изменения в Законе о валютном регулировании. Расширен перечень случаев, при которых резиденты вправе не зачислять на свои счета в уполномоченных банках иностранную или российскую валюту. Речь идет о проведении зачета встречных требований по обязательствам, вытекающим из заключенных между резидентами, экспортирующими природный газ в газообразном состоянии, и нерезидентами договоров о купле-продаже таких ресурсов и сделок, предусматривающих обязательства нерезидентов перед резидентами в связи с транзитом газа через территории зарубежных государств.

Уточнен порядок составления консолидированной финансовой отчетности. Введено требование об отражении её показателей в российской валюте. Внесены изменения и в Закон о бухгалтерском учете. Так, закреплён перечень экономических субъектов, которые не вправе применять упрощенные способы ведения бухучета. Среди них – жилищно-строительный кооператив, организации госсектора, политические партии, коллегии адвокатов, юридические консультации, нотариальные палаты, некоммерческие организации, выполняющие функции иностранного агента.

Характеризуя состояние нормативно-правовой базы внешнеэкономической деятельности, нельзя не отметить недостаточность предусмотренных существующим законодательством мер по стимулированию экспорта обрабатываемой продукции и ограничению импорта продукции, аналоги которой производятся или могут быть произведены отечественным товаропроизводителем. Среди возможных мер, которые могли бы использоваться в этих целях, можно назвать следующие:

- отмена налога на добавленную стоимость (далее НДС) на продукцию, экспортируемую в государства СНГ;

- отмена налога на добавленную стоимость с валютных авансов по экспорту машиностроительной продукции;
- использование таможенных тарифов для защиты перспективных и значимых для государства производств и видов деятельности;
- предоставление государственных гарантий по экспортным кредитам и использование других форм поддержки экспорта продукции с высокой добавленной стоимостью (предоставление субсидий на работы по стандартизации, контролю и повышению качества продукции).

Таким образом, правовые аспекты внешнеторговых сделок и их бухгалтерский учет неразрывно связаны между собой: несоблюдение правовых норм влечет за собой отложенные во времени санкции, что нарушает требование о достоверности отчетной информации.

1.2. Понятие экспортных операций

В соответствии с федеральным законом «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности» от 08.12.2003 г. № 164-ФЗ (далее – Закон № 164-ФЗ) под экспортом товара понимают вывоз товаров, услуг, работ, а также результатов интеллектуальной деятельности, включая исключительные права на них, с таможенной территории России без обязательства об обратном ввозе [8]. Фиксирование факта экспорта происходит в тот момент, когда товар пересекает таможенную границу Российской Федерации.

Внешнеторговая операция – это комплекс действий, включающих подготовку, заключение и исполнение внешнеторговой сделки. В группу основных операций входят экспортные, импортные и товарообменные.

Согласно Панскому В.Г. экспортная операция заключается в продаже российским хозяйствующим субъектом товара, технологий или услуг иностранному партнеру – покупателю с последующим вывозом предмета сделки с территории Российской Федерации для передачи их в собственность покупателю [60].

Бочков Д.В. определяет экспортные операции как вид внешнеэкономической деятельности, заключающиеся в продаже товаров с вывозом за границу [28].

Под экспортно-импортными операциями понимается коммерческая деятельность, связанная с куплей-продажей товаров, имеющих материально-вещественную форму. При этом под экспортными операциями понимается деятельность, связанная с продажей и вывозом за границу товаров для передачи их в собственность иностранному контрагенту; под импортными операциями понимается деятельность, связанная с закупкой и ввозом иностранных товаров для последующей реализации их на внутреннем рынке своей страны.

В международной коммерческой практике под экспортом и импортом понимаются обычно только операции, осуществляемые на коммерческой основе, а именно, на основе заключения и исполнения международных торговых сделок – контрактов купли-продажи. Поставки в виде помощи, даров и другие, осуществляемые на безвозмездной основе, в стоимость экспортно-импортных операций, как правило, не включаются, а учитываются отдельно.

Экспортно-импортные операции считаются совершенными, если товар пропущен через государственную границу страны контрагента, что возможно после выполнения определенных таможенных формальностей и процедур, в числе которых предоставление сведений для статистического учета. Таможенный учет экспортно-импортных грузов – база статистического учета международных товарных потоков. Он кладется в основу национальной внешнеторговой статистики каждой страны и статистики международной торговли в целом, которая ведется и публикуется международными коммерческими организациями системы ООН. Поэтому единообразию ведения таможенного статистического учета, унификации понятий, стандартизации внешнеторговой документации придается чрезвычайно большое значение, как на международном, так и на национальном уровнях.

Остановимся на некоторых определениях, используемых в международной коммерческой практике при совершении экспортно-импортных операций.

Под экспортом понимаются и статистически учитываются:

- вывоз из страны товаров, произведенных, выращенных или добытых в стране, а также товаров, ранее ввезенных из-за границы и подвергшихся переработке;
- вывоз товаров, ранее ввезенных, переработка которых происходила под таможенным контролем;
- вывоз за границу ранее ввезенного товара, не подвергшегося в стране экспорта какой-либо переработке. Такой экспорт называется реэкспортом. Предметом реэкспорта чаще всего выступают товары, реализуемые на международных аукционах и товарных биржах; к реэкспортным операциям относятся и операции, осуществляемые без завоза товара в свою страну. Такого рода операции, по сути, не относятся к экспорту или импорту данной страны, хотя и учитываются таможенной статистикой. Они совершаются торговыми фирмами в целях извлечения прибыли благодаря разнице цен на один и тот же товар на разных рынках. Реэкспортными операциями являются также операции по вывозу товаров с территории свободных зон и приписных складов. Они учитываются таможенной статистикой как экспортные операции

Экспортер должен быть осведомлен в вопросах нормативного регулирования экспортных операций, чтобы минимизировать свои затраты и избежать различных рисков, связанных с неправильным применением законодательства. В качестве основного документа, который закрепляет основы государственного регулирования внешнеторговой деятельности, а именно экспортных операций, выступает Закон № 164-ФЗ [8]. Необходимо обязательно учитывать и общепринятые принципы и нормы международного права и международных договоров РФ.

Выделяют следующие этапы учета операций по экспорту:

1. Для производителя экспортной продукции – учет производства экспортной продукции; для торговой организации – учет товаров, предназначенных для отгрузки на экспорт.

Как правило, затраты на производство продукции, которая предназначена на экспорт, учитываются по счету 20 «Основное производство». С кредита различных счетов собираются все расходы по производству продукции, предназначенной на экспорт, и отражаются по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет «Производство продукции, работ, услуг, реализуемых на экспорт».

Учет товаров, предназначенных для отгрузки на экспорт, торговые организации ведут на счете 41 «Товары». В целях отдельного учета товаров, к данному счету может быть открыт субсчет «Товары экспортируемые». Т.е. на данном счете (субсчете) суммируются все затраты, учитываемые при определении стоимости приобретенной продукции для её дальнейшей продажи на экспорт.

2. Учет отгруженной экспортной продукции.

Экспортируемая продукция отражается по счету 45 «Товары отгруженные», на котором обобщается информация о наличии и движении отгруженных товаров, выручка от продажи которых в течение некоторого периода не может быть признана в бухгалтерском учете.

В случае изменения курса рубля по отношению к иностранным валютам фактическая себестоимость продукции на счете 45 «Товары отгруженные» учитывается только в рублевом эквиваленте и не подлежит переоценке.

В зависимости от места нахождения товара к счету 45 могут быть открыты субсчета второго порядка:

- 4512 – экспортные товары по прямым поставкам;
- 4513 – экспортные товары в пути в Таможенном союзе;
- 4514 – экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза;
- 4515 – экспортные товары в пути за границу;
- 4516 – экспортные товары в переработке и на комиссии за границей;
- 4517 – экспортные товары, снятые с экспорта.

Выделение в текущем бухгалтерском учете перечисленных субсчетов объясняется необходимостью установить сроки кредитования и осуществить

текущий контроль за тем, чтобы экспортные товары были доставлены до покупателя [51].

3. Учет накладных расходов по экспортным операциям.

В сумму коммерческих затрат при осуществлении экспорта продукции входят такие затраты, как подготовка продукции к отгрузке, погрузка продукции на перевозочное средство внутреннего перевозчика, перевозка продукции к пункту назначения внутри страны, погрузка продукции на международный транспорт, перевозка международным транспортом, расходы на страхование, хранение и перегрузку/выгрузку продукции в пути, затраты на перегрузку/выгрузку продукции в месте назначения, доставка продукции на склад покупателя, оплата таможенных пошлин и сборов и др.

На основании первичных документов все перечисленные расходы должны быть учтены по счету 44 «Расходы на продажу». Выделение данных групп затрат дает возможность разделить учет расходов и осуществлять контроль за расходами средств по экспортным операциям, что способствует правильному исчислению НДС, который подлежит вычету.

Расходы, связанные со сбытом продукции, по окончании каждого месяца списываются на счет 90 «Продажи». Коммерческие расходы могут быть списаны организациями по одному из следующих вариантов: либо ежемесячно в полном объеме списываются все коммерческие расходы, либо списываются все коммерческие расходы, за исключением расходов на упаковку и транспортных расходов, которые, списание которых происходит пропорционально реализованным товарам [40].

4. Учет расчетов с иностранными покупателями.

Каждый из видов проданных товаров, выполненных работ, оказанных услуг подлежит аналитическому учету по счету 90 «Продажи». Для отражения экспортных операций может использоваться следующая структура счета 90:

субсчет 1 «Выручка», включая аналитический счет «Выручка от продаж экспортной продукции»;

субсчет 2 «Себестоимость продаж», включая аналитические счета «Себестоимость продаж экспортной продукции» и «Расходы, связанные с продажей экспортной продукции»;

субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»;

субсчет 4 «Акцизы»;

субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж», включая аналитический счет «Прибыль (убыток) от продаж экспортной продукции»

Валютную выручку, полученную в иностранной валюте, при осуществлении налогового учета необходимо конвертировать в рубли по официальному курсу Банка России на дату реализации, т.е. на момент, когда право собственности переходит к покупателю. Аналогичные правила действуют и в бухгалтерском учете.

Дебиторская задолженность покупателя также должна быть конвертирована в рубли на дату оплаты и на последнее число каждого месяца, возникшие при этом положительные курсовые разницы необходимо включить во внереализационные доходы, а отрицательные – в расходы.

В случае если от покупателя поступил аванс, то в доходах данная сумма будет учтена только на дату реализации, однако конвертировать полученную авансовую сумму в рубли следует по курсу на день, когда деньги поступили на счет. Следует отметить, что курсовые разницы по авансам не возникают.

В случае если расчеты с импортером ведутся в иностранной валюте, то экспортер должен открыть в банке счет в той иностранной валюте, которая является валютой платежа, при данных расчетах корреспонденция счетов осуществляется с помощью счета 52 «Валютные счета».

При изменении курсов валют по отношению к рублю могут возникать курсовые разницы, которые должны быть отнесены на счет 91 «Прочие доходы и расходы» (положительные – в кредит субсчета 91.1 «Прочие доходы», отрицательные – в дебет субсчета 91.2 «Прочие расходы»).

Одним из важных моментов при организации экспортных операций является вопрос их налогообложения. При осуществлении экспортных операций

экспортеру следует обратить особое внимание на порядок исчисления, возмещения и уплаты НДС при экспортных операциях, который регулируется гл. 21 НК РФ. Так, при реализации на экспорт товаров, работ, услуг к данным операциям применяется ставка НДС, равная 0%, при условии, что в налоговые органы предоставлен пакет документов, подтверждающих факт совершения экспорта товаров, услуг работ. В ст. 183 Таможенного кодекса Таможенного союза определен список документов, которые необходимо предоставить при осуществлении таможенной процедуры экспорта. Кроме того, суммы НДС, уплаченные при приобретении товаров, используемых для осуществления экспортных операций, подлежат вычету в порядке, предусмотренном гл. 21 НК РФ.

Если товары экспортируются с территории РФ на территорию страны-участницы Таможенного союза, то для обоснования нулевой ставки НДС экспортеру необходимо собрать пакет документов, приведённый в ст. 1 Протокола о товарах в Таможенном союзе.

Если же осуществляется экспорт товаров в страну, которая не является участницей Таможенного союза, либо непосредственно через границу РФ, либо через единую границу Таможенного союза, то чтобы подтвердить право на использование ставки НДС, равной 0%, необходимо собрать пакет документов, указанных в ст. 165 НК РФ (в срок не позднее 180 календарных дней, начиная с даты, когда товары были помещены под таможенную процедуру экспорта). [6].

Фактически, НДС представляет собой чуть ли не единственный налог, который может быть сразу получен государством (в течение налогового периода) с фирм, осуществляющих экспортно-импортные операции. Прочие налоги (такие, как налог на прибыль, на имущество) подлежат оплате лишь по итогам хозяйственной деятельности, поскольку при окончательной амортизации имущества или понесенных убытках данные налоги отсутствуют. Кроме этого, при экспортно-импортных операциях имеют место также таможенные сборы и пошлины.

В целом можно выделить следующие особенности учета экспортных операций и связанные с ними сложности:

- необходимо определить способ выхода на внешние рынки: прямой (самостоятельно) или косвенный (через посредника);
- экспортные операции должны параллельно отражаться как минимум в 2 валютах – национальной и иностранной, что влечет за собой возникновение курсовых разниц (отрицательных и положительных);
- обязательно соблюдать валютное законодательство РФ;
- могут использоваться различные формы расчетов в зависимости от соглашений с иностранными контрагентами;
- применяются различные условия поставки товаров;
- экспортеру необходимо вести поэтапный мониторинг движения товаров, в т. ч. и вне границ таможенной территории страны;
- необходимость ведения отдельного учёта НДС [5].

Перечисленные выше особенности значительно усложняют процесс отражения экспортных операций в бухгалтерском учете и выдвигают высокие требования к методике его организации.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО – ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ООО ПФ «ЛИВАМ»

2.1. Организационная характеристика ООО ПФ «Ливам»

Общество с ограниченной ответственностью Производственная фирма «Ливам» является юридическим лицом, основанным в 1992 году в соответствии с Федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью». Предприятие действует с 09.12.1992. ООО ПФ "Ливам" зарегистрирована по адресу г. Белгород, пр-т. Б.Хмельницкого, д.134, к.А, 308000. Генеральный директор организации Общество с ограниченной ответственностью производственная фирма "Ливам" – Литовка Павел Александрович. Предприятие занимается производством оборудования, позволяющим комплексно решать задачи по очистке воды, производит сервисное обслуживание и послегарантийный ремонт выпускаемой продукции.

Основным видом деятельности компании является производство аппаратуры, основанной на использовании рентгеновского, альфа-, бета- и гамма-излучений; медицинского инструмента, оборудования и приспособлений; диагностической и терапевтической аппаратуры; специализированных средств защиты; их составных частей. Организация насчитывает 1 дочернюю компанию. Имеет 2 лицензии.

Фирма располагает административными, складскими и производственными площадями, квалифицированными сотрудниками, современным металлорежущим и обрабатывающим оборудованием и автомобильным транспортом.

За 20 лет работы предприятия наработан собственный практический интеллектуальный капитал, получены и внедрены патенты Российской Федерации (на изобретение и полезную модель).

Производство сертифицировано на соответствие Международному стандарту системы менеджмента качества ISO 9001:2008 «Производство, сбыт и сер-

висное обслуживание оборудования по очистке жидкостей для промышленных бытовых и медицинских нужд».

Основной целью общества является получение прибыли путем удовлетворения общественных потребностей в продукции, работах, услугах.

Производственная фирма «Ливам» является специализированным производителем дистилляторов медицинских электрических, установок получения воды аналитического качества I-го и II-го типа (УПВА) (аналог бидистиллятора) и сборников для хранения очищенной воды. Модельный ряд выпускаемых изделий включает в себя:

- Аквадистилляторы медицинские электрические серии «АЭ» производительностью 5, 15, 25 литров в час – для получения дистиллированной воды, соответствующей требованиям ГОСТ 6709-72 «Вода дистиллированная», статьи ФС 42-2620-97 ГФ XI издания «Вода для инъекций», EN ISO 3696:1995 «Вода для лабораторного анализа» (вода III типа).

- Аквадистилляторы медицинские электрические серии «АДЭ» и «ДЭ» производительностью от 40 до 210 литров в час – для получения дистиллированной воды, соответствующей требованиям ГОСТ 6709-72 «Вода дистиллированная», статьи ФС 42-2619-97 ГФ XI издания «Вода очищенная».

- Установки получения воды аналитического качества УПВА (аналог бидистиллятора) производительностью 5, 15, 25 литров в час – для получения воды для лабораторного анализа, соответствующей требованиям ГОСТ Р 52501 (ISO 3696:1987) «Вода для лабораторного анализа» (вода I и II типа) и статьи ФС 42-2620-97-ГФ XI издания «Вода для инъекций».

- Сборники для хранения очищенной воды вместимостью от 30 до 500 литров, оборудованные водоуказательной колонкой, воздушным бактерицидным фильтром и устройством отключения дистиллятора при наполнении емкости. С января 2015 года изготавливаются под торговой маркой ТЗМОИ.

ООО ПФ «Ливам» осуществляет свою деятельность на основании Устава (Приложение 1), утвержденного учредителем в лице генерального директора Литовки Павла Александровича, являющегося высшим единоличным органом

общества. Во главе общества находится генеральный директор. В его подчинении находятся: заместитель директора, главный бухгалтер, главный инженер, заместитель директора по сбыту, начальник отдела сбыта и ведущий инженер.

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

Перспективы развития Производственной фирмы «Ливам» связаны с выпуском новых высокотехнологичных изделий, модернизацией текущего модельного ряда производимого оборудования, освоением нового производственного оборудования и площадей, а также поиском партнеров для взаимовыгодного сотрудничества.

Структура управления предприятием представлена на рис. 2.

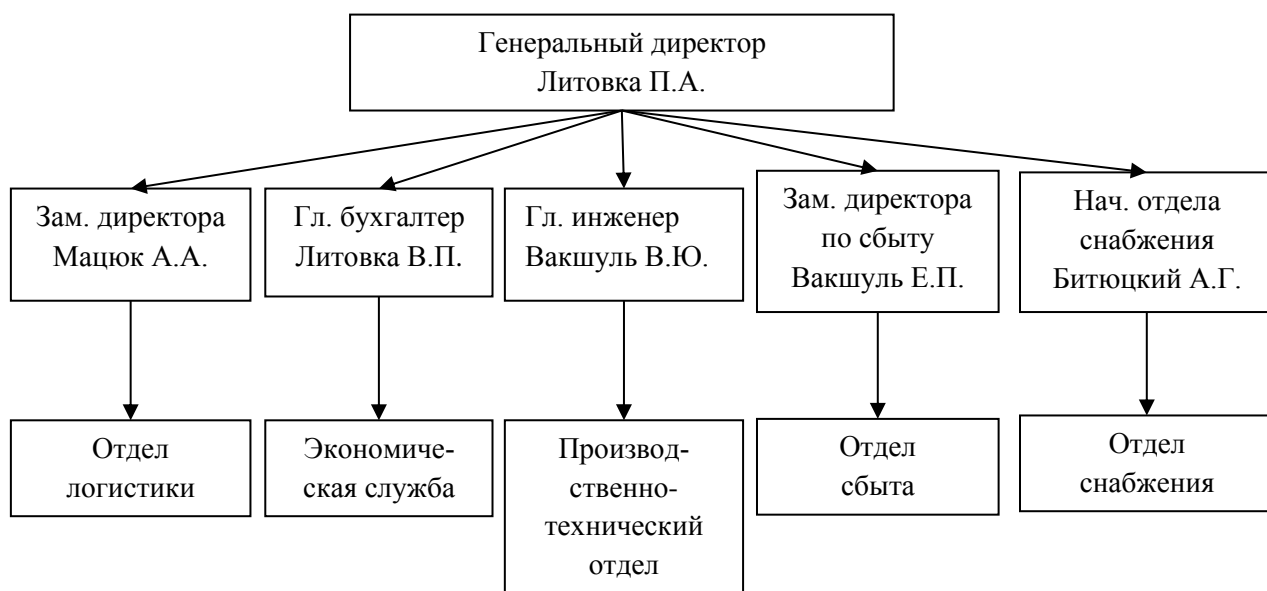


Рис. 2. Структура управления ООО ПФ «Ливам»

Производственно-технический отдел занимается планированием, решением текущих вопросов, связанных с производством, а также направляет и систематически контролирует производственную деятельность.

Договорами поставки занимается отдел снабжения. Его роль состоит в закупке деталей для организации и проработке информации о потенциальных поставщиках деталей.

Экономическая служба представлена бухгалтерами и экономистами. Главная его задача заключается в достоверном и своевременном финансовом, налоговом и управленческом учете на предприятии.

Отдел логистики, возглавляемый начальником отдела логистики, включает в себя склад готовой продукции, отдел логистики, материальный склад и автотранспортный цех. Функции отдела логистики заключаются в планировании и проведении мероприятий по организации грузопотока между производителем и потребителем, а также в контроле над уровнем предоставляемых услуг с целью удовлетворения потребностей клиента.

Отдел маркетинга, сбыта и развития бизнеса ООО «Ливам» – это служба, занимающаяся продажей продукции. Задачи этого отдела: разработка маркетинговой стратегии, анализ положения предприятия на рынке, организация рекламы и стимулирование сбыта. В его состав входят заместитель директора по сбыту, начальник отдела сбыта, менеджер по оптовым продажам, секретарь отдела продаж.

Основные показатели деятельности за 2013 - 2015 годы ООО ПФ «Ливам» составлены на основании баланса и отчета о финансовых результатах за 3 последних года (Приложения 2-7) и приведены в таблице 2.

Основные показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО ПФ
«Ливам»

№ п/п	Показатели	Годы			Отклонение			
		2013	2014	2015	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
					2014г от 2013г	2015г от 2014г	2014г к 2013г	2015г к 2014г
1	Объём выпущенной продукции (работ, услуг), тыс. руб.	39121	38703	66529	-418	27826	98,93	171,90
2	Выручка от продажи продукции (работ, услуг), тыс. руб.	70267	67490	97554	-2777	30064	96,05	144,55
3	Среднесписочная численность работников, чел.	51	51	59	0	8	100	115,69
4	Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб.	21431	20805	21653	-626	848	97,08	104,08
5	Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс. руб.	2263	3005	1828,5	742	-1176,5	132,79	60,85
6	Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс. руб.	4331	5574	7076,5	1243	1502,5	128,7	126,96
7	Материальные затраты на выпуск продукции, тыс. руб.	12889	12624	24425	-265	11801	97,94	193,48
8	Себестоимость продукции (работ, услуг), тыс. руб.	57623	52944	78667	-4679	25723	91,88	148,59
9	Прибыль от продажи продукции, тыс. руб.	8620	10877	14064	2257	3187	126,18	129,3
10	Чистая прибыль, тыс. руб.	5518	8108	10939	2590	2831	146,94	134,92
11	Производительность труда, тыс. руб.	767,08	758,88	1127,61	-8,2	368,73	98,93	148,59
12	Материалоотдача, тыс. руб.	3,04	3,07	2,72	0,03	-0,34	101,01	88,84
13	Материалоёмкость, тыс. руб.	0,33	0,33	0,37	0	0,04	99	112,56
14	Фондоотдача, руб.	3,28	3,24	4,51	-0,04	1,27	98,78	139,2
15	Фондоёмкость, руб.	0,30	0,31	0,22	0,01	-0,09	103,33	70,97
16	Уровень рентабельности, %	9,58	15,31	13,91	5,74	-1,41	159,92	90,8
17	Рентабельность продаж, %	7,58	12,01	11,21	4,16	-0,8	152,99	93,34

Выводы: как видно из таблицы в 2014 году наблюдалось снижение объема выпущенной продукции и выручки соответственно на 418 и 2777 тыс. руб. А в 2015 году по сравнению с предыдущим годом значительно вырос объем выпущенной продукции и выручка от продажи продукции. Среднесписочная численность работников в 2013 и 2014 равна 51 человек, а в 2015 выросла на 8 человек в связи с небольшим расширением производства. Среднегодовая стоимость основных средств менялась незначительно, а среднегодовая стоимость дебиторской задолженности была наибольшей в 2014 году, но к 2015 году снизилась на 1176,5 тыс. руб. Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности имеет тенденцию к росту в 126%. Материальные затраты на выпуск продукции и себестоимость продукции в 2014 году снизились незначительно в связи с уменьшением выпуска. А в 2015 году возросли пропорционально увеличению выпуска. Прибыль от продажи продукции и чистая прибыль имеют устойчивую тенденцию к росту и в 2015 году составляют 14064 и 10939 тыс. руб. соответственно. Производительность труда в расчете на одного работника выросла в 2015 году в связи с увеличением выпуска. Материалоемкость показывает, что материальные затраты составляют около 1/3 в составе затрат на выпуск продукции. Уровень рентабельности и рентабельность продаж в 2014 году имели максимальное значение 15,31% и 12,01% соответственно. Рентабельность продаж выросла на 4,16% в 2014 году, и незначительно снизилась на 0,8% в 2015 году и составила 11,21%.

2.2. Анализ основных экономических показателей ООО ПФ «Ливам»

В условиях современной рыночной экономики объективная и точная оценка финансового положения приобретает первостепенное значение. Одним из критериев такой оценки является степень ликвидности организации.

Рассчитаем коэффициенты ликвидности и представим их в табл. 3.

Показатели, характеризующие ликвидность баланса ООО ПФ «Ливам»

Показатели	Годы			Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
	2013	2014	2015	2014г от 2013г	2015г от 2014г	2014г к 2013г	2015г к 2014г
Денежные средства	4653	4558	5053	-95	495	97,96	110,86
Дебиторская задолженность	3250	2760	897	-490	-1863	84,92	32,5
Финансовые вложения	114	5000	8000	4886	3000	4385,96	160
Оборотные средства	21215	36972	34421	15757	-2551	174,27	93,1
Краткосрочные обязательства	6363	8554	7483	2191	-1071	134,43	87,48
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,75	1,12	1,74	0,37	0,63	149,15	156,11
Коэффициент быстрой (срочной) ликвидности	1,26	1,44	1,86	0,18	0,42	114,29	129,46
Коэффициент текущей ликвидности	3,33	4,32	4,6	0,99	0,28	129,64	106,43

Выводы: коэффициент абсолютной ликвидности показывает, какую часть кредиторской задолженности предприятие может погасить немедленно. Коэффициент абсолютной ликвидности рассчитывается по формуле 2.1.

$$\text{Кал} = \frac{\text{Денежные средства} + \text{Краткосрочные финансовые вложения}}{\text{Текущие обязательства}} \quad (2.1)$$

Он показывает, какая часть краткосрочных обязательств может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам с дебиторами. Значение данного показателя не должно опускаться ниже 0,2. В ООО ПФ «Ливам» значение этого коэффициента в 2013-2015гг. имеет тенденцию к росту и достигает 1,74, что говорит о высокой ликвидности предприятия.

Коэффициент быстрой ликвидности, или коэффициент «критической оценки», показывает, насколько ликвидные средства предприятия покрывают его краткосрочную задолженность. Коэффициент быстрой ликвидности определяется по формуле 2.2.

$$\text{Кбл} = (\text{Краткосрочная дебиторская задолженность} + \text{Краткосрочные финансовые вложения} + \text{Денежные средства}) / \text{Текущие обязательства} \quad (2.2)$$

Данный показатель показывает, какая часть краткосрочных обязательств предприятия может быть немедленно погашена за счет средств на различных счетах, в краткосрочных ценных бумагах, а также поступлений по расчетам. Рекомендуемое значение данного показателя от 0,7-0,8 до 1,5. В ООО ПФ «Ливам» в 2013 - 2015 годах Кбл имеет тенденцию к росту и соответствует норме.

Коэффициент текущей ликвидности показывает, достаточно ли у предприятия средств, которые могут быть использованы им для погашения своих краткосрочных обязательств в течение года. Это основной показатель платежеспособности предприятия. Коэффициент текущей ликвидности определяется по формуле 2.3.

$$\text{Ктл} = \text{Оборотные активы} / \text{Текущие обязательства} \quad (2.3)$$

В мировой практике значение этого коэффициента должно находиться в диапазоне 1-2. В ООО ПФ «Ливам» коэффициент текущей ликвидности более 4, что говорит о большом количестве свободных денег в организации.

Платежеспособность - это способность предприятия возвращать в необходимом объеме и в установленный срок заемные средства, то есть погашать свои долговые обязательства. Проведем анализ платежеспособности на основе показателей, рассчитанных в табл. 4.

Анализ платежеспособности организации

Показатели	Годы			Отклонение (+,-)	
	2013	2014	2015	2014г от 2013г	2015г от 2014г
Платёжные средства:					
-Денежные средства	4653	4558	5053	-95	495
-Дебиторская задолженность	3250	2760	897	-490	-1863
Итого платёжных средств	7903	7138	5950	-765	-1188
Срочные платежи:					
-Задолженность по оплате труда	671	709	1090	38	381
-Задолженность перед государственными внебюджетными фондами	232	747	736	515	-11
-Задолженность по налогам и сборам и т.д.	507	1126	1188	619	62
Итого срочных платежей	1410	2582	3014	1172	432
Коэффициент платежеспособности	5,6	2,76	1,97	-2,84	-0,79

Выводы: на основании данных таблицы можно сделать вывод, что ООО ПФ «Ливам» платежеспособна, так как коэффициент платёжеспособности в пределах нормы. Он имеет тенденцию к снижению, так как в 2015 году дебиторская задолженность снизилась в 2014 году на 765 тыс. руб., а в 2015 году на 1863 тыс. руб. Также на платежеспособность повлиял рост срочных платежей.

Проведем анализ финансовой устойчивости ООО ПФ «Ливам» и отразим результаты в табл. 5.

Таблица 5

Показатели, характеризующие финансовую устойчивость организации

Показатели	Годы			Отклонение (+,-)	
	2013	2014	2015	2014г от 2013г	2015г от 2014г
Собственный капитал	34602	38324	49629	3722	11305
Заёмный капитал	7632	9388	7483	1756	-1905
Долгосрочные обязательства	1269	834	0	-435	-834
Краткосрочные обязательства	6363	8554	7483	2191	-1071
Баланс	42234	47712	57112	5478	9400
Коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости)	0,82	0,8	0,87	-0,02	0,07
Коэффициент концентрации заёмного капитала	0,18	0,20	0,13	0,02	-0,07

Коэффициент финансовой зависимости	1,22	1,24	1,15	0,02	-0,09
Коэффициент текущей задолженности	0,15	0,18	0,13	0,03	-0,05
Коэффициент устойчивого финансирования	0,85	0,82	0,87	-0,03	0,05
Коэффициент финансового левериджа (риска)	0,22	0,24	0,15	0,02	-0,09

Выводы: коэффициент концентрации собственного капитала (финансовой независимости), характеризует, какая часть активов организации сформирована за счёт собственного капитала. В ООО ПФ «Ливам» он составляет 0,87 в 2015 году, что означает преимущественное формирование активов за счет собственных средств. Коэффициент концентрации заемного капитала снизился на 0,07 в 2015 году в связи со снижением суммы заемного капитала. Он характеризует, что только 13% активов сформированы за счёт долгосрочного и краткосрочного капитала. Коэффициент финансовой зависимости, характеризует, какая сумма активов приходится на 1 рубль собственного капитала. Его величина в 2015 году равна 1,15, это означает что на каждые 1,15 руб., вложенных в активы, приходится 1 руб. собственного капитала и 15 коп. заемного капитала. Коэффициент текущей задолженности снизился на 0,05 и показывает, что доля активов организации, сформированных за счёт краткосрочного заемного капитала, составляет 0,13 в 2015 году. Коэффициент устойчивого финансирования показал, что доля активов организации сформированных за счёт устойчивых источников средств растет и равна 0,87. Коэффициент финансового левериджа показывает риск вложения капитала в эту организацию. В 2015 году он сильно снизился по сравнению с предыдущим годом. Он равен 0,15, значит риск вложений в ООО ПФ «Ливам» очень мал.

По данным анализа финансовое состояние организации ООО ПФ «Ливам» является абсолютно устойчивым.

2.3. Характеристика организации ведения бухгалтерского учёта в ООО ПФ «Ливам».

Экономическая служба обеспечивает правильную организацию и слаженную работу экономических отделов предприятия. Структура экономической службы ООО ПФ «Ливам» представлена на рисунке 3 в виде схемы.

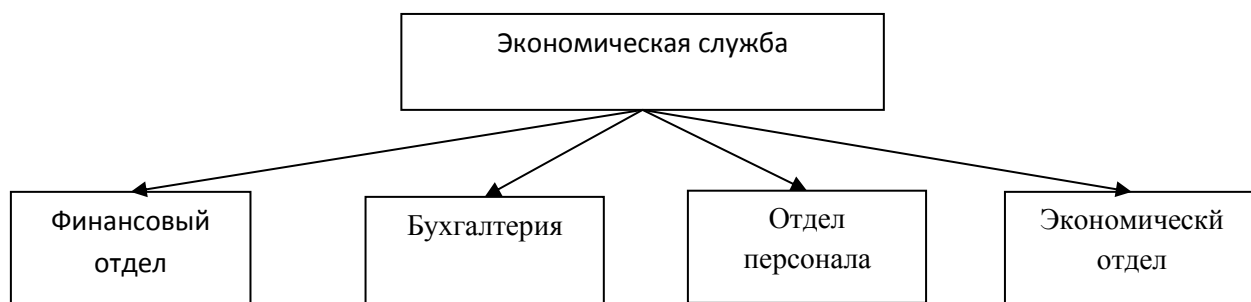


Рис. 3. Структура экономической службы ООО ПФ «Ливам»

На предприятии экономическая служба включает в себя четыре подразделения, каждое из которых выполняет определенные функции.

Бухгалтерия берет на себя обязанности по отражению хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, составление бухгалтерской и налоговой отчетности, выплату налогов в бюджет, осуществление расчетов с контрагентами, оформление первичных документов и договоров. Она снабжает остальные отделы актуальной информацией и совместно с ними проводит анализ деятельности.

Финансовый отдел решает ряд задач, а именно: осуществляет контроль за движением денежных средств, проводит расчет необходимого количества финансов для обеспечения нормальной работы предприятия, ведет поиск дополнительных источников финансирования и привлечение средств из этих источников. Финансовый отдел отвечает за финансовое состояние и платежеспособность организации, составляет финансовый план и занимается бюджетным планированием. Он также ищет эффективные пути вложения излишних денежных средств.

Экономический отдел выполняет следующие функции: он осуществляет управление затратами, группировку их по центрам ответственности, разрабатывает сметы и калькуляции, рассчитывает плановую, фактическую и продажную цену, выявляет отклонения и их причины. Проводит оценку эффективности деятельности предприятия в целом и по отдельным подразделениям, видам продукции, по различным видам деятельности организации. Экономический отдел также оценивает объем произведенной и реализованной продукции в натуральном и стоимостном выражении, проводит технико-экономический анализ производственной деятельности и осуществляет экономические расчеты по контрагентам.

Отдел персонала занимается подбором и обучением профессиональных кадров, анализирует необходимое количество и состав рабочих для бесперебойной работы производства, определяет обеспеченность организации трудовыми ресурсами. Этот отдел также разрабатывает оптимальную для фирмы систему оплаты труда, систему поощрений и взысканий и начисляет заработную плату в соответствии с принятыми на предприятии нормами.

Организационно-распределительные документы фирмы составляют четвертый уровень нормативного регулирования бухгалтерского учета в России. Эти документы разрабатываются и применяются предприятием самостоятельно в соответствии со спецификой хозяйственной деятельности. К ним относят приказы, распоряжения, должностные инструкции и указания по учету отдельных объектов.

ООО ПФ «Ливам» осуществляет свою деятельность на основании Устава (Приложение 1).

Главный бухгалтер отвечает за ведение бухгалтерского учета, формирование учетной политики, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Учетные функции главного бухгалтера определяются должностной инструкцией, в которой указаны права и обязанности, ответственность, требования к квалификации и другие положения по его работе.

Должностная инструкция также определяет право подписи первичных учетных документов уполномоченными на это должностными лицами.

Правила документооборота утверждаются приказом руководителя. Их соблюдение контролирует главный бухгалтер.

Рабочий план счетов (Приложение 10) был разработан предприятием самостоятельно на основании плана счетов, разработанного фирмой «1С» в программном продукте «1С: Предприятие 8.2», Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденные Приказом МФ РФ от 31.10.2000 №94н.

Учетная политика для целей бухгалтерского и налогового учета (Приложения 8, 9) является основным документом, которым руководствуется бухгалтерия в своей работе. Она формируется главным бухгалтером и утверждается приказом руководителя, контроль за исполнением элементов и принципов учетной политики возложен на главного бухгалтера. Этот документ описывает применяемые организацией формы и методы учета и оценки объектов бухгалтерского учета.

Рассмотрим подробнее некоторые из положений учетной политики ООО ПФ «Ливам». Основные средства стоимостью менее 40000 рублей учитываются в составе материально-производственных запасов. Амортизация по всем объектам основных средств в ООО ПФ «Ливам» производится линейным способом и учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств».

Приобретаемые материальные запасы отражаются в учете по учетным ценам без использования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В качестве учетной цены на материалы принимаются договорные цены. При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии все группы материалов оцениваются по средней себестоимости.

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, распределяются на затраты основного производства по объектам калькулирования пропорционально стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов, отпущенных на производство. Готовая продукция учитывается по фактической себестоимости на синтетическом счете 43.

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета (п.3 ст.10 Закона №402-ФЗ) непрерывно со дня государственной регистрации. Он ведется автоматизировано с использованием программы «1С:Предприятие 8.2» на основании первичных документов.

Налоговый учет ведется на бумажных носителях и в программе «1С:Предприятие 8.2».

Бухгалтерский управленческий учет ведется на предприятии главным бухгалтером. Он ведется в системе «1С:Предприятие 8» интегрировано с бухгалтерским финансовым учетом, но более детально. Данные управленческого учета запрашиваются внутренними пользователями по мере необходимости.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

3.1. Первичный учет экспортных операций

Основой для бухгалтерского учета экспортных операций является контракт с иностранным покупателем по продаже экспортных товаров.

В международной коммерческой практике широко практикуется употребление термина «контракт» как синоним термина «договор». Договор считается международным в том случае, если коммерческие предприятия договаривающихся сторон находятся на территории разных государств.

Внешнеторговый контракт считается одним из важнейших средств правового регулирования. Он является базовым документом внешнеторговой деятельности, с его помощью оформляется преимущественное число международных торговых сделок. Контракт – двустороннее или многосторонне соглашение, в котором оговорены права и обязанности для его участников; в торговле – документ, содержащий все условия купли-продажи, поставки и т.п. [44]. Основное предназначение контракта – установить юридическую связь между договаривающимися сторонами, определить и закрепить их взаимные права и обязанности. Контракт заключается в письменной форме в двух экземплярах. Текст двустороннего контракта обычно составляется на языках обеих сторон, или на языках, о которых стороны условятся [21].

Исходя из контракта определяются: предмет экспорта, цена и сумма, условия платежа, сроки поставки и прочие условия и обстоятельства сделки. К контракту часто заключают дополнительные соглашения, регулирующие отдельные условия.

Для бухгалтера экспортный контракт не является первичным учетным документом, однако, это основание для принятия решений, связанных с порядком бухгалтерского учета и налогообложения экспортной сделки.

На основании контракта формируются счет-фактура российского продавца, транспортные накладные, грузовая таможенная декларация, которые явля-

ются первичными документами. В момент отгрузки продукции право собственности на экспортируемый товар переходит к покупателю, а организация-экспортер отражает в бухгалтерском учете факт реализации товара. В ООО ПФ «Ливам» первичным документом является универсальный передаточный документ, который объединяет в себе функции счета-фактуры и товарной накладной. В счете указывается ставка НДС 0 процентов. А показатели стоимости и цены приведены в валюте.

В соответствии с контрактом № 2907 от 21.10.2015 г. (Приложение 11) ООО ПФ «Ливам» отгрузило со склада ORBE FZC аквадистиллятор АЭ-25 по цене 1330\$ и сборник для хранения очищенной воды С-60 по цене 947\$ на общую сумму 2277 долларов США на условиях DDP (Инкотермс 2010), т.е. оплата экспортных пошлин и доставка за счет продавца. К договору было заключено дополнительное соглашение об уплате банковских расходов (Приложение 12) и выписан упаковочный лист. Согласно универсальному передаточному документу № 3058 от 27.10.2015 г. (Приложение 13) общая сумма к оплате составила 2277 долларов США, налоговая ставка по продукции на экспорт 0%.

При отгрузке продукции ORBE FZC в момент перехода права собственности на товар в учете ООО ПФ «Ливам» отражается дебиторская задолженность покупателя и выручка от продажи продукции. Одновременно с этим отражается списание себестоимости отгруженной продукции. На счетах бухгалтерского учёта данные операции отражаются следующими записями:

- 1) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»
Кт 90.01.1 «Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» 1330\$ (83130,05 руб.) – отражена выручка от продажи аквадистиллятора АЭ-25.
- 2) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»
Кт 90.01.1 «Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» 947\$ (59191,10 руб.) – отражена выручка от продажи сборника С-60.
- 3) Дт 90.02.1 «Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»
Кт 43 «Готовая продукция» 31214,71 руб – списана себестоимость аквадистиллятора АЭ-25.

4) Дт 90.02.1 «Себестоимость продаж (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)»
Кт 43 «Готовая продукция» 10897,77 руб – списана себестоимость сборника С-60.

Коммерческий инвойс - это счет, который продавец выписывает покупателю. Экспортер должен выписать инвойс одновременно с отгрузкой товаров и направить его иностранному покупателю. Инвойс является основанием для перечисления денег и свидетельствует о том, что у покупателя появляется обязанность оплаты товара в соответствии с указанными условиями. Инвойс используется на таможне для обоснования фактурной стоимости товара (стоимости товара по контракту), расчета и декларирования таможенной стоимости.

На отгруженный иностранным покупателем товар ООО ПФ «Ливам» выписывает счет-проформу (проформу-инвойс) (Приложение 14), в которой указываются предварительные данные для осуществления платежа.

Упаковочный лист - это один из видов товаросопроводительной документации, применяемый при грузоперевозках. Этот документ содержит полный перечень видов товара по каждому товарному месту в отдельности (коробка, поддон, ящик, контейнер, паллета и т.д.) и используется в качестве дополнения к счету-фактуре (к инвойсу) (Приложение 15).

Авианакладная грузовая (Air Waybill) (Приложение 16) - это документ, подтверждающий наличие договора между грузоотправителем и перевозчиком (авиалинией или агентом авиакомпании) о перевозке груза по авиалиниям перевозчика. Авианакладная выписывается грузоотправителем или его агентом.

Таким образом, авианакладная выполняет несколько функций:

- Подтверждает договор между грузоотправителем и перевозчиком;
- Удостоверяет принятие груза к перевозке;
- Удостоверяет условия перевозки.

Кроме того, так как авианакладная содержит достаточно полную информацию о товаре и стоимости перевозки груза.

Для контроля за поступлением валютной выручки от экспорта товаров (денежные средства в иностранной валюте или валюте Российской Федерации, пе-

реведенные или подлежащие переводу в пользу экспортера нерезидентом в качестве оплаты за экспортируемые по контракту товары) установлена процедура ведения уполномоченными банками документации валютного контроля.

Банком России устанавливаются формы отчетности по валютным операциям, а также порядок и сроки их представления (пункт 1 части 2 статьи 24, части 4 статьи 5 Закона от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ (ред. от 30.12.2015)).

В частности, формами учета по валютным операциям резидентам являются:

- паспорт сделки (п. 6.1 Инструкции Банка России от 4 июня 2012 г. № 138-И);
- справку о валютных операциях (п. 2.1 Инструкции Банка России от 4 июня 2012 г. № 138-И);
- справку о подтверждающих документах (п. 9.1 Инструкции Банка России от 4 июня 2012 г. № 138-И).

Поскольку справка о валютных операциях относится к документу, связанному с валютной операцией по международному контракту или контракту с нерезидентом, то архив таких документов может быть создан вместе с самими контрактами.

Так как общая сумма контракта ООО ПФ «Ливам» с ORBE FZC в эквиваленте менее 50 000 долл. США, то паспорт сделки не оформляется.

На основании договора между ООО ПФ «Ливам» и банком было предусмотрено передача банку полномочий по составлению справки о валютных операциях и справки о подтверждающих документах. Эти документы заполнил банк, и организации их представлять не нужно.

Схема движения первичных документов по учету экспортных операций в ООО ПФ «Ливам» отражена на рис. 4.



Рис. 4. Схема движения первичных документов

3.2. Синтетический и аналитический учет экспортных операций

Учет реализации готовой продукции на экспорт в ООО ПФ «Ливам» можно разделить на несколько этапов:

- Учет расчетов с иностранными покупателями
- Учет накладных расходов

Синтетический учет расчетов с иностранными покупателями ведется на синтетическом счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Аналитический учет ведется на счете 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте». На предприятии «Ливам» аналитический учет экспортных операций ведется отдельно по каждому контрагенту и по каждому договору.

Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками ведется в двух оценках: в валюте и в рублевой оценке. Схема счета 62.21 составлена на основе анализа счета 62.21 за 2015 год (Приложение 17) и представлена в табл. 6.

Счет 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками в валюте»

Сальдо на начало периода		0	Сумма в рублях		Сумма в валюте	
С кредита счетов	В дебет счетов	Содержание хозяйственной операции	Дт	Кт	EUR	
	52	Получена оплата от иностранного покупателя		92 061,64		1612
90		Отражена выручка от реализации экспортной продукции	88 110,31		1612	
91		Отражена положительная курсовая разница в связи с переоценкой активов и обязательств в валюте	3 951,33			
					USD	
	52	Получена оплата от иностранного покупателя		151 331,02		2277
90		Отражена выручка от реализации экспортной продукции	142 321,15		2277	
91		Отражена положительная курсовая разница в связи с переоценкой активов и обязательств в валюте	9 009,87			
Обороты за период			243 392,66	243 392,66		
Сальдо на конец периода		0				

Вывод: счет 62.21 корреспондирует со счетом 90 в момент признания выручки от продажи экспортной продукции (в момент отгрузки), а со счетом 91 при отражении положительных или отрицательных курсовых разниц. Когда на валютный счет поступает оплата от покупателя, счет 62.21 корреспондирует со счетом 52.

Курсовые разницы возникают в случае, когда даты отгрузки и оплаты продукции не совпадают.

При этом согласно п.7. ПБУ 3/2006 пересчет средств на банковских счетах (банковских вкладах), средств в расчетах, выраженных в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату [20].

Рассмотрим порядок отражения курсовых разниц в бухгалтерском учете ООО ПФ «Ливам» на основании карточки счета 62.21 и карточки счета 52 (Приложения 18, 19).

27.10.2015 г. произошла отгрузка и была признана выручка.

1) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»

Кт 90.01.1 «Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» 1330\$ (83130,05 руб.) – отражена выручка от продажи аквадистиллятора АЭ-25.

2) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»

Кт 90.01.1 «Выручка (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)» 947\$ (59191,10 руб.) – отражена выручка от продажи сборника С-60.

Так как на конец октября выручка еще не поступила, а курс доллара по отношению к рублю вырос, то 31.10.2015 г. отражают положительную курсовую разницу. Основанием для данной проводки является справка-расчет бухгалтера (Приложение 20)

3) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»

Кт 91.01 «Прочие доходы» 4258,9 руб.

Поступление денежных средств на валютный счет произошло 17.11.2015г.

4) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»

Кт 52 «Валютные счета» 2277\$ (151331,02руб.) – погашена дебиторская задолженность покупателя.

Основанием для отражения положительной курсовой разницы в составе доходов служит справка-расчет (Приложение 21).

5) Дт 62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)»

Кт 91.01 «Прочие доходы» 4750,97 руб.

Важным моментом в учете экспортных операций является правильное отражение накладных расходов. Синтетический учет расходов по реализации экспортных товаров ведется на счете 44 «Расходы на продажу». В состав коммерческих расходов при экспорте включают следующие затраты:

- на подготовку товара к отгрузке:

- 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 пункте назначения;
- по доставке товара на склад покупателя;
- по оплате комиссионных транспортно-экспедиторским организациям;
- по оплате таможенных пошлин, сборов и др.

Суммы понесенных организацией расходов собираются по дебету счета 44 в корреспонденции со счетами 60, 76, 68, 70. Эти суммы списываются в дебет счета 90. Аналитический учет по счету 44 "Расходы на продажу" ведется по видам и статьям расходов.

Отразим корреспонденцию счетов по счету 44 в табл. 7.

Таблица 7

Корреспонденция счетов по учету расходов на продажу по экспортным операциям

Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма	Документ
1. Начислен таможенный сбор	44	76	750	Грузовая таможенная декларация (Приложение 22)
2. Начислены расходы на таможенное оформление	44	76	6800	Акт № Б1307 от 30.10.2015 (Приложение 25)
3. Списаны расходы по доставке и страхованию экспортируемого груза: в рублях	44	60	40940	
4. Накладные расходы списаны на счет расходов от продажи	90.07	44	48490	

Как видно из таблицы, ООО ПФ «Ливам» понесла расходы, связанные с оплатой таможенного сбора. Для таможенного оформления груза ООО ПФ «Ливам» обратилась к посреднику ООО «Система-ИТ» и заключила договор об оказании услуг таможенного представительства № БФ 46/2015 (Приложение 24). На основании акта № Б1307 от 30 октября 2015г (Приложение 25) в учете ООО ПФ «Ливам» возникает кредиторская задолженность по уплате услуг таможенного оформления. На основании платежного поручения № 1970 от 06.11.2015 (Приложение 26) с расчетного счета организации были списаны денежные средства и задолженность была погашена. В учете ООО ПФ «Ливам» были сделаны следующие записи:

1) Дт 44 «Расходы на продажу»

Кт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» 6800 руб. - начислена задолженность за таможенное оформление груза.

2) Дт 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 51 «Расчетные счета» 6800 руб. - оплачены услуги таможенного оформления.

3) Дт 90.07.1 «Расходы на продажу по деятельности с основной системой налогообложения»

Кт 44 «Расходы на продажу» 6800 руб. – списаны накладные расходы.

Бухгалтерские проводки по учету экспортных операций отражены в табл. 8.

Таблица 8

Журнал хозяйственных операций по отражению продажи готовой продукции на экспорт в ООО ПФ «Ливам» за октябрь-ноябрь 2015 г.

№	Дата	Документ и содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Сумма, \$	Дт	Кт	Приложения
1	27.10	Реализация товара «Аквадистиллятор АЭ-25». Отражена задолженность покупателя.	83130,05	1330	62.21	90.01.1	Приложения 13, 27

2	27.10	Реализация товара «Сборник-емкость С-60». Отражена задолженность покупателя	59191,10	947	82.21	90.01.1	Приложения 13, 28
3	27.10	Списана себестоимость «Аквадистиллятора АЭ-25».	31214,71		90.02.1	43	Приложение 29
4	27.10	Списана себестоимость «Сборник-емкость С-60»	10897,77		90.02.1	43	Приложение 30
5	30.10	Начислена задолженность за таможенный сбор. Основание – Грузовая таможенная декларация	750		44	76	Приложение 22
6	30.10	Списаны затраты за таможенный сбор	750		90.07.1	44	
7	30.10	Начислена задолженность за таможенное оформление. Основание – Акт № Б1307 от 30.10.2015	6800		44	76	Приложение 25
8	30.10	Списаны затраты на таможенное оформление груза	6800		90.07.1	44	
9	02.11	Начислены расходы за доставку и страхование груза	40940		44	60	Приложение 16
10	02.11	Списаны затраты на доставку и страхование груза	40940		90.07.1	44	
11	06.11	Оплачено таможенный сбор с р/с. Основание - платежное поручение № 1969	750		76	51	Приложение 23
12	06.11	Оплачено таможенное оформление с р/с. Основание - платежное поручение № 1970	6800		76	51	Приложение 26

13	31.10	Переоценка активов и обязательств в иностранной валюте, отражена положительная курсовая разница. Основание – справка-расчет от 31.10.2015	4258,9		62.21	91.01	Приложение 21
14	17.11	Поступление выручки на валютный счет	151331,02	2277	52	62.21	Приложение 24
15	30.11	Переоценка активов и обязательств в иностранной валюте, отражена положительная курсовая разница. Основание – справка-расчет от 30.11.2015	4750,97		62.21	91.01	Приложение 22

3.3. Налоговый учет экспортных операций

Экспорт - таможенный режим, при котором товары вывозятся за пределы таможенной территории без обязательства об их ввозе на эту территорию. При выпуске товаров в таможенном режиме экспорт товары должны быть вывезены за пределы таможенной территории в том же состоянии, в котором они были на день принятия таможенной декларации, кроме изменений состояния товаров вследствие естественного износа или убыли при нормальных условиях транспортировки и хранения. При экспорте - товары освобождаются от налогов (кроме экспортных пошлин и акцизов) либо уплаченные суммы налогов подлежат возврату в соответствии с налоговым законодательством.

Таможенное оформление экспорта происходит поэтапно:

1. предоставление документов, подтверждающих условия и основания вывоза товаров за пределы таможенной территории страны;
2. уплата установленных налогов и сборов;
3. соблюдение законодательных правил экспортером.

Перечень основных документов, необходимых при помещении товаров под таможенную процедуру экспорта:

1. Контракт
2. Инвойс (счет), отправляемый с грузом, заверенный печатью организации, в котором указываются реквизиты продавца (в том числе ИНН), покупателя, номер и дата контракта, ценовые характеристики товара, условия поставки согласно ИНКОТЕРМС (все данные должны совпадать с условиями контракта)
3. Сертификаты, лицензии, другие разрешительные документы (если требуются). Если товар по своему наименованию может подпадать под товары, указаны в контрольных списках товаров «двойного назначения» - может потребоваться заключение экспертной организации о том, что вывозимый товар по своим характеристикам не подпадает в контрольные списки.
4. Транспортная накладная.
5. Документы, подтверждающие право владения отправляемым грузом (копии, заверенные печатью фирмы и подписью уполномоченного представителя с расшифровкой ФИО): на товар собственного производства – заверенные копии документов, подтверждающих этот факт (это могут быть копии сертификатов, технических условий, качественных удостоверений, каталоги и пр.).
6. Документы, подтверждающие происхождение товара (сертификаты, удостоверения о качестве), торговую марку и фирму-производителя.
7. Информация о получаемом товаре (описание, технические характеристики, принцип работы, химический состав).
8. При наличии экспортных пошлин - платежное поручение об оплате таможенных платежей (по согласованию с таможенным представителем).
9. Прочие документы, необходимость предоставления которых обусловлена конкретными положениями контракта. Например:
 - документ о страховании груза;

- документ о предоплате по контракту (копия платежного поручения и выписки из лицевого счета).

Таможенная пошлина представляет собой обязательный платеж, уплачиваемый налогоплательщиком при перемещении товаров через таможенную границу.

К таможенным сборам относятся:

- 1) таможенные сборы за таможенное оформление товаров;
- 2) таможенные сборы за хранение товаров;
- 3) таможенные сборы за таможенное сопровождение товаров.

Уплата таможенного платежа является неотъемлемым условием вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации.

Уплат таможенных платежей осуществляется путем зачисления на счет таможенного органа авансового платежа.

После подачи вышеперечисленных документов осуществляется таможенное оформление, составляется декларация (еще она называется грузовой таможенной декларацией). Это документ, имеющий форму заявления, где указаны точные данные о грузе, перевозимом через границу, каким транспортом перевозится и непосредственно о самом транспортном средстве.

Грузовая таможенная декларация (ГТД) (Приложение 16) — основной документ, оформляемый при перемещении товаров через таможенную границу государства. ГТД оформляется распорядителем груза и заверяется таможенным инспектором, в дальнейшем служит основанием для пропуска через границу. В декларации содержатся сведения о грузе и его таможенной стоимости, транспортном средстве, осуществляющем доставку, отправителе и получателе.

Без предоставления грузовой таможенной декларации органы государственного таможенного контроля не принимают товары и имущество к таможенному оформлению для пропуска через госграницу.

Другая функция грузовой таможенной декларации — документ-заявление, представляемый участниками внешнеэкономической деятельности и законности сделки, то есть соответствия всех действий в процессе экспортной и

импортной операции законодательству РФ. Сведения, указанные в грузовой таможенной декларации, должны находиться в полном соответствии с предъявляемым для таможенного контроля товаром (имуществом) другими фактическими данными.

Схематично процесс таможенного оформления экспорта представлен на рис. 5.

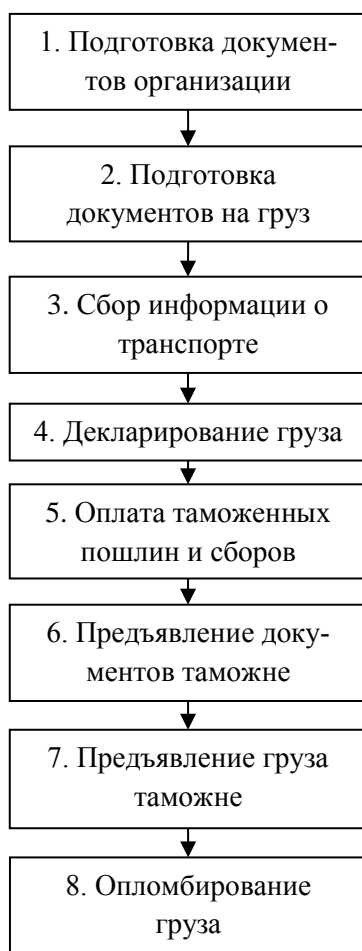


Рис. 5. Таможенное оформление экспортного товара

При соблюдении определенных условий экспортеры, реализующие товары за границу, имеют возможность избавиться от уплаты налога на добавленную стоимость (далее НДС). Ведь для таких операций предусмотрена ставка НДС в размере 0 процентов (пп. 1 п. 2 ст. 151 НК, пп. 1 п. 1 ст. 164 НК).

Также организация имеет право на вычет входного НДС, то есть налога, который предъявил ей дополнительно к цене поставщик товаров, реализуемых впоследствии на экспорт (ст. 171, п. 3 ст. 172 НК).

Чтобы не платить НДС при экспорте и в то же время принять к вычету входной НДС, организации необходимо документально подтвердить инспекции сам факт экспорта (пп. 1 п. 1 ст. 164, п. 1 ст. 165 НК). Для этого она должна до истечения 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта (абз. 1 п. 9 ст. 165 НК), представить в налоговые органы следующие подтверждающие документы: контракт (его копию) с иностранным лицом на поставку товара; выписку банка (ее копию) о поступлении выручки от продажи товаров иностранному лицу на расчетный счет фирмы. Также в пакете документов необходимо иметь таможенную декларацию (ее копию) с соответствующими отметками таможенных органов, производивших оформление вывоза; копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с соответствующими отметками пограничных таможенных органов. Эти документы организации необходимо предъявить в инспекцию одновременно с декларацией по НДС (п. 10 ст. 165 НК).

Однако, предприятие ООО ПФ «Ливам» является специализированным производителем медицинской техники, имеет патенты на изобретения. На выпускаемую продукцию получены Регистрационные удостоверения, выданные Федеральной службой по надзору в сфере здравоохранения и социального развития, имеет льготу (Приложение 31). Оборудование имеет код по ОКП 94 5250 – оборудование лабораторное и аптечное. Реализация указанной продукции не подлежит обложению НДС на основании перечня важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, реализация которой на территории РФ не подлежит обложению НДС, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 30.09.2015 № 1042 в соответствии с пп. 1 п. 2 ст. 149 гл. 21 НК РФ.

При учете затрат, связанных с производством и реализацией продукции освобожденной от налогообложения НДС, суммы входного НДС, оплаченные

поставщикам материалов, комплектующих и услуг, относятся на себестоимость готовой продукции и к вычету из бюджета не заявляются.

Освобождение от НДС, предусмотренное ст. 149 НК РФ, действует и при экспорте товаров (исключение станы Таможенного союза). Соответственно к таким операциям не применяется налоговая ставка 0 процентов. При реализации таких товаров на экспорт налоговая база не формируется и никакие налоговые ставки не применяются.

3.4. Отражение информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, выручка от продажи продукции (работ и услуг) является доходом от обычных видов деятельности организации.

Величина выручки от продажи исчисляется в денежном выражении в сумме, которая равна величине поступления денежных средств и/или величине дебиторской задолженности. Если же поступлениями денежных средств выручка покрывается не полностью, то ее величина определяется как сумма поступления денежных средств и дебиторской задолженности. Для признания в бухгалтерском учете выручки от продажи продукции (работ, услуг) требуется наличие пяти условий, что соответствует требованиям международных стандартов финансовой отчетности. Одно из них – переход права собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию от продавца к покупателю, принятие покупателем результатов работ или услуг. Этот признак является основным, поскольку при его наличии у организации возникает право на получение выручки, следовательно, возникает уверенность в увеличении экономической выгоды, а также возможность определить расходы, связанные с получением выручки. Что касается условия: «сумма выручки может быть определена», то величина денежных поступлений или дебиторской задолженности (а это и есть сумма выручки) определяется ценой, которая фиксируется либо в договоре при его подписании, либо в договоре при установлении порядка определе-

ния цены. В том случае, когда цена не зафиксирована в договоре и ее невозможно установить исходя из его условий, может быть применена цена на аналогичную продукцию. Таким образом, датой отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи является дата перехода права собственности на экспортируемую продукцию от экспортера к импортеру либо дата выполнения работ (оказания услуг).

В соответствии с Планом счетов финансовые результаты от продажи товаров, продукции, работ, услуг учитывают на счете 90 «Продажи». При этом аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др.

Отразим финансовый результат от экспортной операции. Составим схему счета 90 в табл. 9.

Таблица 9

Схема счета 90 по отражению выручки по экспортным операциям за октябрь-ноябрь 2015 г. в ООО ПФ «Ливам»

По дебету	Сумма	По кредиту	Сумма
43 «Готовая продукция» Списана себестоимость проданной продукции Аквадистиллятора АЭ-25 Сброника С-60	31214,71 10897,77	62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)» Начислена выручка от продажи: Аквадистиллятора АЭ-25 Сброника С-60	83130,05 59191,10
44 «Расходы на продажу» Списан таможенный сбор Списаны расходы на таможенное оформление Списаны расходы на доставку и страхование	750 6800 40940		
99 «Прибыли и убытки» Списание сумм полученной прибыли	51718,67		
Оборот по дебету	142321,15	Оборот по кредиту	142321,15

Начального и конечного сальдо не имеет, обязательно закрывается.

Сумма выручки 142321,15 руб. по кредиту счета 90 войдет в состав строки «Выручка» в отчете о финансовых результатах за 2015 год.

Так как сальдо по счету 90 кредитовое, то в бухгалтерском учете в конце месяца будет отражена прибыль и сделаны следующие проводки:

1) Дт 90 «Продажи»
Кт 90.09 «Прибыль / убыток от продаж» 51718,67 руб.

2) Дт 90.09 «Прибыль / убыток от продаж»
Кт 99 «Прибыли и убытки» 51718,67 руб.

Эта сумма будет отражаться в составе прибыли от продаж по строке «Прибыль (убыток) от продаж» в отчете о финансовых результатах за 2015 год.

3.5. Пути совершенствования учёта экспортных операций

В целях совершенствования бухгалтерского учета экспортных операций предлагается оптимизировать рабочий план счетов путем его расширения.

До момента перехода права собственности на отгруженный товар и исполнения других условий, дающих основания для признания выручки в учете, экспортируемый товар рекомендуется учитывать на счете 45 «Товары отгруженные», предназначенном для обобщения информации о наличии и движении отгруженной продукции (товаров), выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Следует отражать в бухгалтерском учете факт отгрузки только после того, как продукция прошла таможенное оформление и была отгружена перевозчику, и, следовательно, отражать выручку от продажи.

Поскольку счет 45 «Товары отгруженные» может быть использован для различных целей, целесообразно открыть к нему специальный субсчет «Товары экспортируемые, отгруженные в пути» – для отражения фактической себестоимости товара (продукции), отгруженного в адрес иностранного покупателя, выручка от продажи которого некоторое время не может быть признана в бухгалтерском учете.

Фактическая себестоимость продукции и товара на счете 45 «Товары отгруженные» учитывается только в рублевой оценке и не подлежит переоценке при изменении курса рубля по отношению к иностранным валютам.

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

Также аналитический учет товаров, отгруженных на экспорт, на счете 45 «Товары отгруженные» рекомендуется организовать по товарным партиям. К счету 45 могут открываться субсчета второго порядка в зависимости от места нахождения товара:

1. Экспортные товары по прямым поставкам.
2. Экспортные товары в пути в Таможенном союзе.
3. Экспортные товары в портах и на складах Таможенного союза.
4. Экспортные товары в пути за границу.
5. Экспортные товары в переработке и на комиссии за границей.
6. Экспортные товары, снятые с экспорта.

Выделение в текущем бухгалтерском учете указанных субсчетов обусловливается необходимостью определить сроки кредитования, а также осуществить текущий контроль за продвижением экспортных товаров к покупателю.

В учете могут быть следующие проводки:

1) Дт 45 «Товары отгруженные»

Кт 43 «Готовая продукция» - готовая продукция отгружена покупателю (если выручка от продажи определенное время не может быть признана, например, при экспорте).

2) Дт 90.02 «Себестоимость продаж»

Кт 45 «Товары отгруженные» - списана себестоимость ранее отгруженной покупателем продукции.

Для обеспечения правильного и точного учета коммерческих расходов ООО ПФ «Ливам» на счете 44 «Расходы на продажу» можно выделить субсчет «Расходы на продажу экспортируемой продукции». Группировка затрат таким образом позволит разделить учет расходов, обеспечить контроль за расходованием средств по экспортным и другим операциям. По окончании месяца расходы, связанные со сбытом, списывают на счет 90 «Продажи». При этом в соответ-

ствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) организации следует выбрать в учетной политике следующий вариант списания коммерческих расходов:

- ежемесячно в полном объеме описывают все коммерческие расходы.

При этом в учете будет сделана проводка:

Дт 90.07 «Расходы на продажу»

Кт 45.Э «Расходы на продажу экспортируемой продукции» - признание расходом отчетного периода расходов на продажу экспортируемой продукции.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Общество с ограниченной ответственностью Производственная фирма «Ливам» (далее ООО ПФ «Ливам») образовано 9 декабря 1992 года, является специализированным производителем медицинского оборудования.

Бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером путем компьютерной обработки данных с применением программного продукта «1С: Предприятие 8.2», разработанного фирмой «1С».

Основным источником информации о деятельности ООО ПФ «Ливам» является бухгалтерская отчетность, на основании которой можно судить об основных экономических показателях ООО ПФ «Ливам» по итогам его деятельности за 2013-2015 гг.

В частности, прибыль от продажи продукции и чистая прибыль имеют устойчивую тенденцию к росту и в 2015 году составляют 14064 и 10939 тыс. руб. соответственно. В 2014 году наблюдалось снижение объема выпущенной продукции и выручки соответственно на 418 и 2777 тыс. руб. А в 2015 году по сравнению с предыдущим годом значительно вырос объем выпущенной продукции и выручка от продажи продукции.

Материальные затраты на выпуск продукции и себестоимость продукции в 2014 году снизились незначительно в связи с уменьшением выпуска. А в 2015 году возросли пропорционально увеличению выпуска.

Среднесписочная численность работников в 2013 и 2014 равна 51 человек, а в 2015 выросла на 8 человек в связи с небольшим расширением производства.

Уровень рентабельности и рентабельность продаж в 2014 году имели максимальное значение 15,31% и 12,01% соответственно. Рентабельность продаж выросла на 4,16% в 2014 году, и незначительно снизилась на 0,8% в 2015 году и составила 11,21%.

Одним из направлений деятельности ООО ПФ «Ливам» является реализация произведённой продукции на экспорт.

Обязательства по отгрузке товара иностранным покупателям возникают по сделкам, оформленным договорами купли-продажи (или контрактами).

В ООО ПФ «Ливам» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в соответствии с рабочим планом счетов (Приложение 10) открыты следующие субсчета:

62.01 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

62.02 «Расчеты по авансам полученным»

62.21 «Расчеты с покупателями и заказчиками (в валюте)».

Рабочим планом счетов ООО ПФ «Ливам» не предусмотрен счет 45 «Товары отгруженные», что не позволяет организовать ведение обособленного учета экспортных операций, а также не дает информации о времени и месте нахождения экспортируемой продукции в пути.

Вместе с тем такая организация учета расчетов с покупателями в валюте приводит к необходимости отражения развернутого сальдо по счету 62 в балансе.

Дебиторская задолженность иностранных покупателей является следствием выполнения договорных обязательств организации в результате совершения сделки, по окончании которой продавец получает право требования на платеж.

В ООО ПФ «Ливам» отражается выручка и дебиторская задолженность покупателя сразу после отгрузки продукции со склада. Такой порядок отражения выручки плохо согласуется с действующим законодательством, которое предписывает отражать выручку только после того, как продукция прошла таможенное оформление и была отгружена перевозчику.

В ООО ПФ «Ливам» расчеты с иностранными покупателями ведутся в валюте, поэтому из-за несовпадения дат отгрузки продукции со склада (начисления выручки) и поступления оплаты на счет 52 «Валютные счета» на конец месяца и на дату фактического зачисления валюты на счет в бухгалтерском

учете отражаются курсовые разницы. Расчет курсовых разниц происходит в соответствии с ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Бухгалтерский учет накладных расходов в ООО ПФ «Ливам» ведется на счете 44 «Расходы на продажу». К счету 44 открыты следующие субсчета:

44.01 «Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность»

44.01.1 «Издержки обращения в организациях, осуществляющих торговую деятельность (по деятельности, не облагаемой ЕНВД)».

Рабочий план счетов не предусматривает выделение субсчета 44.01.2 «Расходы на продажу экспортной продукции», это мешает организации получить точные сведения о понесенных расходах.

ООО ПФ «Ливам» производит медицинское оборудование. Эта продукция освобождается от уплаты налога на добавленную стоимость, а суммы входящего НДС включаются в стоимость приобретенных товаров и услуг для производства готовой продукции. При экспорте таких товаров возмещение из бюджета сумм НДС, уплаченного поставщикам не производится.

В результате детального изучения организации и ведения аналитического и синтетического учета экспортных операций в ООО ПФ «Ливам» выявлено практически полное соответствие учета установленным требованиям; ведение учета происходит детально; подбираются приемлемые условия внешнеторговых контрактов, которые не приводят к ущемлению интересов организации и в то же время представляют интерес для иностранных партнеров.

Вместе с тем необходимо отметить крайне упрощенную структуру рабочего плана счетов организации: недостаточное количество счетов и субсчетов, отсутствие специального счета для учета товаров отгруженных и отсутствие субсчета для учета накладных расходов по экспортным операциям, что не раскрывает необходимую информацию. Также организация неправильно определяет момент перехода права собственности на товар, что влечет за собой раннее отражение выручки.

В целях совершенствования бухгалтерского учета экспортных операций предлагается оптимизировать рабочий план счетов путем его расширения до разумных пределов, исходя из совершаемых операций; предусмотреть специальный субсчет для учета накладных расходов по экспортным операциям в составе счета 44 «Расходы на продажу»; определять выручку в момент передачи товара перевозчику после прохождения процедуры таможенного оформления.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. ИНКОТЕРМС 2010 — Правила толкования международных торговых терминов [Текст] // Публикация Международной торговой палаты. — 2010. — №715.
2. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в редакции 2003 г.) [Текст]: [Введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25. 11. 2011 № 160н] //приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2011. № 12.
3. Унифицированные правила по инкассо (вступили в силу с 01.01.1996) [Текст] // Публикация Международной торговой палаты. — 1995. — №522.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51–ФЗ (ред. от 23.05.2016) [Текст]: [принят ГД ФС РФ 21.10.1994] // Собрание законодательства РФ. — №32. — 05.12.1994. — ст. 3301.
5. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117–ФЗ (ред. от 05.04.2016) [Текст]: [принят ГД ФС РФ 19.07.1994] // Собрание законодательства РФ. — № 32. — 07.08.2000. — ст. 3340.
6. Таможенный кодекс Таможенного Союза: приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного Союза, принятому решением Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа таможенного Союза) на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17 (ред. от 08.05.2015) [Текст] // Собрание законодательства РФ. — № 50. — 2010. — Ст. 6615.
7. Об экспортном контроле: федеральный закон от 18.07.1999 № 183–ФЗ (ред. от 13.07.2015) [Текст] // Собрание законодательства РФ. — №30. — 26.07.1999 г. — ст. 3774.
8. Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности: федеральный закон от 08.12.2003 г. № 164–ФЗ (ред. от 13.07.2015) [Текст] // Собрание законодательства РФ. — № 50. — 15.12.2003. — ст. 4850.

9. О валютном регулировании и валютном контроле: федеральный закон от 10.12.2003 г. № 173–ФЗ (ред. от 30.12.2015) [Текст] // Собрание законодательства РФ. – № 50. – 15.12.2003. – ст. 4859.
10. О ставках таможенных сборов за таможенные операции: постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. № 863 (ред. от 12.12.2012) [Текст] // Собрание законодательства РФ. – № 1. – Ч. 1. – 03.01.2005. – ст. 108.
11. О таможенном регулировании в Российской Федерации: федеральный закон от 27.11.2010 г. №311–ФЗ (ред. от 13.07.2015 с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2016) [Текст] // Собрание законодательства Российской Федерации. – №48. – 29.11.2010. – ст. 6252.
12. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402–ФЗ (ред. от 23.05.2016) [Текст] // Собрание законодательства РФ. – № 31. – 2011. – ст. 4178.
13. О ставках таможенных сборов за таможенные операции [Электронный ресурс]: [Постановление Правительства РФ от 28.12.2004 г. (ред. от 12.12.2012)] // № 863 – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
14. О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 18.07.2012 // № 106н – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
15. О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [Электронный ресурс] Приказ Минфина России от 25.11.2011 // № 160н. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
16. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 13.06.1995 // № 49. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
17. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению

- [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 31.10.2000 // № 94н. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
18. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
19. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
20. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н. – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
21. О рекомендациях по минимальным требованиям к обязательным реквизитам и форме внешнеторговых контрактов [Электронный ресурс]: [письмо Банка России от 15.07.1996 г. (утв. МВЭС РФ 29.02.1996)] // № 300 – Режим доступа: [Консультант плюс]. – Загл. с экрана.
22. Абрамов, А.Е. Основы анализа финансовой, хозяйственной и инвестиционной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / А.Е. Абрамова. – М.: Экономика и жизнь, 2013. – 395 с.
23. Абрютина, М.С. Анализ финансово–экономической деятельности предприятия [Текст]: учебно–практическое пособие / Под ред. М.С.Абрютиной, А.В. Грачева. – М.: Дело и Сервис, 2014. – 238 с.
24. Баканов, М.И. Теория экономического анализа [Текст]: учеб. пособие / М.И. Баканов, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2013. – 416 с.
25. Бархатов, А.П. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности [Текст]: учеб. пособие / А.П. Бархатов. – Изд. 7–е, испр. и доп. — М.: ИТК «Дашков и К°», 2011 г. — 308 с.
26. Большой юридический словарь [Текст] / под ред. проф. А. Я. Сухарева.– Изд. 3–е, доп. и перераб.– М.: ИНФРА–М, 2013 – 864 с.

27. Бородин, В.А. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / В.А. Бородин, Ю.А. Бабаев, Н.Д. Амаглобели; под ред. Ю.А. Бабаев. – Изд. 4–е, перераб. и доп. – М.: Юнити–Дана, 2015. – 303 с.
28. Бочков Д. В. Внешние экономические связи [Текст]: учебное пособие / Д.В. Бочков. – Изд. 3–е, стер. – М., Берлин: Директ–Медиа, 2016. – 229 с.
29. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст]: учеб. пособие / под ред. проф. В. Д. Новодворского. – М.: ИНФРА–М, 2013. – 464 с.
30. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности [Текст]: учеб. пособие/ Д.Ф. Динмухаметова. – Челябинск: Изд–во ЮУрГУ, 2008. – 28 с.
31. Варламова, Т.П. Безналичный расчет, организация и учет: учебник для вузов [Текст] / Т.П. Варламова. – М.: Экзамен, 2014. – 176 с.
32. Васильева, Е.А. Сравнительный анализ международных и российских стандартов формирования финансовой отчетности [Текст]: / Е. А. Васильева // Экономика и предпринимательство. – 2013. – № 7 (36). – С. 545–549.
33. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности [Текст]: учебник/ Н.Л. Вещунова, Л.Ф. Фомина. – М.: "МАГИС", 2013. – 350 с.
34. Гершун, А.М. Учет по международным стандартам [Текст]: учеб. пособие. 3–е изд. / А. М. Гершун, И. В. Аверчев, Е. Б. Герасимова и др.; под ред. Л. В. Горбатовой. М.: Фонд развития бухгалтерского учета. ИД Бухгалтерский учет, 2013. – 504 с.
35. Гиляровская, Л.Т. Бухгалтерское дело [Текст]: учеб. пособие для вузов / Под ред. Л.Т. Гиляровской. – Изд. 2–е, перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2015. – 423 с.
36. Глушков, И.Е. Бухгалтерский учет на современном предприятии [Текст]: Эффективное пособие по бухгалтерскому учету/ Е.И. Глушков – Новосибирск: фирма “ЭКОР”, 2014. – 426 с.
37. Гомола, А.И. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник для вузов / А.И. Гомола, В.Е. Кириллов, С.В. Кириллов. – М.: Академия, 2014. – 384 с.

38. Гусева, Т.М. Бухгалтерский учет [Текст]: учебно–практическое пособие / Т.М. Гусева, Т.Н. Шеина. – М.: ТК Велби, Проспект, 2013. – 504 с.
39. Джабаев, А.П. Основы государственного регулирования внешнеэкономической деятельности в России [Текст]: учебник / А.П. Джабаев. – М.: Экономика, 2012. – 479 с.
40. Димитров, А.В., Особенности бухгалтерского учета экспортных операций [Текст] / А.В. Димитров, С.В. Пелькова, А.В. Ходзинская // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2014. – № 1 – С. 26–30
41. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности [Текст] / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. – М.: Дело и сервис, 2014.
42. Ермолович, Л.Л. Анализ финансово–хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учеб. пособие / Л.Л.Ермолович. – Минск: БГЭУ, 2013. –285 с.
43. Забелин, В.Г. Внешнеторговые операции и их транспортное обеспечение [Текст]: учебное пособие / В.Г. Забелин, Е.В. Зарецкая. – М.: Альтаир, МГАВТ, 2015. – 79 с.
44. Зульфугарзаде, Т.Э. Правовое регулирование внешнеторговых контрактов [Текст]: учебно–практическое пособие / Т.Э. Зульфугарзаде. – М., Берлин: Директ–Медиа, 2015. – 634 с.
45. Ионова, А.Ф. Учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности организации [Текст]: учебное пособие / А.Ф. Ионова, Н.А. Тарасова, Н.Д. Амаглобели. Изд. 2–е, перераб. и доп. – М.: Юнити–Дана, 2012. – 416 с.
46. Каменюк, Е.В. Бухгалтерский учет и налогообложение операций по реализации продукции на экспорт [Текст] / Е.В. Каменюк. // Вестник Амурского государственного университета. – 2013. – С. 156–164
47. Керимов, В.Э. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях [Текст]: учебник для вузов / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К0, 2014. – 348 с.
48. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: Учебник / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ПБОЮЛ, 2014. – 424 с.

49. Колонтаевская, И.Ф. Правовое обеспечение внешнеэкономической деятельности [Текст] / И.Ф. Колонтаевская // Исторические, философские, политические и юридические науки, культурология и искусствоведение. Вопросы теории и практики. – 2014.– № 3. –С.81–84.
50. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебное пособие / Н.П. Кондраков – М.: Инфра–М, 2014. – 841 с.
51. Корнеева, Т.А. Учет экспортных операций в малых и средних предприятиях [Текст]: Практическое пособие. / Т.А. Корнеева. – Самара: «Самарский университет», 2012. – 90 с.
52. Луговой, В.А. Учет основных средств, нематериальных активов, долгосрочных инвестиций [Текст]: учебное пособие / В. А. Луговой.– М.: АО "Инко-саудит", 2014. – 564 с.
53. Лытнева, Н.А. Учет движения основных средств в организации [Текст]: учеб. пособие / Н.А. Лытнева. – М.: ИНФРА–М, 2013. – 167 с.
54. Любушин, Н.П. Анализ финансово–экономической деятельности предприятий и объединений [Текст]: учеб. пособие / Н.П. Любушин, В.Б. Лещева, В.Г. Дьякова. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2014. – 471 с.
55. Маслов, М.П. Внешнеэкономическая деятельность предприятий [Текст]: практикум / М.П. Маслов. – Новосибирск: НГТУ, 2013. – 114 с.
56. Медведев, А.Н. Практика применения ПБУ: типичные ошибки [Текст]: учебно–практическое пособие / А.Н. Медведев. – М.: Бератор–Пресс, 2013. – 184с.
57. Медведева, Е.В. Проблемы применения международных стандартов финансовой отчетности в условиях финансового кризиса [Текст] / Е.В. Медведева // В мире научных открытий. – 2010. – № 4–9. – С. 46–48.
58. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учебник / пер. с англ. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Перера; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 2010. – 663 с.

59. Новодворский, В.Д. Бухгалтерская отчетность организации [Текст]: учеб. пособие / В. Д. Новодворский, Л.В. Пономарева. – М.: Бухгалтерский учет, 2014.– 286 с.
60. Пансков, В.Г. Таможенное регулирование внешнеторговой деятельности в России в условиях Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС [Текст]: учебное пособие / В.Г. Пансков, В.В. Федоткин. – М.: ИЦ Интермедия, 2014. – 580 с.
61. Пилипчук, Г.Д. Таможенное право. Краткий курс [Текст]: учебник / Г.Д. Пилипчук. – М.: Проспект, 2015. – 288 с.
62. Пономарева, Е.С. Мировая экономика и международные экономические отношения [Текст]: учебное пособие / Е.С. Пономарева, Л. А. Кривенцова, П. С. Томилов. – М.: Юнити–Дана, 2015. – 287 с.
63. Принципы международных коммерческих договоров УНИДРУА 2004 [Текст]; пер. с англ. А.С. Комарова. – М.: Статут, 2006. – 735 с.
64. Прокушев, Е.Ф. Внешнеэкономическая деятельность [Текст]: учебник. – Изд. 8–е./ Е.Ф. Прокушев. – М.: ИТК «Дашков и К°», 2012 г. — 500 с.
65. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] / Я.В. Соколов. – М: Магистр, ИНФРА–М, 2014.
66. Травинский, П.С. Рекомендации, которые помогут вам быстро разобраться в учете экспортных операций [Текст] / П.С. Травинский. // Главбух. 2012. – №9. – С. 45–48.
67. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Э. С. Хендриксен. – М. Ф. Ван Бред. М.: Финансы и статистика, 2010. – 567 с.
68. Шалашова Н.Т. Правовые аспекты бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности [Текст] / Шалашова Н.Т. // Российский внешнеэкономический вестник.– 2011.– №1.
69. Шамова, А.Ю. Основопологающие аспекты учета основных средств по МСФО [Текст] / А. Ю. Шамова // Молодой ученый. — 2014. — №4.2. — С. 73–75.
70. Шешукова, Т.Г. Развитие учета и внутреннего контроля внешне–торговой деятельности предприятия в условиях конвергенции российских стандартов к

МСФО [Текст]: монография / Т. Г. Шешукова, О. А. Рыбалко; Зап.–Урал. ин–т экономики и права. – Пермь, 2014. – 232 с.

71. Шнейдман, Л.З. Сводная бухгалтерская отчетность [Текст] / Л.З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. 2006. № 4.

72. Якупов, З.С. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности [Текст]: учебное пособие / З.С. Якупов. – Казань: Познание, 2013. – 208 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

- Приложение 1 Устав ООО ПФ «Ливам»
- Приложение 2 Бухгалтерский баланс ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2015 г.
- Приложение 3 Отчет о финансовых результатах ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2015 г.
- Приложение 4 Бухгалтерский баланс ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2014 г.
- Приложение 5 Отчет о финансовых результатах ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2014 г.
- Приложение 6 Бухгалтерский баланс ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2013 г.
- Приложение 7 Отчет о финансовых результатах ООО ПФ «Ливам» на 31.12.2013 г.
- Приложение 8 Учетная политика ООО ПФ «Ливам» на 2015 год для целей бухгалтерского учета
- Приложение 9 Учетная политика ООО ПФ «Ливам» на 2015 год для целей налогового учета
- Приложение 10 Рабочий план счетов ООО ПФ «Ливам»
- Приложение 11 Контракт с ORBE FZC № 2907 от 21.10.2015 г.
- Приложение 12 Дополнительное соглашение к контракту № 2907 от 21.10.2015 г.
- Приложение 13 Универсальный передаточный документ № 3058 от 27.10.2015 г.
- Приложение 14 Счет-проформа к контракту № 2907 от 21.10.2015 г.
- Приложение 15 Упаковочный лист к контракту № 2907 от 21.10.2015 г.
- Приложение 16 Грузовая авианакладная (Air Waybill) от 02.11.2015 г.
- Приложение 17 Анализ счета 62.21в ООО ПФ «Ливам» за 2015 г.
- Приложение 18 Карточка счета 62.21в ООО ПФ «Ливам» за 2015 г.
- Приложение 19 Карточка счета 52 в ООО ПФ «Ливам» за октябрь - ноябрь 2015 г.
- Приложение 20 Справка-расчет № 10 от 31.10.2015 г.
- Приложение 21 Справка-расчет № 11 от 30.11.2015 г.
- Приложение 22 Грузовая таможенная декларация № 3124007565 от 30.10.2015 г.
- Приложение 23 Платежное поручение № 1969 от 06.11.2015
- Приложение 24 Договор об оказании услуг таможенного представительства № БФ 46/2015 г от 30.10.2015 г.
- Приложение 25 Акт № Б1307 от 30.10.2015 г.
- Приложение 26 Платежное поручение № 1970 от 06.11.2015 г.
- Приложение 27 Карточка счета 90.02.1 за октябрь 2015 г. (отбор Аквадистиллятор АЭ-25)
- Приложение 28 Карточка счета 90.02.1 за октябрь 2015 г. (отбор Сборник С-60)
- Приложение 29 Карточка счета 43 за октябрь 2015 г. (отбор Аквадистиллятор АЭ-25)

- Приложение 30 Карточка счета 43 за октябрь 2015 г. (отбор Сборник С-60)
Приложение 31 Подтверждение обоснованности применения льготы по НДС