**Введение**

Отечественная система бухгалтерского учета находится в стадии реформирования, что обусловлено формированием в настоящее время системы хозяйствования с учетом новых требований рыночной экономики.

Дмитрий Анатольевич Медведев, выступая на заседании «круглого стола» промышленников России и ЕС, заявил о необходимости создания универсальной международной системы бухгалтерского учета. Президент считает, что унификация форм и методов ведения бухучета России является одним из важных условий реформирования мировой финансовой системы, обеспечения ее надежности и эффективности.

В качестве ориентира реформирования бухгалтерского учета выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), адекватно отражающие потребности рыночной экономики, с учетом сложившихся национальных традиций, специфики экономического развития России.

По результатам комплексного исследования в России компанией Romir за 2008 год установлено: 16% целевой аудитории коммерческих компаний используют МСФО. Основной вклад в долю использующих МСФО вносят компании финансового сектора экономики. Более половины (58%) целевой аудитории считают, что использование МСФО повышает уровень доверия к финансовой отчетности. Помимо этого плюса важными также являются: повышение качества управленческой информации, увеличение количества инвесторов, повышение возможностей для привлечения заемных средств и повышение степени удовлетворенности потребностей акционеров.

Основными целями адаптации российской системы бухгалтерского учета требованиям МСФО являются:

* приток иностранных инвестиций в российскую экономику;
* привлекательность российского рынка бизнеса;
* интеграция экономики России в систему международных экономических связей.

Поддержкой мнения об адаптации системы бухгалтерского учета стали Правительственная программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденная Постановлением Правительства РФ от 06.03.98г № 283 и Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180.

Программа являлась важным звеном во всей системе экономических реформ последнего десятилетия. За прошедшее время в России было утверждено более двадцати новых положений и десяток методических указаний по бухгалтерскому учету, ориентированных на требования МСФО, введен новый план счетов, пересмотрены нормы гражданского, налогового, таможенного законодательства.

В методологическом плане реализация программы реформирования учета позволила выйти на качественно новый уровень. В теорию и практику российского учета прочно вошли концептуальные основы международных стандартов финансовой отчетности, многие из которых были для России новыми (например, принципы начисления, значимости и осторожности, приоритета содержания над правовой формой).

Согласно подходу, закрепленному программой, цель реформирования системы бухгалтерского учета состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО. В данном подходе переход на международные стандарты не связывается с реализацией каких-либо конкретных макроэкономических задач. В программе перехода на МСФО не определены требования рыночной экономики к системе бухгалтерского учета и не аргументировано, каким образом переход на МСФО способен их удовлетворить. Становиться очевидным, что переход на международные стандарты не может являться самоцелью и должен предполагать достижение каких-либо экономических результатов.

Более обоснованным является подход, согласно которому целью реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО является создание адекватной системы бухгалтерского учета, обеспечение условий для формирования хозяйствующими субъектами полезной информации, для достижения достоверности и надежности бухгалтерской отчетности.

Необходимо, чтобы реформа продолжалась достигнутыми темпами и приобретала законченный характер. Это особенно касается законодательной базы бухгалтерского учета, где нужно решить одну из самых застарелых проблем регулирования учета в России - бесконечный поток текущих инструкций, писем, указаний, которые нередко противоречат друг другу.

Весьма положительно можно расценить заявление Европейской комиссии по внутреннему рынку и налогообложению о том, что она будет рекомендовать МСФО к принятию всеми европейскими компаниями, присутствующими на рынках ценных бумаг. Это является частью стратегии ЕС, направленной на построение единой транспарентной системы учета на европейском рынке капитала. Значение этого шага, который по всей вероятности, будет скоро реализован, трудно переоценить для России, традиционно настроенной на европейские рынки.

Европейская федерация бухгалтеров (FEE) еще более решительно высказалась в пользу МСФО. В опубликованном ею Дискуссионном документе по стратегии финансовой отчетности в Европе FEE предлагается разрешить европейским компаниям пользоваться МСФО для подготовки своей отчетности даже в том случае, если существуют противоречия между МСФО и Европейскими директивами. «Европейские директивы не должны быть препятствием в работе европейских компании в условиях глобального рынка», - говорится в документе.

Совокупность данных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран, в частности России, к использованию МСФО в национальной практике учета.

Главной целью дипломного проекта является адаптация бухгалтерской отчетности требованиям МСФО.

Для решения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

* дать понятие и рассмотреть состав Международных стандартов финансовой отчетности;
* рассмотреть концептуальные основы адаптации международных стандартов финансовой отчетности в России;
* провести сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности;
* изучить существующую систему бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП»;
* по результатам исследования выявить проблемы в бухгалтерском учете и отчетности, предложить варианты их решения.

Объектом исследования является ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

**Глава 1 Теоретические аспекты адаптации бухгалтерской отчетности требованиям Международных стандартов финансовой отчетности**

**1.1 История создания международных стандартов финансовой отчетности**

Начало работы над созданием МСФО относится к 1973 г., когда в результате соглашения между профессиональными ассоциациями и объединениями бухгалтеров и аудиторов Австралии, Великобритании, Германии, Голландии, Ирландии, Канады, Мексики, США, Франции и Японии был образован Комитет по МСФО (КМСФО) со штаб- квартирой в Лондоне. Рабочим языком стал английский, поэтому для освоения содержания МСФО требуется знание британо-американской финансовой и бухгалтерской терминологии. Основной целью Комитета до конца 1980-х гг. было обобщение учетной практики различных стран в разрабатываемых им стандартах.

В результате развития в 2001 году КМСФО (IASC) был реорганизован в Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (International Accounting Standards Board, IASB). СМСФО - это неправительственная профессиональная организация.

Совет по МСФО - независимый орган, управляемый 19 доверительными лицами (попечителями), представителями от бухгалтеров, международных организаций, пользователей и составителей финансовой отчетности. Совет финансируется частными лицами, поступлениями от взносов профессиональных объединений бухгалтеров, различных компаний, финансовых организаций, а также прибыли от публикаций стандартов. Деятельность Совета тесно связана с Международной федерацией бухгалтеров, при этом члены Совета одновременно является ее членами.

В Совет по МСФО входят следующие организации:

* Правление Совета по Международным стандартам финансовой отчетности - состоит из 14 членов, представляющих 9 стран; 12 членов работают на постоянной основе. Разрабатывает и выпускает МСФО компаний. Члены назначаются попечителями, несут ответственность за эффективность работы своих членов, занимаются поиском финансирования, одобряют бюджет;
* Консультативный совет по стандартам - консультирует и Совет по МСФО по проблемам, требующих решения, информирует его об общественном мнении, проектах по МСФО, дает рекомендации по приоритетным направлениям, информирует о применении международных стандартов и т.д. Члены Консультативного совета назначаются попечителями;
* Постоянный комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности, 12 членов, назначенных попечителями, (до 2001 года - Постоянный комитет по интерпретациям международных стандартов учета)- разъясняет МСФО, анализирует комментарии заинтересованных сторон, а затем одобряет их у Совета по МСФО.

Деятельность Совета по МСФО направлена на решение следующих задач:

- разработку в общественных интересах единого комплекта высококачественных, понятных и применяемых глобальных учетных стандартов с высококачественной, прозрачной и сравнимой информации, представляемой в финансовой отчетности, помогающей участникам мировых рынков капитала и другим пользователям принимать экономические решения;

- содействие практическому использованию и обязательному применению учетных стандартов;

- сближение национальных учетных стандартов и международных стандартов для выработки высококачественных решений.

**1.2 Понятие и состав международных стандартов финансовой отчетности**

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

Система МСФО предназначена для составления финансовой отчетности любых торговых, производственных и иных коммерческих компаний (включая банки, страховые компании и иные финансовые институты), независимо от вида деятельности, отраслевой принадлежности и организационно-правовой формы. Она пригодна для использования как в частном, так и в государственном секторе.

МСФО в равной степени могут применяться для подготовки сводной финансовой отчетности группы взаимосвязанных компаний и отчетности конкретной компании.

Система международных стандартов финансовой отчетности включает совокупность следующих элементов:

1. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Концепция подготовки и представления финансовой отчетности определяет цель финансовой отчетности, качественные характеристики информации, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и концепций поддержания капитала.

Цель финансовой отчетности - обеспечить достоверной (полезной) информацией о финансовом положении (баланс - форма№1), финансовых результатах деятельности (отчет о прибылях и убытках - форма №2 и отчет об изменении капитала - форма №3) и изменениях финансового положения (отчет о движении денежных средств - форма № 4) пользователей для принятия экономических решений. К пользователям относятся инвесторы, работники, поставщики и другие торговые кредиторы, покупатели, общественность, правительства и их органы.

К компонентам финансовой отчетности в соответствии с МСФО помимо вышеуказанных форм относятся приложения: учетная политика и примечания.

Основу подготовки финансовой отчетности составляют два основополагающих допущения - метод начисления и непрерывность деятельности.

Метод начисления составляет основу концепции соответствия, по которой затраты непосредственно соотносятся с понесенными расходами и полученным доходом. Результаты операций признаются по факту их совершения и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым они относятся, а не тогда, когда получены или выплачены денежные средства или их эквиваленты. На каждую отчетную дату начисляются соответствующие доходы и расходы компании, и пользователи финансовой отчетности могут рационально принимать решения и прогнозировать движение денежных средств.

Финансовая отчетность должна составляться на основе принципа о непрерывности деятельности. Предполагается, что организация продолжит деятельность в будущем, т.е. не подлежит ликвидации или существенно не сократит масштабы деятельности.

Требования к качеству информации определяют те характеристики, которыми она должна обладать и в системе финансового учета, и в самой финансовой отчетности. Качественные характеристики можно классифицировать исходя из:

- понятности - информация должна быть доступна для понимания пользователями, однако, уместная информация не может быть исключена из отчетности только на основании того, что ее трудно понять;

- сравнимости (сопоставимости) - предполагает возможность сопоставления финансовой отчетности во времени (сравнимость несколько периодов) и в пространстве (сравнимость с отчетностью других организаций);

- актуальности (уместности) - информация помогает оценить прошлые, настоящие и будущие события. Этого можно добиться с помощью существенности и характера информации, а также ценности в составлении прогнозов и оценки результатов;

- надежности (достоверности) - проявляется в отсутствии существенных ошибок и искажений. Надежность информации включает в себя: правдивое представление, нейтральность, осмотрительность, полноту и приоритет содержания над формой.

На практике часто необходим компромисс между качественными характеристиками.

2. Стандарты - международные стандарты учета (IAS) и международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). (International Accounting Standards, International Financial Report Standards).

Стандарты разрабатываются по следующей процедуре:

* постановка проблемы Советом по МСФО в первоначальном документе и назначение подготовительного комитета;
* подготовка схемы вопроса подготовительным комитетом после изучения национальной и региональной практики;
* подготовка дискуссионного документа или замечаний Совета по МСФО по схеме вопроса;
* разработка проекта основных принципов;
* составление предварительного проекта с аргументацией основного и альтернативного подходов и переходных положений, который утверждается Советом по МСФО и публикуется для обсуждения (1-3 месяца);
* подготовка проекта МСФО на основе предварительного проекта и результатов обсуждения;
* утверждение Советом по МСФО и публикация МСФО.

Каждый стандарт строится по установленной схеме, которая включает:

* + цели - основные задачи и ключевые положения стандарта;
  + сферу применения;
  + основные понятия и порядок учета: принципы признания и оценки статей финансовой отчетности, положения, общепринятые условия, правила и практика, рекомендуемые к использованию;
  + раскрытие информации.

Далее приведена сводная таблица всех стандартов, в том числе новых, имеющих обозначение «IFRS» в отличие от прежнего «IAS» (таблица 1.1).

|  |  |
| --- | --- |
| № стандарта | Название стандарта |
| МСФО (IFRS) 1 | Первое применение МСФО |
| МСФО (IFRS) 2 | Выплаты долевыми инструментами |
| МСФО (IFRS) 3 | Объединения бизнеса |
| МСФО (IFRS) 4 | Договоры страхования |
| МСФО (IFRS) 5 | Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность |
| МСФО (IFRS) 6 | Добыча и оценка природных ископаемых |
| МСФО (IRFS) 7 | Отчет о движении денежных средств |
| МСФО (IAS) 1 | Представление финансовой отчетности |
| МСФО (IAS) 2 | Запасы |
| МСФО (IAS) 7 | Отчет о движении денежных средств |
| МСФО (IAS) 8 | Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки |
| МСФО (IAS) 10 | События после отчетной даты |
| МСФО (IAS) 11 | Договоры подряда |
| МСФО (IAS) 12 | Налоги на прибыль |
| МСФО (IAS) 14 | Сегментная отчетность |
| МСФО (IAS) 16 | Основные средства |
| МСФО (IAS) 17 | Аренда |
| МСФО (IAS) 18 | Выручка |
| МСФО (IAS) 19 | Вознаграждения работникам |
| МСФО (IAS) 20 | Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи |
| МСФО (IAS) 21 | Влияние изменений валютных курсов |
| МСФО (IAS) 23 | Затраты по займам |
| МСФО (IAS) 24 | Раскрыте информации о связанных сторонах |
| МСФО (IAS) 26 | Учет и отчетность по пенсионным планам |
| МСФО (IAS) 27 | Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность |
| МСФО (IAS) 28 | Инвестиции в ассоциированные компании |
| МСФО (IAS)29 | Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции |
| МСФО (IAS) 31 | Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности |
| МСФО (IAS) 32 | Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации |
| МСФО (IAS) 33 | Прибыль на акцию |
| МСФО (IAS) 34 | Промежуточная финансовая отчетность |
| МСФО (IAS) 36 | Обесценение активов |
| МСФО (IAS) 37 | Резервы, условные обязательства и условыне активы |
| МСФО (IAS) 38 | Нематериальные активы |
| МСФО (IAS) 39 | Финансовые инструменты: признание и оценка |
| МСФО (IAS) 40 | Инвестиции в недвижимость |
| МСФО (IAS) 41 | Сельское хозяйство |

Таблица 1.1 - Состав действующих международных стандартов

3. Интерпретации, разработанные Постоянным комитетом по интерпретациям МСФО (Interpretations of International Accounting Standards).

Интерпретации разъясняют положения стандартов, содержащих неоднозначные или неясные решения. Интерпретации обеспечивают единообразие в применении стандартов.

**1.3 Концептуальные основы адаптации Международных стандартов финансовой отчетности в России**

Генезис развития взглядов на проблематику адаптации МСФО в России претерпел ряд изменений, прежде чем появились первые документы, отражающие Концептуальные основы развития бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами.

В середине девяностых годов была предпринята одна из первых попыток систематизации проблем адаптации международных стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации. Еще тогда отмечалось, что проблематика привязки МСФО к нашим условиям связана с решением целого ряда задач, которые требуют хотя бы предварительной систематизации. И тогда же была предпринята попытка формирования общей блок-схемы проблем адаптации МСФО в России. Было выделено семь групп (блоков) проблем (рисунок 1.1).

Первая группа проблем была связана с отсутствием последовательной государственной политики в области применения МСФО в нашей стране и отсутствием концептуальных законодательных решений по данной проблематике.

Существование второй группы было обусловлено противоречивыми подходами в решении проблематики МСФО со стороны международных организаций бухгалтеров и аудиторов: Комитета по международным стандартам и действовавшего тогда Международного центра реформы бухгалтерского учета в Российской Федерации, а также наличие специальной программы ТАСИС - ЮНИКТАД по вопросам внедрения МСФО в России.

Блок 1

Отсутствие последовательной государственной политики в области применения МСФО в России

Рисунок 1.1 - Проблемы адаптации Международных стандартов финансовой отчетности в России

Блок 4

Нечеткая позиция общественных организаций бухгалтеров и аудиторов, а также промышленных и предпринимательских кругов

Блок 7

Узкая издательская и авторская база

Блок 6

Внутренние противоречия формирования системы МСФО

Блок 5

Образовательные проблемы адаптации МСФО

Блок 2

Противоречивые подходы в решении проблематики МСФО со стороны международных организаций бухгалтеров и аудиторов

Блок 3

Проблемы методологического и методического обеспечения задач адаптации МСФО



Третья и четвертая группа лежали в области методологического и методического обеспечения задач адаптации МСФО и позиции правительственных и общественных организаций не только бухгалтеров и аудиторов, но и предпринимательских и промышленных кругов нашей страны.

Пятая отражалась в плоскости образовательных усилий в данной сфере и со стороны Министерством образования, и со стороны высших учебных заведений и учебно-методических центров по подготовке бухгалтеров и аудиторов.

Шестая и седьмая были связаны с внутренними противоречиями формирования системы МСФО и расширением издательской базы и круга авторов, занимающихся публикацией учебно-практической и методической литературы в данной сфере.

Действительно, отсутствие стройной концепции применения МСФО в экономике России являлось основной причиной неподготовленности законодательной правовой базы внедрения МСФО.

В последствии была предпринята попытка несколько расширить всю проблематику внедрения МСФО в России и придать ей общеэкономический характер. В частности, выделялись такие группы проблем, как:

* общеэкономические проблемы, связанные с внутренней экономической обстановкой в стране и условиями работы отечественных компаний;
* институциональные проблемы, характеризующие способность нормативных и экономических институтов к восприятию МСФО;
* проблемы, связанные с внутренними различиями российской и международной систем бухгалтерского учета;
* проблемы, порождаемые внутренними противоречиями МСФО.

В целом общеэкономическая проблематика играет ключевую роль в оценке возможностей внедрения МСФО в России, поскольку отражает готовность субъектов экономики к их восприятию

Второй уровень проблематики, институциональный, был достаточно четко очерчен уже при подготовке внедрения МСФО в России, в связи с чем в предложенной правительством Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, изначально были выделены три основных ориентира реформы российского (советского) учета:

* нормативное и методологическое обеспечение реформы (в течение двух лет предполагалось разработать новые и пересмотреть ранее утвержденные положения по бухгалтерскому учету, которые включили бы основную массу требований МСФО);
* организация системы управления учетом (предполагалось возрастание роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухучета, прежде всего создание Института профессиональных бухгалтеров);
* подготовка и переподготовка кадров.

Вышеназванные проблемы решены лишь частично, и круг проблем данного уровня остался достаточно ощутимым и на сегодняшний день.

Проблема регулирования. Распоряжением Правительства РФ от 21.03.1998 № 382-р «О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами» общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в РФ было возложено на Министерство финансов РФ (за исключением кредитных учреждений, в отношении которых методологическое руководство осуществляет Центральный банк РФ). Таким образом, принятые в исполнение Программы положения (стандарты) по бухгалтерскому учету - это нормативные акты, а не нормативы, утверждаемые профессиональными объединениями бухгалтеров, как это понимается в международной практике.

Проблема технической базы учета и уровня квалификации бухгалтерского персонала, без эффективного решения которой переход к МСФО будет невозможным.

Сравнительный анализ российской системы учета и МСФО позволяет выделить еще одну проблемную область, связанную с внедрением МСФО в России, выражающуюся во внутренних различиях учетных систем. Среди данного круга проблем можно отметить доминирующие:

* различия в принципах ведения бухгалтерского учета;
* отсутствие четкого разделения учета на бухгалтерский, управленческий и налоговый;
* различие подходов в отражении отдельных видов активов и обязательств.

Что касается одобренной приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180 Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, то она заслуживает внимания и с точки зрения присутствия в ней разделов, отражающих и создание инфраструктуры применения МСФО, и изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, и усиление контроля качества бухгалтерской отчетности, и с точки зрения вопросов подготовки и повышения квалификации учетно-аналитических кадров.

В этом контексте можно отметить, что переход на международные стандарты финансовой отчетности нельзя рассматривать как единственную цель реформирования российской системы бухгалтерского учета. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в конструировании эффективной надстройки над новым типом экономических отношений в России. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний. Невозможность перехода на МСФО в один день обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий и наличием многочисленных проблем, отмеченных выше. Поэтому единственным и наиболее рациональным способом перехода к МСФО является не просто их последовательное внедрение, а поэтапная адаптация с учетом специфики учетной системы и всей российской экономической среды. Только такой подход сделает адаптацию и внедрение МСФО в России последовательной и необратимой.

**1.4 Сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности**

Россия уже не один год держит курс на приближение к МСФО. Благодаря этому движению в российскую систему учета и отчетности вошли такие категории как: связанные стороны, сегментная информация, обесценение активов, отложенные доходы и расходы. Вместе с тем следует признать, что предстоит ещё достаточно длительный путь в направлении освоения международных стандартов, так как различия между ними и российскими правилами остаются существенными.

На сегодняшний день утверждено 22 ПБУ. Попытаемся провести аналогию с МСФО в виде таблицы сравнения, что поможет системно представить возможность сопоставления этих двух систем (таблица 1.2).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| МСФО | | Соответствующие ПБУ | |
| МСФО 1 | Представление финансовой отчетности | ПБУ 4/99 | Бухгалтерская отчетность организации |
|  |  | ПБУ 9/99 | Доходы организации |
|  |  | ПБУ 10/99 | Расходы организации |
| МСФО 2 | Запасы | ПБУ 5/01 | Учет материально-производственных запасов |
| МСФО 7 | Отчет о движении денежных средств | ПБУ 4/99 | Бухгалтерская отчетность организации |
| МСФО 8 | Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки | ПБУ 1/2008 | Учетная политика организации |
| МСФО 10 | События после отчетной даты | ПБУ 7/98 | События после отчетной даты |
| МСФО 11 | Договоры подряда | ПБУ 2/94 | Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство |
| МСФО 12 | Налоги на прибыль | ПБУ 18/02 | Учет расчетов по налогу на прибыль |
| МСФО 14 | Сегментная отчетность | ПБУ 12/2000 | Информация по сегментам |
| МСФО 16 | Основные средства | ПБУ 6/07 | Учет основных средств |
| МСФО 17 | Аренда |  |  |
| МСФО 18 Выручка |  | ПБУ 9/99 | Доходы организации |
| МСФО 19 | Вознаграждения работникам |  |  |
| МСФО 20 | Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи | ПБУ13/2000 | Учет государственной помощи |
| МСФО 21 | Влияние изменений валютных курсов | ПБУ 3/2006 | Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте |
| МСФО 23 | Затраты по займам | ПБУ 15/01 | Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию |
| МСФО 24 | Раскрытие информации о связанных сторонах | ПБУ 11/2000 | Информация об аффинированных лицах |
| МСФО 26 | Учет и отчетность по пенсионным планам |  |  |
| МСФО 27 | Консолидированная и индивидуальная финансовая отчетность | ПБУ 19/02 | Учет финансовых вложений |
| Продолжение таблицы 1.2 | | | |
| МСФО 28 | Учет инвестиций в ассоциированные компании | ПБУ 19/02 | Учет финансовых вложений |
| МСФО 29 | Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции |  |  |
| МСФО 30 | Раскрытие информации о финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов |  |  |
| МСФО 31 | Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности | ПБУ 20/03 | Информация об участии в совместной деятельности |
| МСФО 32 | Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации | ПБУ 19/02 | Учет финансовых вложений |
| МСФО 33 | Прибыль на акцию | Методические рекомендации Минфина от 21.03.2000 | |
| МСФО 34 | Промежуточная финансовая отчетность | ПБУ 4/99 | Бухгалтерская отчетность организации |
| МСФО36 | Обесценивание активов |  |  |
| МСФО 37 | Резервы, условные обязательства и условные активы | ПБУ 8/01 | Условные факты хозяйственной деятельности |
| МСФО 38 | Нематериальные активы | ПБУ 14/2007 | Учет нематериальных активов |
| МСФО 39 | Финансовые инструменты: признание и оценка | ПБУ 19/02 | Учет финансовых вложений |
| МСФО 40 | Инвестиции в недвижимость |  |  |
| МСФО 41 | Сельское хозяйство |  |  |
| МСФО (IFRS)1 | Первое применение МСФО |  |  |
| МСФО (IFRS) 2 | Выплаты долевыми инструментами |  |  |
| МСФО (IFRS) 3 | Объединения бизнеса |  |  |
| МСФО (IFRS) 4 | Договоры страхования |  |  |
| МСФО (IFRS) 5 | Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность | ПБУ 16/02 | Информация по прекращаемой деятельности |
| МСФО (IFRS) 6 | Геологоразведка и оценка минерально-сырьевых запасов |  |  |

Таблица 1.2 - Соответствие МСФО системе российских ПБУ

В качестве основных областей сравнения российской системы бухгалтерского учета и МСФО можно обозначить следующие.

Во-первых, один из важнейших основополагающих принципов МСФО - приоритет экономического содержания перед юридической (правовой) формой.

В МСФО говориться, что до некоторой степени можно забыть про то, в какую правовую форму облечен тот или иной факт хозяйственной жизни, важно то, что он представляет собой с экономической точки зрения. Исходя из этого, он отражается в отчетности.

В российской системе бухгалтерского учета применяется иной подход: некое единство между экономическим содержанием и правовой формой, а иногда и приоритет правовой формы над экономическим содержанием. Сегодняшнее построение российского законодательства таково, что бухгалтерские правила - часть законодательства.

Вторая область - сопоставление основных элементов отчетности.

B МСФО выделяются пять элементов, финансовой отчетности, а именно: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Об элементах финансовой отчетности говорится в Концепции по бухгалтерскому учету в рыночной экономике России, которая содержит аналогичные Принципам МСФО нормы:

* элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о. финансовом положении организации, которые отражаются в бухгалтерском балансе, являются имущество, кредиторская задолженность и капитал;
* элементами формируемой в бухгалтерском учете информации о финансовых результатах деятельности организации, которые отражаются в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы организации.

В российских же нормативных актах отсутствуют чёткое понятие элементов финансовой отчетности и единые принципы их классификации. Об этом свидетельствует несовпадение классификации элементов бухгалтерской отчетности (ПБУ 4/99) и классификации разделов и кодов счетов, косвенно задаваемой Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации.

Активы, следуя МСФО, это ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий и заключающие в себе будущие выгоды. Близкое по смыслу к МСФО определение сформулировано в Концепции бухгалтерского учета врыночной экономике России, однако при этом документ оперирует понятием не «активы», а«имущество». Понятие «имущество» же определяется через термин «хозяйственные средства». В настоящее время в нормативных актах идет замена понятия «имущество» на понятие «активы». Таким образом, отсутствие единой терминологии очевидно. Процесс замены понятий свидетельствует о попытке отойти от юридических терминов, поскольку юридический смысл понятия не всегда правильно отражает экономическую сущность явления.

Обязательство - это текущая задолженность компании, возникающая из событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду. Таким образом, в международной практике обязательства имеют следующие характерные особенности:

* обязательство влечет за собой, как правило, будущую передачу актива;
* обязательство необходимо исполнить даже в случае потери выгоды;
* обязательство обусловлено прошлыми событиями.

Понятие «обязательство» российскими нормативными актами по бухгалтерскому учету не определено. В целях идентификации обязательств можно опираться лишь на документы рекомендательного характера (Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике России, а также гражданское законодательство). В Концепции сформулировано понятие «кредиторская задолженность», содержание которого близко к термину «обязательство» МСФО: «Кредиторской задолженностью признается существующее на отчетную дату обязательство организации, которое является следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности и расчеты, по которой должны привести к оттоку ресурсов организации, которые должны были принести ей экономические выгоды».

В соответствии с МСФО все обязательства, в зависимости от степени определенности времени и суммы их исполнения, можно разделить следующим образом:

* обязательства, признанные как кредиторская задолженность (продавцу за купленный товар, по налоговым платежам, по кредитам и. т. д.);
* обязательства, призванные в балансе как резервы, то есть существующие на отчетную дату обязательства организации, которые с большой вероятностью приведут к оттоку экономических выгод и величина которых может быть достоверно оценена (МСФО 37) (продажа товара с гарантией и пр.);
* обязательства, не признанные в балансе (так называемые условные обязательства), те, вероятность оттока экономических выгод в связи с которыми невелика, либо их величина не может быть достоверно оценена (иски т. д.);
* возможные обязательства, также не признанные в балансе, но которые могут возникнуть в зависимости от того, произойдет или нет в будущем некоторое событие, например, единичная гарантия по: займу, выданная третьим лицом.

Кроме классификации, описанной выше, возможно, но не обязательно, деление признаваемых в балансе обязательств на краткосрочные (текущие) и долгосрочные в соответствие с МСФО 1.

Что касается российской классификации, то согласно ей обязательства (кредиторская задолженность) подразделяются на краткосрочные (до 1 года) и долгосрочные (свыше 1 года). Классификация же в зависимости от степени определенности времени и исполнения обязательств присутствует в ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» и соответствует МСФО. ПБУ 8/01 ввело специальное понятие «условные факты хозяйственной деятельности», которое допускает возможность возникновения условных обязательств и их отражение в бухгалтерском балансе, в виде специальной учетной категории в ПБУ 8/01 присутствуют и «резервы». Можно утверждать, что с недавнего времени (ПБУ8/01 вступило в силу с 01.01.2002) результаты таких операций, как выдача гарантий, судебные иски и пр., в соответствии с ПБУ отражаются в балансе и в соответствии с МСФО тоже. В результате возможная ранее различная структура обязательств в бухгалтерском балансе в зависимости от применяемых стандартов теперь не является угрозой несопоставимости отчетности.

Основные проблемы в связи с учетом обязательств возникают в связи с идентификацией обязательств в спорных случаях, либо в случаях, конкретно не описанных в нормативных актах. Проблемы пользователей в данном случае заключаются в получений искаженной, недостоверной информации об обязательствах предприятия, а следовательно, и о капитале, что может существенно повлиять на процесс принятия экономических решений.

Трактовка капитала по МСФО обусловлена тем, что в случае ликвидации компании кредиторы имеют приоритет перед собственниками и их требования удовлетворяются в первую очередь. Вследствие того, что в международной практике капитал рассматривается как разница между активами и обязательствами, он иногда называется чистым капиталом или чистыми активами компании.

В российской нормативной базе определение отсутствует, и мы снова находим его в Концепции «капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности». Таким образом, понятие капитала здесь аналогично по содержанию определению из МСФО.

Учет доходов и расходов в России регламентируется ПБУ 9/99. «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Комментируя общее для, обоих ПБУ, необходимо отметить следующую их принципиальную Особенность: оба стандарта представляют собой взаимосвязанную систему, элементы которой находятся в тесной зависимости и определяют друг друга.

Впервые понятия доходов и расходов, близкие по смыслу к содержанию МСФО, были сформулированы для целей бухгалтерского учета в Концепции. В содержании ПБУ понятия несколько уточняются.

Доходы и расходы квалифицируются через определение капитала организации. Вместе с тем понятие капитала в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, как уже было отмечено, внастоящее время в нормативной базе отсутствует. Кроме того, определение доходов и расходов, способов их признания и учета важно не только само по себе, но главным образом потому, что через них необходимо выйти на квалификацию финансовых результатов.

Согласно МСФО доходом является приращение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме притока или увеличения активов, или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами участников акционерного капитала. Из определения следует, что доходы не всегда могут быть связаны с физическим поступлением активов. Таким образом, доходом должны признаваться прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, например.

Определение дохода, приведенное в ПБУ 9/99, по смыслу близко к определению, приведенному в МСФО: «Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организация, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

«Уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или истощения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанное с его распределением между участниками» - так определяются расходы в МСФО. Как следует из определения, к расходам также относится уменьшение экономических выгод в результате истощения активов, когда собственно активы не выбывают, но их стоимость снижается.

ПБУ 10/99 является во многом зеркальным отражением ПБУ 9/99. согласно ПБУ 10/99 расходами признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и/или возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества). Согласно МСФО к расходам относится и уменьшение экономических выгод в результате истощения активов, когда собственно активы не выбывают, но их стоимость снижается. Формально определение ПБУ не учитывает этой возможности, хотя в соответствие с п. 11 ПБУ 10/99 суммы уценки активов относятся к прочим расходам.

Третья область - объем раскрываемой информации.

Требование полноты и понятности представляемой в отчетности информации предполагает значительный объем дополнительно раскрываемой информации. При этом, кроме того, что предприятие должно пояснить все представленные в бухгалтерских отчетах статьи, МСФО, а также российские ПБУ требуют от него также раскрытия иной информации, необходимой внешним, пользователям для принятия экономических решений.

Современный этап развития международных финансовых рынков требует максимальной прозрачности и, сопоставимости финансовых отчетов предприятий, которые приходят на рынок в целях привлечения дополнительных инвестиций. И России необходимо сейчас обратить внимание на основы цивилизованного представления и раскрытия финансовой информации предприятиями, которые являются либо могут стать объектами инвестиционной деятельности.

**Глава 2 Анализ существующей системы бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» (практическая часть)**

**2.1 Организационно-экономическая характеристика ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

Открытое Акционерное Общество «Кропоткинский завод монтажных и специальных строительный приспособлений» в дальнейшем - «Общество» учреждено в соответствии с гражданским кодексом Российской Федерации и решением об учреждении комитетом по Управлению Госимуществом Краснодарского края за № 706 от 15.06.94 г. в соответствии с Указом Президента РФ от 29.01.1992 г. № 66 «Об ускорении приватизации государственных и муниципальных предприятий».

«Общество» является юридическим лицом и имеет в собственности обособленное имущество, учитываемое на его самостоятельном балансе.

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

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

Общество имеет круглую печать, содержащую его полное фирменное наименование на русском языке и указание на место его нахождения. Оттиск печати представляет собой две окружности - большая, внутри которой находится - малая. В большой окружности в первом ряду по часовой стрелке указание на место регистрации - \*РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ\* КРАСНОДАРСКИЙ КРАЙ г. КРОПОТКИН\* против часовой стрелки - \*ИНН 2313000179\*; во втором ряду большой окружности по часовой стрелке указание на организационно-правовую форму юридического лица - \*ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО\*, против часовой стрелки - \*КРОПОТКИНСКИЙ ЗАВОД\*; в третьем ряду большой окружности по часовой стрелке указано полное наименование юридического лица - \*МОНТАЖНЫХ И СПЕЦИАЛЬНЫХ СТРОИТЕЛЬНЫХ ПРИСПОСОБЛЕНИЙ\*; внутри малой окружности указано сокращенное наименование юридического лица - МиССП.

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» (г. Кропоткин, Краснодарский края) является одним из ведущих отечественных производителей на рынке автоматического и полуавтоматического выдувного оборудования. Завод выпускает высокотехнологичное оборудование для изготовления ПЭТ - емкостей, полимерных емкостей, полиэтиленовой пленки, а также автоматы для фасовки и упаковки сыпучих продуктов, что привлекает внимание производителей напитков, растительного масла, кетчупа, майонеза, бытовой и технической химии, молочных и молочно-кислых продуктов, парфюмерно-косметической и фармацевтической продукции.

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» был создан в декабре 1980 года для производства сложного монтажного инструмента. Позднее, в условиях экономического спада 1990-х годов, ведущие специалисты завода нашли возможность перепрофилироваться и приступить к выпуску нового, отвечающего потребностям времени оборудования.

Поиск ниши в потребительском рынке, основанный на имеющейся материально-технической базе, привел к тому, что предприятие стало выпускать оборудование по изготовлению тары. И как показала жизнь, выбор данной направленности - изготовление автоматического и полуавтоматического оборудования по производству ПЭТ, полиэтиленовой и полипропиленовой тары - оказался абсолютно верным. Покупателями полуавтоматического оборудования стали, в первую очередь, представители малого бизнеса, занятые в производстве напитков, так как производительность данных машин соответствует объемам выпускаемой ими продукции. Кроме того, в силу сезонности характера используемого выдувного оборудования простой дорогостоящих автоматов фирмы экономически невыгоден.

Специалисты завода постоянно модифицируют уже разработанные виды оборудования, развивая его конструктивно, технологически и учитывая требования потенциальных покупателей. Производимое ОАО «Кропоткинский завод МиССП» оборудование не только технологически не уступает зарубежным аналогам, но и значительно дешевле, а, следовательно, более приспособлено к нетиповым российским условиям. Машины просты в эксплуатации, занимают небольшую площадь и рассчитаны на широкую номенклатуру изготавливаемой тары.

Все оборудование сертифицировано. Оно комплектуется электроникой и пневматикой ведущих фирм мира. Кроме того, все больше сил и средств вкладывается в упаковку, которая стала неотъемлемой частью современного производства.

По желанию заказчика выполняются пусконаладочные работы. На имеющееся оборудование действует гибкая система скидок.

Завод имеет сертификат соответствия системы менеджмента качества ISO 9001-2000. Наличие сертификата соответствия системе менеджмента качества означает безусловное признание конкурентоспособным деловым сообществом в России и за рубежом.

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» вот уже десять лет активно работает на рынках России, Украины, Казахстана, Беларуси и Монголии.

На сегодняшний день ОАО «Кропоткинский завод МиССП» прочно занял место среди российских производителей оборудования для изготовления тары.

* 1. **Действующая система бухгалтерского учета в ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

Организация бухгалтерского учета на любом предприятии должна строиться на нормативно-законодательной базе, а отраслевая специфика и другие особенности финансово-хозяйственной деятельности должны отражаться в распорядительном документе, который создают сами хозяйства, это учетная политика организации.

Учетная политика ОАО «Кропоткинский завод МиССП» сформирована в целях соблюдения на предприятии единой политики отражения в бухгалтерском учете и отчетности отдельных хозяйственных операций и оценки имущества, формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении.

Бухгалтерский, налоговый учет ведется бухгалтерией с использованием компьютерной техники в программе 1С: Предприятие.

Налоговый учет организации ведется на счетах бухгалтерского учета, дорабатывая в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ и ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» утв. Приказом Минфина России от 19 ноября 2002г. №114н.

Правила документооборота устанавливаются, руководствуясь Положением о документах и документообороте, утвержденном Минфином от 29.07.1983г. № 105.

Инвентаризация в обязательном порядке производится перед составлением годового отчета, но не ранее 1 октября - сырья, прочих материальных ценностей, незавершенного производства, готовой продукции.

Инвентаризация основных средств производится один раз в три года.

В ходе инвентаризации основных средств проверяется достоверность учетных данных и соответствие их фактическому наличию, определяется техническое состояние, степень использования основных средств по назначению и производится их оценка. По результатам инвентаризации составляются инвентаризационные описи, которые представляются в бухгалтерию для внесения изменений и уточнений в инвентарные карточки и другие регистры по учету основных средств.

Бухгалтерский учет объектов основных средств осуществляется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/07, утвержденного Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 №156н.

К основным средствам относится имущество стоимостью более 20 000 рублей со сроком службы более 12 месяцев. Основные средства со сроком службы более 12 месяцев и стоимостью до 20000 рублей подлежат списанию одновременно с вводом их в эксплуатацию.

Основные средства стоимостью до 20 000 рублей списываются на затраты сразу, как только это имущество передали в эксплуатацию, не начисляя амортизации для бухгалтерского и налогового учета и отражаются в бухгалтерском учете в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности - учет этих объектов ведется в оборотно-сальдовой ведомости (согласно п.5 ПБУ 6/07 утвержденным приказом Минфина от 27.11.2006 №156н).

Учет наличия и движения основных средств, находящихся в собственности предприятия и принятых к бухгалтерскому учету, ведется на счете 01 «Основные средства». Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая складывается из суммы фактических затрат ОАО «МиССП» на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (п.8 ПБУ 6/07 «Учет основных средств» утвержденным приказом Минфина от 27.11.2006 №156н).

Для отражения в бухгалтерском учете данных о наличии и движении основных средств по подразделениям в ОАО «МиССП» используют группировочную ведомость по счету 01, в которой указывают наименование структурного подразделения, фамилию материально-ответственного лица, остаток по счету 01 на начало отчетного периода, поступление и выбытие основных средств за отчетный период и выводится остаток на конец отчетного периода.

Амортизация основных средств и нематериальных активов начислятется линейным методом (п. 18 ПБУ 6/07 «Учет основных средств» утвержденным приказом Минфина от 27.11.2006 №156н), начиная с 1-го числа того месяца, который следует за месяцем введения основного средства в эксплуатацию, однако для бухгалтерского и налогового учета срок полезного использования основных средств определяется в соответствии с «Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы», утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002г. №1.

Учет основных средств в ОАО «МиССП» ведется с использованием рабочего Плана счетов, следующим образом: первоначальная стоимость учитывается на счете 01 «Основные средства», амортизация основных средств учитывается на счете 02 «Амортизация основных средств». Выбытие основных средств ведется на субсчете 01.1 «Выбытие основных средств». Расходы, связанные со строительством или приобретением объектов основных средств, до ввода объектов в эксплуатацию аккумулируются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На ОАО «МиССП» объекты основных средств обычно нумеруют по порядково-серийной системе. И их номера указываются во всех первичных документах и регистрах бухгалтерского учета.

Перемещение основных средств из одного структурного подразделения ОАО «МиССП» в другие оформляют при помощи материального отчета, к которому прилагается требование-накладная.

Выбытие основных средств происходит в результате их продажи, ликвидации и списания вследствие непригодности дальнейшего использования. Ликвидация основных средств производится по распоряжению руководителя организации. Затем составляется акт на списание основных средств, в котором указывают наименование объекта, год его выпуска или постройки, дату поступления в организацию и ввода в эксплуатацию, его инвентарный номер, местонахождение, балансовую стоимость, сумму начисленной амортизации, количество капитальных ремонтов. Здесь же приводятся сведения о техническом состоянии, списываемого объекта основных средств указывают, причины списания.

На основании актов на списание основных средств составляется Реестр на списание по ОАО «МиССП» за год, в котором указывают наименование списываемых объектов основных средств, их количество, год выпуска, инвентарный номер, первоначальную стоимость и структурное подразделение, где состоял на учете отдельный объект основных средств.

Процесс приобретения (заготовления) сырья, основных и вспомогательных материалов, топлива, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, запасных частей, инструмента, тары, используемой для упаковки и транспортировки продукции и других материальных ресурсов в бухгалтерском учете отражается с применением счета 10 «Сырьё и материалы (Металл)».

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов осуществляется в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина РФ от 26.03.2007 № 26н.

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая складывается из суммы фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и других возмещаемых налогов (п.6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов») и списываются в производство по средней себестоимости.

В составе материально-производственных запасов ОАО «МиССП» учитывает:

* активы, используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи;
* активы, предназначенные для продажи;
* активы, используемые для управленческих нужд Общества.

В зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования, единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа.

Учет затрат на производство ведется на счете 20 - «Основное производство».

Расходы вспомогательных производств учитываются на счете 23 -«Вспомогательное производство», и списываются на основании отчетов по нормо-часам на производственные счета, связанные с отгрузкой продукции.

На счете 25 «Общепроизводственные расходы», расходы списываются на основное производство пропорционально заработной плате основных рабочих.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы», расходы распределяются пропорционально объему реализованной продукции, реализации прочих материальных ресурсов, выполненных услуг, а затем списываются на основные виды продукции пропорционально заработной плате основных рабочих завода.

В учетной политике ОАО «МиССП» предусмотрен так называемый калькуляционный вариант учета затрат на производство, при котором в течение отчетного периода по дебету счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы») с кредита счетов учета ресурсов собираются затраты отчетного периода с подразделением на прямые, относимые в дебет счетов 20 и 23, т.е. непосредственно связанные с производством данного вида продукции и косвенные (накладные), относимые в дебет собирательно - распределительных счетов 25 и 26, не связанные непосредственно с конкретным продуктом, а обусловленные процессами организации, обслуживания производства и управления им. Расходы, собранные на счета 25 и 26, подлежат списанию в конце отчетного периода в дебет счетов 20 или 23 по принадлежности с одновременным их распределением между объектами калькулирования, в разрезе которых организуется аналитический учет, пропорционально той или иной базе. Счета 25 и 26 закрываются; калькулируется полная фактическая производственная себестоимость готовой продукции.

Учет незавершенного производства согласно учетной политике учитывается по фактической себестоимости в разрезе наименований каждого вида изделий.

Производственными организациями незавершенное производство оценивается по фактически произведенным затратам.

Коммерческие расходы включаются в себестоимость выпущенной продукции прямым путем в отчетном периоде.

Планирование и учет расходов по производству продукции и услуг ведется по определенной системе, называемой номенклатурой расходов, которая позволяет разграничить денежные и материальные затраты. Расходы по отдельным услугам и производству продукции объединяются в соответствующие статьи. Состав затрат на производство и реализацию продукции представлен на рисунке 2.3.

Затраты на производство

Общепроизводственные расходы

Основные расходы

Внепроизводствен-

ные расходы

Общехозяйственные расходы

Материалы

Отчисления на зарплату

Зарплата

Электроэнергия и теплоэнергия



Рисунок 2.1 - Затраты на производство продукции ОАО «Кропоткинский завод МиССП»

Выпуск продукции, ее продажа и формирование финансового результата определяют завершающий этап в процессе кругооборота хозяйственных средств и конечную цель деятельности любого предприятия.

ОАО «МиССП» использует традиционный вариант учета готовой продукции, при котором ее оприходование на склад при передаче из производства отражается по дебету счета 43 «Готовая продукция на складе» и кредиту счета 20 «Основное производство» или 23 «Вспомогательные производства».

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства соответствующих ресурсов.

Материалы для упаковки готовой продукции на складе списываются на счет 44.1 - расходы на продажу.

ОАО «МиССП» является плательщиком НДС, обязано выписывать покупателям счет-фактуру на продажу работ и услуг. Счет-фактура составляется в 2 экземплярах, один из которых должен представляться поставщиком плательщику при выполнении работ, а второй остается у продавца. Регистрация счетов-фактур ведется в Книге продаж в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

Отгрузка покупателям выполненных работ должна быть подтверждена оплатой. Поэтому продажа выполненных работ предполагает ее реализацию, т.е. смену собственника.

Учет реализации выполненных работ осуществляется на счете 90 «Продажи». По дебету счета 90 «Продажи» показываются полная себестоимость проданных работ и сумма НДС, а в кредите - продажная стоимость, включая НДС.

В конце каждого месяца по счету 90 «Продажи» сопоставляется оборот по дебету субсчетов 90/2 «Себестоимость», 90/3 «НДС на продажу» с оборотами по кредиту субсчета 90/1 «Выручка». По результатам такого сопоставления исчисляют финансовый результат.

Заключительными оборотами отчетного периода этот финансовый результат списывается с субсчета 90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Организация, исходя из своего финансового положения на рынке работ, для исчисления налогооблагаемой базы применяет метод формирование выручки по дате отгрузки по операциям продажи. Содержание данного метода предполагает признание дохода в том периоде, в котором отгружается продукция или предоставляются услуги.

Полную себестоимость готовой продукции в ОАО «МиССП» согласно учетной политике составляет фабрично - заводская себестоимость плюс внепроизводственные расходы.

Синтетический учет выпуска продукции из производства в ОАО «МиССП» организуется на активном инвентарном счете 43 «Готовая продукция на складе». По дебету этот счет корреспондирует с кредитом счетов 20, 23, а по кредиту - со счетом 90/2 «Себестоимость продаж».

Ежемесячно в ОАО «МиССП» составляется калькуляция фактической производственной себестоимости изготовленной продукции.

Распределение прямых расходов (материалов, з/п с отчислениями) на незавершенное производство на конец месяца производится на основании данных аналитического учета фактических затрат в разрезе наименований каждой единицы выпуска продукции. Амортизация на незавершенное производство распределяется пропорционально з/плате, оставшейся на конец месяца, п.6,3,3 метод рекомендации гл.25 НК РФ.

Согласно первичной документации по действующим расценкам определяют сумму заработной платы и отчислений, по нормам расхода стоимость израсходованных материалов, величину общепроизводственных и общехозяйственных расходов. В состав незавершенного производства включают только фактически израсходованные материалы. Стоимость остатка материалов, полученных со склада, но полностью не израсходованных, по состоянию на последнее число отчетного месяца перечисляют с кредита счетов 20, 23 в дебет счета 10, а по состоянию на первое число следующего месяца делают обратную бухгалтерскую запись.

Отгрузка готовой продукции на ОАО «МиССП» осуществляется на основании накладных и счетов-фактур, которые регистрируются в журнале регистрации и книге продаж.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками в Рабочем плане счетов в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» предусмотрен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по отношению к балансу является активно-пассивным: по дебету счета учитываются остаток и увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности, а по кредиту - остаток и увеличение кредиторской задолженности или уменьшение дебиторской задолженности.

Расчеты с поставщиками могут производиться как наличными деньгами (суммы по одному платежу ограничены), так и безналичным путем. Форма платежа и условия расчетов должны быть предусмотрены в договоре.

На счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» обобщается информация о состоянии расчетов с указанными организациями.

К этому счету открыты субсчета, 62.1 «Авансы полученные в руб. облагаемые НДС», 62.2 «Авансы полученные в руб. не облагаемые НДС», 62.4 «Авансы полученные в руб. экспорт», 62.22 «Авансы полученные в валюте».

Практически все договоры, которые заключаются с покупателями, содержат пункт об обязательстве покупателя - предоплате. Размер аванса в процентах от основной суммы по договору, либо фиксированной суммы может варьироваться, в зависимости от договоренности с заказчиком. С целью привлечения покупателей, может применяться поэтапная предоплата. Так же в договоре может быть предусмотрена 100% предоплата.

Учет расчетов с бюджетом ведется на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Размер их регулируется законодательством на федеральном или местном уровне с указанием сроков погашения. Увеличение задолженности по налоговым платежам отражается по кредиту счета 68, при уплате налогов и сборов - счет 68 дебетуется в корреспонденции со счетами денежных средств. Аналитический учет налогов и сборов по каждому их виду ведется в журнале-ордере №8.

Моментом определения налоговой базы по НДС определяется по наиболее ранней из двух дат: даты отгрузки или даты поступления денежных средств.

Для учета доходов и расходов в целях исчисления налога на прибыль применять метод начисления в соответствии со статьями 271 и 272 НК РФ.

Ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исчисляются, исходя из фактически полученной прибыли за прошлый квартал в соответствии с порядком, изложенным в п.2 ст.286 НК РФ.

Расчеты по социальному страхованию и обеспечению ведутся на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда предназначен счет 70. По кредиту счета отражаются суммы оплаты труда, причитающиеся работникам. По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий, платежи по исполнительным документам и т.п.

Оплата труда и премирование осуществляется на основании Положения по оплате труда.

Учет рабочего времени ведется в табелях учета рабочего времени, объем выполнения работы в нарядах на сдельную работу. На предоставление отпускных работнику осуществляется на основании заявления и приказа руководителя. Начисление з/платы, отпускных, больничных производится в расчетно-платежной ведомости, а выдачи в платежной ведомости.

Занесение в книгу покупок счетов-фактур по командировочным расходам за проживание является копия счетов гостиниц формы №3-Г с выделением НДС отдельной строкой основание п.1 ст. 172 НК РФ.

Выдача денежных средств под отчет на хозяйственные нужды производится только на основании заявления работника, подписанного генеральным директором или уполномоченным лицом.

Для обобщения информации о состоянии и движении капитала в ОАО «МиССП» предназначены счета:80 «Уставный капитал»,82 «Резервный капитал»,83 «Добавочный капитал», 84 « Нераспределенная прибыль», 86 «Целевое финансирование».

Дивиденды акционерам начисляются при наличии прибыли и утверждаются решением Общего собрания акционеров.

Размер фондов социального назначения, резервного фонда, от прибыли предприятия регулируется Уставом предприятия.

Ведение реестра акционеров осуществляет регистратор ООО «Регистратор» ДонФАО.

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» финансовых вложений не имеет.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются на счете 97 - «Расходы будущих периодов» и подлежат равномерному отнесению на соответствующие счета затрат, в течение срока к которому они относятся.

Резервы, по сомнительным долгам не создаются.

Списание дебиторской и кредиторской задолженности производится согласно нормативным документам (по истечении 3-х летнего срока исковой давности).

* 1. **Существующая система бухгалтерской отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

Заключительный цикл учетных работ на предприятии представляет собой составление бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В системе экономической информации бухгалтерская отчетность является одним из важнейших инструментов управления содержащих наиболее синтезированную и обобщенную информацию, а также основой объективной оценки хозяйственной деятельности предприятия, базой текущего и перспективного планирования, действенным инструментом для принятия управленческих решений.

Отчетность представляет собой систему показателей отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период.

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» ведет бухгалтерский учет и формирует бухгалтерскую отчетность по правилам, установленным нормативными актами, регулирующими бухгалтерский учет в Российской Федерации: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Закон «Об акционерных обществах» № 208 ФЗ от 26 декабря 1995г, ПБУ 4/99"Бухгалтерская отчетность организации", приказ от 22 июля 2003г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», приказ Госкомстата России и Минфина России от 14 ноября 2003г. № 475/102н. и т.д.

Бухгалтерская отчетность ОАО «Кропоткинский завод МиССП» обеспечивает достоверность, полноту и надежность отчетной информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении при допустимом уровне издержек на ее формирование и представление.

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявленным к ней требованиям, при составлении отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий:

* полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов;
* полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета;
* осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации;
* правильная оценка статей баланса.

Достоверность, полнота и надежность финансового положения на отчетную дату и достоверность результатов финансово-хозяйственной деятельности завода за соответствующий отчетный период подтверждаются внешними аудиторами, результатами аудиторского заключения по итогам проведенной аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности.

Составление бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» основывается на данных регистров бухгалтерского учета. Для обеспечения индивидуальной ответственности работников бухгалтерской службы регистры ежеквартально распечатываются и подписываются составившими их лицами, несущими ответственность за правильность отражения хозяйственных операций в накопительных регистрах (пункт 2 статьи 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Организационная структура бухгалтерии ОАО «Кропоткинский завод МиССП» выглядит следующим образом:

Главный бухгалтер

Заместитель главного бухгалтера

Бухгалтер по учету готовой продукции с совмещением обязанностей кассира

Бухгалтер по учету материалов

Бухгалтер расчетного отдела

Рисунок 2.2 - «Организационная структура бухгалтерии ОАО «Кропоткинский завод МиССП»

Учетный процесс (включая формирование отчетности) ведется исходя из следующих допущений (пункт 6 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998г. №60н):

* активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);
* организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);
* принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);
* факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» представляет заинтересованным пользователям бухгалтерскую отчетность, отражающую состояние его активов и обязательств, доходов и расходов в порядке, в объеме форм и сроки, предусмотренные законодательством. В составе внешней отчетности для пользователей формируется информация об имущественном положении (представляется в форме бухгалтерского баланса - форма № 1), финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении (представляется в форме отчета о прибылях и убытках - форма № 2), расшифровок и пояснений, полезных широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений (представляется в форме приложений к балансу - формы № 3, 4, 5 и в пояснительной записке).

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Министерства финансов Российской Федерации 22 июля 2003 года № 67н (пункт 11), в случаях выявления неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается к утверждению и представлению в соответствующие адреса годовая бухгалтерская отчетность

В случаях выявления в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета в прошлом году, исправления в бухгалтерский учет и бухгалтерскую отчетность за прошлый год (после утверждения в установленном порядке годовой бухгалтерской отчетности) не вносятся.

Бухгалтерская отчетность ОАО «Кропоткинский завод МиССП» включает в себя:

* бухгалтерский баланс (ф. № 1);
* отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
* отчет об изменениях капитала (ф. № 3);
* отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
* приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
* пояснительную записку.

К годовой бухгалтерской отчетности прилагается аудиторское заключение, выданное по результатам аудита бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово - хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Публикация бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» включает:

* полное наименование общества, включая указание на его организационно-правовую форму;
* отчетную дату и/или отчетный период;
* валюту и формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности;
* полные наименования должностных лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, их фамилии и инициалы;
* дату утверждения бухгалтерской отчетности общим собранием акционеров (если она не указана в иных документах, публикуемых вместе с бухгалтерской отчетностью);
* место нахождения (полный почтовый адрес, телефон и факс) исполнительного органа общества, в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с бухгалтерской отчетностью и получить её копию в установленном порядке;
* сведения об органе государственной статистики, в который общество представило обязательный экземпляр бухгалтерской отчетности;
* информация о результатах аудита, проведенного независимым аудитором (аудиторской фирмой).

Бухгалтерский баланс «ОАО Кропоткинский завод МиССП» позволяет получить представление о материальных ценностях, о величине запасов, о состоянии расчетов, об инвестициях. Данные баланса широко используются для последующего анализа руководством организации, налоговыми органами, банками, поставщиками и другими кредиторами.

В активе бухгалтерского баланса ОАО «Кропоткинский завод МиССП» включаются статьи, в которых показываются определенные группы элементов хозяйственного оборота. Статьи актива размещаются в балансе по степени ликвидности, то есть в прямой зависимости от того, с какой быстротой данная часть имущества приобретает в хозяйственном обороте денежную форму.

Далее представим структуру баланса ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

В разделе I «Внеоборотные активы» актива баланса отчетного года представлены следующие группы статей:

* нематериальные активы;
* основные средства;

Сумма перечисленных статей показывается в итоге раздела I актива баланса.

Раздел II «Оборотные активы» актива баланса состоит из большого числа подразделов:

* запасы

в том числе:

сырье, материалы и другие аналогичные ценности;

затраты в незавершенном производстве;

готовая продукция и товары для перепродажи;

расходы будущих периодов;

* налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям;
* дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течении 12 месяцев после отчетной даты):

в том числе покупатели и заказчики;

* денежные средства.

По второму разделу актива баланса подсчитывается итог, который в сумме с итогом первого раздела составляет итог актива баланса.

Сама величина актива, показывающая общую сумму имущества, не дает представления о том, за счет каких источников это имущество было сформировано. Ответ на этот вопрос можно найти в пассиве баланса.

Под пассивом понимается совокупность юридических отношений, лежащих в основе финансирования хозяйствующего субъекта.

Раздел III «Капитал и резервы» пассива баланса объединяет собственные источники, т.е. предоставленные учредителями или полученные в ходе работы самого завода:

* уставный капитал;
* добавочный капитал;
* резервный капитал

в том числе:

резервы, образованные в соответствии с учредительными документами;

* нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Алгебраическая сумма всех статей отражается как итог раздела III и показывает величину собственного капитала организации.

Раздел IV «Долгосрочные обязательства» ОАО «Кропоткинский завод МиССП» предоставлен следующими статьями:

* отложенные налоговые обязательства.

Общая сумма непогашенной задолженности показывается в итоге раздела IV пассива баланса.

Раздел V «Краткосрочные обязательства» пассива баланса объединяет статьи различной кредиторской задолженности, срок погашения которой находится в пределах 12 месяцев после отчетной даты.

По разделу V пассива баланса подводится итог, который вместе с итогом разделов III и IV пассива баланса показывает общий итог пассива баланса или сумму всех источников средств.

В справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, показывается списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов.

Бухгалтерский баланс подписывают руководитель организации и главный бухгалтер.

В приложение к бухгалтерскому балансу приводят данные о наличии и движении в течение отчетного периода некоторых активов, расходов и обязательств

Второй важнейшей составляющей бухгалтерской отчетности, как установлено в ФЗ «О бухгалтерском учете» (ст. 13 п. 2), является отчет о прибылях и убытках, который в соответствии с основной задачей бухгалтерского учета, сформулированной в законе, должен дать «полную и достоверную информацию о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимую внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности» (ст. 1 п. 3 ФЗ №129).

Отчет о прибылях и убытках не только отражает прибыль или убыток как абсолютные величины, но и содержит информацию о доходности, что позволяет анализировать составляющие финансового результата.

Также бухгалтер производит увязку доходов с расходами за весь отчетный период и показывает разницу между ними как чистый доход предприятия, именуемый чистой прибылью или чистой прибылью после уплаты налогов.

Структура отчета о прибылях и убытках ОАО «Кропоткинский завод МиССП» за 2008 год представлена следующим образом:

Раздел I «Доходы и расходы по обычным видам деятельности»:

* выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов и аналогичных обязательных платежей);
* себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;
* валовая прибыль;
* коммерческие расходы;
* управленческие расходы;
* прибыль (убыток) от продаж.

Раздел II «Прочие доходы и расходы»:

* проценты к уплате;
* прочие доходы;
* прочие расходы.

Раздел III «Прибыль (убыток) до налогообложения включает:

* отложенные налоговые обязательства;
* текущий налог на прибыль.

Раздел IV « Чистая прибыль (убыток) отчетного периода.

Справочно указаны постоянные налоговые обязательства (активы).

Отчет о прибылях и убытках, так же как и баланс, подписывается руководителем организации и главным бухгалтером.

Отчет об изменениях капитала раскрывает дополнительные данные об изменениях в капитале и дает пояснения к статьям раздела III бухгалтерского баланса "Капитал и резервы".

В справке к отчету об изменениях капитала организации отражают данные о стоимости чистых активов на начало и конец года. Чтобы узнать стоимость чистых активов, нужно использовать форму расчета, которая приведена в Порядке оценки стоимости чистых активов акционерного общества. Порядок утвержден приказом Минфина России и ФКЦБ России от 29 января 2003г. № 10н/03-6пз.

Отчет о движении денежных средств ОАО «Кропоткинский завод МиССП» раскрывает информацию о денежных потоках организации, характеризующую источники поступления денежных средств и направления их расходования. Содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы. Собственники, располагая информацией о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли. Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности генерировать денежные средства, необходимые для погашения обязательств.

Отчет о движении денежных средств ОАО «Кропоткинский завод МиССП» включает:

* остаток денежных средств на начало года;
* раздел «Движение денежных средств по текущей деятельности»:

средства, полученные от покупателей, заказчиков;

прочие доходы;

денежные средства;

чистые денежные средства от текущей деятельности.

* раздел «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности»;
* раздел «Движение денежных средств по финансовой деятельности»:
* чистое увеличение (уменьшение) денежных средств и их эквивалентов;
* остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Анализ движения наличных денежных средств необходим для принятия управленческих решений по вопросам капиталовложений и проведения коммерческих операций.

Пояснительная записка к годовому отчету ОАО «Кропоткинский завод МиССП» состоит из нескольких разделов: структура органов управления, компетенция органов управления, цель и предмет деятельности предприятия и основные производственно-экономические показатели за 2008 год.

При сдаче бухгалтерской отчетности в соответствии со ст. 81 НКРФ ОАО «Кропоткинский завод МиССП» предоставляет в ИФНС следующий комплект документов:

Бухгалтерский баланс (форма №1)

Отчет о прибылях и убытках (форма №2)

Расшифровка к отчету о прибылях и убытках

Декларацию по налогу на добавленную стоимость

Декларацию по авансовым платежам по единому социальному налогу

Декларацию по налогу на прибыль

Декларацию по налогу на имущество

Декларацию по авансовым платежам на обязательное пенсионное страхование

Ежемесячно в Фонд Социального страхования предоставляется декларация по начислению и уплате единого социального налога и страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваниях.

Расшифровка к отчету о прибылях и убытках предполагает представление таких статей как прочие доходы (строка 090) и прочие расходы (строка 100).

К прочим доходам относятся курсовые разницы, доходы от услуг по претензиям, возмещение затрат по финансированию мер по сокращению производственного травматизма.

Прочие расходы состоят из курсовых разниц, штрафов, затрат по авансовым отчетам, налога на имущество, налога на добавленную стоимость с налогового агента, платы за загрязнение окружающей среды, спонсорской помощи, погашения процентов по кредитам, выданным работникам.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Декларация по налогу на добавленную стоимость составляется на основании книг продаж, книг покупок и данных регистров бухгалтерского учета налогоплательщика.

В конце года в Пенсионный фонд Российской Федерации подаются сведения по персонифицированному учету.

Кроме этого имеется ряд документов и сведений для подачи в отдел статистики.

**2.4 Выявленные недостатки системы бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

В результате проведенного анализа существующей системы бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» можно выявить следующие недостатки.

Одним из основных недостатков является не использование заводом Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Бухгалтерская отчетность в соответствии международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в ОАО «Кропоткинском заводе МиССП» обеспечит:

- повышение качества информации. Эффект заключается в обеспечении менеджеров информацией, которая повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с рынком и акционерами, укрепляет систему корпоративного поведения;

- привлечение инвесторов, кредитных ресурсов. ОАО «Кропоткинский завод МиССП» активно сотрудничает с зарубежными партнерами, и отчетность, составленная на понятном им языке, была бы большим плюсом для дальнейшего развития предприятия;

- конкурентные преимущества: возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранными компаниями, что дает лучшее восприятие со стороны партнеров;

- для руководителя предприятия облегчается понимание связи между реальными событиями и финансовыми отчетами, повышается качество решений по результатам отчетности.

Переход ОАО «Кропоткинский завод МиССП» на МСФО предполагает постановку системы трансформации российских стандартов бухгалтерской отчетности. Одной из составляющих этого процесса является разработка учетной политики для целей подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Учетная политика ОАО «Кропоткинский завод МиССП» должна стать связующим звеном, обеспечивающим преемственность новой методологии, основанной в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

Разработка рабочего план счетов ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности упростит работу бухгалтеров по сбору информации и построении финансовой отчетности.

План счетов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности должен:

* обеспечивать простое и удобное построение финансовых отчетов;
* быть гибким, чтобы иметь возможность расширяться в будущем в связи с изменением структуры бизнеса компании;
* обеспечивать достаточную детализацию для построения основных финансовых и управленческих отчетов.

Для представления бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП»в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности необходимо разработать порядок трансформации, который включает:

* определение цели и способа осуществления трансформации, стоимости и сроков работ, рекомендаций по составлению отчетности и др.;
* формирование учетной политики и рабочего плана счетов в соответствии с МСФО;
* анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета), составление пробных балансов;
* составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО;
* подготовку финансовых отчетов ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО.

Процесс автоматизации формирования бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» рекомендуется осуществить с помощью программного продукта «[Отчётность по МСФО + трансформация](http://www.audit-it.ru/ifrs/)» – это полный комплект отчетности, соответствующий требованиям МСФО дополненный удобным инструментом трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность по МСФО.

**Глава 3 Безопасность и экологичность решений проекта**

**3.1 Охрана труда**

**3.1.1 Общая характеристика охраны труда, анализ потенциальных опасностей и вредностей на ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» был создан в декабре 1980 года для производства сложного монтажного инструмента. Позднее, в условиях экономического спада 1990-х годов, ведущие специалисты завода нашли возможность перепрофилировать производство и приступить к выпуску нового, отвечающего потребностям времени оборудования.

Создание здоровых и безопасных условий труда на предприятии возложено на администрацию, которая обязана осуществлять внедрение современных средств техники безопасности, предупреждающей производственный травматизм и создающей санитарно-гигиенические условия, предупреждающие возникновение профессиональных заболеваний.

В качестве рассматриваемого объекта возьмем кабинет бухгалтерии предприятия ОАО «Кропоткинский завод МиССП». На работников бухгалтерии при использовании ПЭВМ оказывает воздействие ряд вредных производственных факторов:

1. повышенный уровень инфракрасного излучения;
2. повышенный уровень электромагнитного излучения;
3. повышенный уровень статического электричества;
4. пониженная или повышенная влажность воздуха рабочей зоны;
5. повышенный уровень ультрафиолетового излучения;
6. повышенный уровень рентгеновского излучения;
7. пониженные уровни запыленности воздуха рабочей зоны;
8. повышенный уровень шума;
9. повышенный уровень прямой блесткости;
10. повышенное содержание в воздухе рабочей зоны двуокиси углерода, озона, аммиака, фенола, формальдегида и полихлорированных бифенилов;
11. повышенный или пониженный уровень освещенности;
12. повышенный уровень пульсации светового потока;
13. повышенная яркость светового изображения;
14. неравномерное распределение яркости в поле зрения и др.

Отрицательными и вредными также являются и психофизические факторы, такие как: напряжение внимания, напряжение зрения, интеллектуальные нагрузки, нерациональная организация рабочего места, длительные статистические нагрузки.

Для снижения вышеперечисленных опасных и вредных факторов предусматриваются эргономические требования к компьютеризированным рабочим местам, которые, делая труд высокопроизводительным и надежным, в то же время обеспечивают человеку необходимые удобства и сохраняют его здоровье и работоспособность.

**3.1.2 Разработка организационных и технических мероприятий по обеспечению безопасных условий труда**

Снижение (устранение) влияния вредных и опасных производственных факторов в бухгалтерии для пользователей ВДТ и ПЭВМ осуществляется в соответствии с СанПиН 2.2.2/2.4.1340-03 “Гигиенические требования к персональным электронно-вычислительным машинам и организации работы”.

В помещении бухгалтерии с ВДТ и ПЭВМ предусмотрено естественное и искусственное освещение.

Естественное освещение осуществляется через светопроемы, ориентированные преимущественно на север и северо-восток и обеспечивают коэффициент естественной освещенности (КЕО) не ниже 1,2% в зонах с устойчивым снежным покровом и не ниже 1,5% на остальной территории. Указанные значения КЕО нормируются для зданий, расположенных в III световом климатическом поясе. Расчет КЕО для других поясов светового климата проводится по общепринятой методике согласно СНиП «Естественное и искусственное освещение».

В случаях производственной необходимости, эксплуатация ВДТ и ПЭВМ в помещениях без естественного освещения может проводиться только по согласованию с органами и учреждениями Государственного санитарно-эпидемиологического надзора.

Площадь на одно рабочее место с ВДТ или ПЭВМ для взрослых пользователей составляет не менее 6,0 кв.м. а объем - не менее 20,0 куб.м.

Для внутренней отделки интерьера помещений с мониторами и ПЭВМ используются диффузно - отражающиеся материалы с коэффициентом отражения для потолка - 0,7 - 0,8; для стен - 0,5 - 0,6; для пола - 0,3 - 0,5. Полимерные материалы, используемые для внутренней отделки интерьера помещений с ВДТ и ПЭВМ, разрешены для применения органами и учреждениями Государственного санитарно-эпидемиологического надзора.

Поверхность пола в помещениях эксплуатации мониторов и ПЭВМ ровная, без выбоин, нескользкая, удобная для очистки и для влажной уборки, обладает антистатическими свойствами.

В производственных помещениях, в которых работа с мониторами и ПЭВМ является основной (диспетчерские, операторские, расчетные, кабины и посты управления, залы вычислительной техники и др.) обеспечиваются оптимальные параметры микроклимата. Для повышения влажности воздуха в помещениях с мониторами ПЭВМ применяют увлажнители воздуха, заправляемые ежедневно дистиллированной или прокипяченной питьевой водой.

Уровни положительных и отрицательных аэроионов в воздухе помещений с ВДТ и ПЭВМ соответствуют нормам.

Содержание вредных химических веществ в воздухе производственных помещений, в которых работа на ВДТ и ПЭВМ является вспомогательной, не превышает «Предельно допустимых концентраций вредных веществ в воздухе рабочей зоны».

Содержание вредных химических веществ в производственных помещениях, работа на ВДТ и ПЭВМ в которых является основной (диспетчерские, операторские, расчетные, кабины и посты управления, залы вычислительной техники и др.), не превышает Предельно допустимых концентраций загрязняющих веществ в атмосферном воздухе населенных мест».

При выполнении основной работы на мониторах и ПЭВМ (диспетчерские, операторские, расчетные, кабины и посты управления, залы вычислительной техники и др.) где работают инженерно - технические работники, осуществляющие лабораторный, аналитический или измерительный контроль, уровень шума не превышает 75 дБА. В помещениях операторов ЭВМ (без дисплеев) уровень шума не превышает 65 дБА.

Снизить уровень шума в помещениях с мониторами и ПЭВМ можно использованием звукопоглощающих материалов с максимальными коэффициентами звукопоглощения в области частот 63 - 8000 Гц для отделки помещений (разрешенных органами и учреждениями Госсанэпиднадзора России), подтвержденных специальными акустическими расчетами.

Дополнительным звукопоглощением служат однотонные занавеси из плотной ткани, гармонирующие с окраской стен и подвешенные в складку на расстоянии 15 - 20 см от ограждения. Ширина занавеси в 2 раза больше ширины окна.

Искусственное освещение в помещениях эксплуатации ВДТ и ПЭВМ осуществляется системой общего равномерного освещения. В производственных и административно-общественных помещениях, в случаях преимущественной работы с документами, предусмотрено применение системы комбинированного освещения (к общему освещению дополнительно устанавливаются светильники местного освещения, предназначенные для освещения зоны расположения документов).

Освещенность на поверхности стола в зоне размещения рабочего документа 300-500 лк. Допускается установка светильников местного освещения для подсветки документов. Местное освещение не создает бликов на поверхности экрана и не увеличивает освещенность экрана более 300 лк.

Следует ограничивать отраженную блесткость на рабочих поверхностях (экран, стол, клавиатура и др.) за счет правильного выбора типов светильников и расположения рабочих мест по отношению к источникам естественного и искусственного освещения, при этом яркость бликов на экране ВДТ и ПЭВМ не превышает 40 кд/кв.м и яркость потолка, при применении системы отраженного освещения, не превышает 200 кд/кв.м.

Показатель ослепленности для источников общего искусственного освещения в производственных помещениях не более 20, показатель дискомфорта в административно-общественных помещениях не более 40.

В качестве источников света при искусственном освещении применяются преимущественно люминесцентные лампы типа ЛБ. При устройстве отраженного освещения в производственных и административно-общественных помещениях применяются металлогалогенные лампы мощностью до 250 Вт. Допускается применение ламп накаливания в светильниках местного освещения.

Общее освещение выполняется в виде сплошных или прерывистых линий светильников, расположенных сбоку от рабочих мест, параллельно линии зрения пользователя при рядном расположении ВДТ и ПЭВМ (см. рис. 3.1).



Рис. 3.1 Расположение ПЭВМ относительно светопроема и светильников

Для освещения помещений с ВДТ и ПЭВМ применяются светильники серии ЛП036 с зеркализованными решетками, укомплектованные высокочастотными пускорегулирующими аппаратами (ВЧ ПРА). Так же применяются светильники серии ЛП036 без ВЧ ПРА только в модификации «Кососвет», а также светильники прямого света - П, преимущественно прямого света - Н, преимущественно отраженного света - В. Не применяются светильники без рассеивателей и экранирующих решеток.

Яркость светильников общего освещения в зоне углов излучения от 50 до 90 градусов с вертикалью в продольной и поперечной плоскостях составляет не более 200 Кд/кв.м., защитный угол светильников не менее 40 градусов.

Светильники местного освещения имеют не просвечивающий отражатель с защитным углом не менее 40 градусов.

Ограничивается неравномерность распределения яркости в поле зрения пользователя ПЭВМ, при этом соотношение яркости между рабочими поверхностями не превышает 3:1 - 5:1, а между рабочими поверхностями и поверхностями стен и оборудования 10:1.

Коэффициент запаса (КЗ) для осветительных установок общего освещения принимается равным 1,4.

Коэффициент пульсации не превышает 5%, что обеспечивается применением газоразрядных ламп в светильниках общего и местного освещения с высокочастотными пускорегулирующими аппаратами (ВЧ ПРА) для любых типов светильников.

При отсутствии светильников с ВЧ ПРА лампы многоламповых светильников или рядом расположенные светильники общего освещения включаются на разные фазы трехфазной сети.

Для обеспечения нормируемых значений освещенности в помещениях использования ВДТ и ПЭВМ проводится чистка стекол оконных рам и светильников не реже двух раз в год и проводится своевременная замена перегоревших ламп.

Рабочие места с ВДТ и ПЭВМ по отношению к световым проектам располагаются так, чтобы естественный свет падал сбоку, преимущественно слева.

Схемы размещения рабочих мест с ВДТ и ПЭВМ учитывают расстояния между рабочими столами с видеомониторами (в направлении тыла поверхности одного видеомонитора и экрана другого видеомонитора), которое не мене 2,0 м, а расстояние между боковыми поверхностями видеомониторов - не менее 1,2 м.

Конструкция рабочего стола обеспечивает оптимальное размещение на рабочей поверхности используемого оборудования с учетом его количества и конструктивных особенностей (размер ПЭВМ, клавиатуры и др.), характера выполняемой работы. Высота рабочей поверхности стола составляет 725 мм.

Рабочий стол имеет пространство для ног высотой не менее 600 мм, шириной - не менее 500 мм, глубиной на уровне колен - не менее 450 мм и на уровне вытянутых ног - не менее 650 мм.

Конструкция рабочего кресла обеспечивает поддержание рациональной рабочей позы при работе на ПЭВМ, позволяет изменять позу с целью снижения статического напряжения мышц шейно-плечевой области и спины для предупреждения развития утомления.

Тип рабочего кресла выбран в зависимости от характера и продолжительности работы с ПЭВМ с учетом роста пользователя. Рабочее кресло подъемно-поворотное и регулируемое по высоте и углам наклона сиденья и спинки, а также по расстоянию спинки от переднего края сиденья, при этом регулировка каждого параметра независимая, легко осуществляемая и имеет надежную фиксацию. Конструкция его обеспечивает:

1. ширину и глубину поверхности сиденья не менее 400 мм;
2. поверхность сиденья с закругленным передним краем;
3. регулировку высоты поверхности сиденья в пределах 400-550 мм и углам наклона вперед до 15 градусов и назад до 5 градусов;
4. высоту опорной поверхности спинки 300 плюс-минус 20 мм, ширину не менее 380 мм и радиус кривизны горизонтальной плоскости - 400 мм;
5. угол наклона спинки в вертикальной плоскости в пределах 0 плюс-минус 30 градусов;
6. регулировку расстояния спинки от переднего края сиденья в пределах 260-400 мм;
7. стационарные подлокотники длиной не менее 250 мм, шириной - 50-70 мм;
8. регулировку подлокотников по высоте над сиденьем в пределах 230 плюс-минус 30 мм и внутреннего расстояния между подлокотниками в пределах 350-500 мм.

Поверхность сиденья, спинки и других элементов кресла полумягкая, с нескользящим, не электризующимся и воздухопроницаемым покрытием, обеспечивающим легкую очистку от загрязнений.

Рабочее место оборудовано подставкой для ног, имеющей ширину не менее 300 мм, глубину не менее 400 мм, регулировку по высоте в пределах до 150 мм по углу наклона опорной поверхности подставки до 20 градусов. Поверхность подставки рифленая и имеет по переднему краю бортик высотой 10 мм.

Конструкция персонального компьютера, его дизайн и совокупность эргономических параметров обеспечивают надежное и комфортное считывание отображаемой информации в условиях эксплуатации. Конструкция ПЭВМ обеспечивает возможность фронтального наблюдения экрана путем поворота корпуса в горизонтальной плоскости вокруг вертикальной оси в пределах плюс-минус 30 градусов и в вертикальной плоскости вокруг горизонтальной оси в пределах плюс-минус 30 градусов с фиксацией в заданном положении.

Для обеспечения надежного считывания информации при соответствующей степени комфортности ее восприятия определены оптимальные и допустимые диапазоны визуальных эргономических параметров: яркость знака 42 кд/м2, внешняя освещенность экрана 120 лк, угловой размер знака 19,2 угл. мин.

Конструкция видиодисплейного терминала предусматривает наличие ручек регулировки яркости и контраста, обеспечивающих возможность регулировки этих параметров от минимальных до максимальных значений.

Клавиатура располагается на специальной, регулируемой по высоте рабочей поверхности, отделенной от основной столешницы таким образом, что базовый ряд клавиш на клавиатуре размещается на 50 мм ниже уровня локтя пользователя.

Экран видеомонитора находиться от глаз пользователя на оптимальном расстоянии 600-700 мм, но не ближе 500 мм с учетом размеров алфавитно-цифровых знаков и символов.

Параметры рабочего места с дисплеем регулируются в следующих интервалах:

1. высота клавиатуры (средний ряд над полом) 70 - 85 см;
2. центр экрана над полом 90 - 115 см;
3. наклон экрана назад по отношению к горизонтальной плоскости 88 - 105 градусов; краем стола 50 - 75 см.
4. расстояние между экраном и

Для уменьшения риска появления отражений на поверхности экрана монитора он находится под прямым углом к окну. Глубина пространства для ног составляет: от края стола не менее 60 см на уровне коленей и 80 см на уровне ступней.

**3.2 Охрана окружающей среды**

**3.2.1 Общая характеристика влияния на окружающую среду работы ОАО «Кропоткинский завод МиССП»**

ОАО «Кропоткинский завод МиССП» расположен на площадке в промышленной зоне, расположенной западнее г. Кропоткина. С севера предприятие граничит с территорией ОАО «КрЭМз», с запада и востока находятся пустующие площадки, с юга от предприятия проходит автомобильная дорога Краснодар - Кропоткин, а за ней лежат земли сельскохозяйственного назначения. Жилая зона города расположена от предприятия на расстоянии более 3 км.

Основной деятельностью ОАО «Кропоткинский завод МиССП» является изготовление автоматов для производства ПЭТ-бутылок и ПЭТ-тары, автоматических раздувных установок, экструдеров для производства пленки, измельчителей, пластмассовых отходов, пресс-форм.

В соответствии с санитарной классификацией предприятий и согласно СанПиН 2.2.1 /2.1.1.1200-03 предприятие относится к 4 классу опасности с нормативной санитарно-защитной зоной 100 м. В нормативной санитарно-защитной зоне ОАО «Кропоткинский завод МиССП» жилых строений не имеется.

При выполнении дипломного проекта были учтены все поступающие в атмосферу загрязняющие вещества, которые присутствовали в материальном балансе применяемых технологических процессов, от всех стационарных источников загрязнения (организованных и неорганизованных) и автотранспорта.

Организованные выбросы загрязняющих веществ - выбросы через специальные устройства. Неорганизованные выбросы загрязняющих веществ - выбросы, образующиеся в результате отсутствия или неудовлетворительной работы оборудования в местах выгрузки или хранения продукта.

На территории ОАО «Кропоткинский завод МиССП» находится 23 источника выбросов загрязняющих веществ в атмосферу. Их них - организованных -19, неорганизованных - 4.

На территории ОАО «Кропоткинский завод МиССП» расположены следующие здания и сооружения, где образуются отходы:

* + административно-бытовые помещения;
  + главный производственный корпус (основной производство);
  + гараж с открытой и закрытой стоянкой для автотранспорта предприятия;
  + компрессорная станция.

Административно-бытовые и производственные помещения размещают 302 человека. В процессе жизнедеятельности сотрудников образуются:

* + мусор от бытовых помещений организаций несортированный (исключая крупногабаритный);
  + ртутные лампы, люминесцентные ртутьсодержащие трубки отработанные и брак.

В результате уборки территории образуются отходы от уборки.

В результате производственной деятельности предприятия образуются:

* + обтирочный материал, загрязненный маслами (содержание масел 15% и более);
  + пыль (или порошок) от шлифования черных металлов с содержанием металла 50% и более;
  + эмульсии и эмульсионные смеси для шлифовки металлов отработанные, содержащие масла или нефтепродукты в количестве менее 15%;
  + тара из-под лакокрасочных материалов;
  + лом черных металлов несортированный;
  + стружка черных металлов незагрязненная;
  + абразивные круги отработанные, лом отработанных абразивных кругов;
  + остатки и огарки стальных сварочных электродов.

На балансе ОАО «Кропоткинский завод МиССП» находятся:

* + грузовых автомобилей - 6 ед.;
  + автобусов - 5 ед.;
  + легковых автомобилей - 6 ед.

Для стоянки автотранспорта используется гараж.

В результате обслуживания автотранспорта образуются следующие виды отходов:

* + аккумуляторы свинцовые отработанные неповрежденные, с неслитым электролитом;
  + обтирочный материал, загрязненный маслами (содержание 15% и более);
  + масла автомобильные отработанные;
  + песок, загрязненный маслами (содержание масел менее 15%);
  + фильтрующий элемент отработанных масляных автомобильных фильтров;
  + фильтрующий элемент отработанных воздушных автомобильных фильтров;
  + покрышки отработанные;
  + паронитовые прокладки отработанные;
  + лом черных металлов несортированный;
  + лом алюминия несортированный;
  + резиноасбестовые отходы (в том числе изделия отработанные и брак).

Компрессорная станция производит и поставляет в пневмосистему предприятия сжатый воздух. В результате работы по производству сжатого воздуха образуются следующие виды отходов:

* + масла компрессорные отработанные;
  + обтирочный материал, загрязненный маслами (содержание масел 15% и более).

К основным производственным подразделениям предприятия относятся:

* + механосборочный цех;
  + инструментальный цех;
  + окрасочный участок;
  + котельная.

В механосборочном цехе выполняются следующие операции:

* + механическая обработка деталей из стали на токарных станках, фрезерных, сверлильных и других металлообрабатывающих станках, сварка деталей, а также сборка готовой продукции. При работе на металлообрабатывающих станках применяют эмульсию в качестве охлаждающей жидкости.

От работы станков в атмосферу выбрасываются такие загрязняющие вещества:

* + пыль металлическая;
  + пыль абразивная;
  + масло минеральное нефтяное.

От работы сварочных аппаратов в атмосферу выбрасываются:

* + окислы железа;
  + марганец и его соединения;
  + фтористые соединения;
  + пыль неорганическая с содержанием 20-70% SiO2.

В инструментальном цехе выполняются следующие операции:

* + механическая обработка деталей из стали на металлообрабатывающих станках;
  + электросварочные работы, газорезка;
  + заточка инструмента на заточных станках.

При работе на станках применяют эмульсию в качестве охлаждающей жидкости.

От работы станков в атмосферу выбрасываются:

* + пыль металлическая и абразивная;
  + масло минеральное нефтяное.

От работы сварочных аппаратов в атмосферу выбрасываются:

* + окислы железа;
  + марганец и его соединения;
  + фтористые соединения;
  + азота диоксид;
  + углерода оксид.

На окрасочный участок поступает готовая продукция, где происходит ее окраска. На участке установлены 2 окрасочные камеры и 1 сушильная камера. В результате окраски и сушки в атмосферу выбрасываются:

* + красочный аэрозоль;
  + толуол;
  + спирт бутиловый;
  + спирт этиловый;
  + этилцеллозоль;
  + бутилацетат;
  + ацетон;
  + сольвент нафта;
  + уайт- спирит.

Котельная предназначена для отопления административного и производственных помещений предприятия. В котельной установлено 2 водогрейных котла. Котлы работают на природном газе. От сгорания газа в атмосферу выбрасываются:

* + азота диоксид;
  + серы диоксид;
  + углерода оксид;
  + бензапирен.

При выезде автотранспорта с территории и въезде на территорию предприятия в результате сгорания топлива в атмосферу выбрасываются такие загрязняющие вещества:

* + азота диоксид;
  + сажа;
  + серы диоксид;
  + углерода диоксид;
  + бензапирен;
  + пары топлива.

В соответствии с Федеральным законом «Об отходах производства и потребления» (Собрание законодательства РФ, 1998 г., №26 ст. 3009; 2001 г., №1, часть ΙΙ, ст. 21) и во исполнения постановления правительства РФ от 26.10.2000 г. №818 «О порядке введения государственного кадастра отходов и проведения паспортизации опасных отходов» (собрание законодательства РФ, 2000 г., №45, ст. 4476), на предприятии утверждены паспорта опасных отходов.

Между ОАО «Кропоткинский завод МиССП» и Филиалом «ЦЛАТИ по ЮФО» заключен договор, предметом которого является установление лимитов на размещение отходов на территории предприятия.

Определение нормативов и удельных нормативов образования отходов проводилось расчетным путем на основании данных предприятия о величине годовых расходов сырья и материалов, их полезного использования.

В результате проведенной работы были установлены нормативы на все виды отходов производственной деятельности ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

**3.2.2 Расчет платы вредных выбросов автомобильного парка**

Таблица 3.2.1 – Плата за загрязнение окружающей среды вредными выбросами, рублей.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Годы | Плата предприятия | | | | Итого |
| за выбросы в атмосферу от стационарных источников | за выбросы в атмосферу от передвижных источников | За размещение и хранение отходов | За сброс  сточных вод |
| 2006 | 2100,17 | 1500,87 | 18763,00 | 901,6 | 23265,64 |
| 2007 | 1850,56 | 1300,00 | 20452,31 | 994,0 | 24596,87 |
| 2008 | 2400,25 | 1659,00 | 16819,71 | 1172,8 | 22051,76 |

Из таблицы 3.2.1 сделаем следующие выводы: по стационарным источникам в 2008 году по сравнению с 2007 годом выплаты увеличились на 30%, это связано с тем, что на предприятии увеличились объёмы заказов на ремонтные работы, а также увеличилось количество основных средств. По передвижным источникам тенденция к увеличению платежей составила примерно на 30%, это связано в основном с увеличением парка автомобилей. Размер платы за размещение и хранение отходов в 2008 году по сравнению с 2007 снизился на 18% в связи с более эффективным и рациональным использованием исходных материалов предприятия. Анализируя вышесказанное, за период с 2007 года по 2008 год плата за выбросы от всех источников загрязнения в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» снизилась на 10%.

Согласно Федеральному закону «Об охране окружающей среды» от 10.01.2001 года № 7-ФЗ, статья 16, негативное воздействие предприятий на окружающую среду является платным.

Согласно статье 21 ФЗ оценивается состояние окружающей среды, и устанавливаются нормативы качества окружающей среды в целях сохранения естественных экологических систем.

Согласно статье 14. определяется экономический механизм регулирования в области охраны окружающей среды, устанавливаются лимиты на выбросы и сбросы загрязняющих веществ и микроорганизмов, лимиты на размещение отходов производства и потребления и другие виды негативного воздействия на окружающую среду.

Рассчитаем плату за выбросы вредных веществ в атмосферный воздух передвижными объектами.

Плата за выбросы загрязняющих веществ автотранспортным средством составит:

П = G · Цт · Ки · Кг · Кэ, руб./год (1)

где, П *-* плата за выбросы, руб/т;

G *-* фактический выброс вредных веществ, т/год;

Цт *-* базовый норматив платы, руб/т;

Ки *-* коэффициент индексации;

Кг - дополнительный коэффициент для городов;

Кэ *-* коэффициент экологической ситуации.

Определим расчет платы за выбросы вредных веществ в атмосферу исходя из формулы 1 и данных, приведенных в таблице 3.2.2:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид топлива | Базовый норматив платы | Ки за 2008г. | Кг | Кэ в Северо-Кавказском регионе |
| Бензин А76 неэтилированный | 1,3 | 1,48 | 1,2 | 1,6 |

Таблица 3.2.2 - Исходные данные для расчетов

Расчет платы за выброс вредных веществ в атмосферу при сжигании топлива 288,4 т/год бензина марки АИ 76 неэтилированного составит:

П2008 = 288,4 · 1,3 · 1,48 ·1,2 · 1,6 = 1066 руб.

Зная фактический выброс вредных веществ за все годы, норматив платы за выбросы на других видах топлива, коэффициент индексации за 2006, 2007годы рассчитаем плату за выброс загрязняющих веществ автотранспортными средствами.

Результаты расчетов отражены в таблице 3.2.3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Вид топлива | 2006г | 2007г | 2008г |
| Бензин АИ 93  неэтилированный | 210 | 117 | 187 |
| Дизельное топливо | 570,87 | 533 | 406 |
| Бензин АИ 76  неэтилированный | 720 | 650 | 1066 |
| Всего | 1500,87 | 1300,00 | 1659,00 |

Таблица 3.2.3 Плата за выбросы загрязняющих веществ автотранспортным средством, рублей.

**3.2.3 Мероприятия по снижению уровня загрязнения окружающей среды**

Мероприятия по снижению вредных выбросов от участка сварки.

1)Увеличение высоты трубы организованного сварочного участка (дымовые трубы не снижают абсолютных выбросов, но позволяют рассеять их на большую площадь, т.е. снизить концентрации загрязняющих веществ в приземном слое).

2)Применение газоочистительных установок:

* электрофильтры позволяют удалять частицы размером до 0,1 мкм (эффективность очистки- 97-99%);
* вихревые трибоэлектростатические фильтры (эффективность очистки- 95-97%);
* циклоны групповые и батарейные (эффективность очистки- 82-95%);
* пенные аппараты (эффективность очистки- 75-90%);
* орошаемые водой абсорберы (эффективность очистки- 93-95%).
* Установка (УОВ-1)-производительность - 400 М3 / ч, площадь фильтрующей поверхности –0,8 м3. Эффективность очистки- 80-90%;
* вихревой аппарат с трехфазным слоем - характеризуется стабильной работой в широком диапазоне нагрузок по газу – 60-100 % от номинальных нагрузок. Эффективность очистки - 95-97,5 %.

Экологическая оценка деятельности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» положительная. Предприятию следует учитывать то, что накопление отходов оказывает негативное воздействие на окружающую среду.

На предприятии ОАО «Кропоткинский завод МиССП» установок и технологий по переработке и обезвреживанию отходов не имеется. Контроль за состоянием окружающей среды в местах временного хранения отходов на предприятии осуществляется с учетом оценки воздействия отходов на окружающую среду, характеристики отходов, мест и условий их размещения.

Отходы временно размещаются на территории с учетом реальных возможностей предприятия и затем передаются другим организациям с целью переработки, обезвреживания или захоронения, имеющим лицензию на право обращения с опасными отходами. Хранение отходов соответствует экологическим нормам.

В связи с этим необходимо, помимо выполнения мероприятий, направленных на снижение количества образования отходов, степени их опасности и отрицательного влияния на окружающую среду, обеспечить целостность контейнеров для их хранения, недоступность к отходам, а также организовать контроль над этим.

Мероприятия по снижению вредных выбросов автомобильного парка.

Выбросы автотранспорта являются основными загрязнениями для многих городов России. Но качество дорог при этом не улучшается, не создаются объезды и развязки. Также к росту выбросов привело вынужденное увеличение количества светофоров. На режимах торможения автомобилей возрастает количество бензапирена выхлопных газах до 50-100 мг за 1 минуту работы на низкосортном бензине.

Снижение вредного воздействия выбросов можно добиться следующим образом:

1. переход на неэтилированный бензин или газ (при таком переходе токсичность снизится в 18-22 раза, платежи в этом случае за загрязнение снизятся в 2 - 4 раза).
2. замена карбюраторных двигателей, дизельными, которые дают менее вредные выбросы.
3. создание электротранспорта, и решение вопросов по величине пробега с одной зарядки и снижению выбросов от аккумуляторных батарей.

Важную роль играют архитектурно - планировочные мероприятия и зеленые насаждения по снижению количества и уменьшение вредности выбросов.

Увеличить среднюю скорость движения транспорта могут специальные

объезды и развязки, улучшение качества дорог и ликвидация ненужных участков торможения. Количество выбросов уменьшится в 4 - 5 раз, если скорость возрастет с 30 до 60 км/час.

Выбросы вредных веществ при остановке у светофоров увеличивается в 1,5-2 раза, по сравнению с движением на первой передаче.

Дороги с интенсивным движением следует выносить за пределы жилых зон, или защищать такие зоны «зелеными насаждениями от загазованности». Однорядная высадка деревьев и кустарников снижает уровень загазованности на 10-15%.

Для охраны воздушного бассейна от вредных выбросов от передвижных источников необходимо следующее: оснащение двигателей внутреннего сгорания нейтрализаторами для обезвреживания отработавших газов, создание станций регулировки двигателей для снижения токсичности газов, приобретение, изготовление и замена топливной аппаратуры при переводе на сжигание других видов топлива или улучшение режимов сжигания топлива.

**Глава 4. Мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» (проектная часть)**

**4.1 Формирование учетной политики в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» для целей составления бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)**

Учетная политика, разрабатываемая российскими организациями в настоящее время, должна включать, как минимум, финансовый и налоговый, а при необходимости и управленческий аспект (рисунок 4.1).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Пользователи информации | Вид учета | Учетная политика для целей: |

Администрация

Собственники

Инвесторы

Контрагенты

Государство

Полная свобода вплоть до разработки собственных принципов и методов учета

Разрабатывается в рамках законодательно установленных принципов бухгалтерского учета

Существует в пределах минимальных альтернатив, допускаемых налоговым законодательством

Рисунок 4. 1- «Экономические интересы и учетная политика (на примере российской системы бухгалтерского учета)»

Существование множества видов учета (финансовый, управленческий, налоговый, статистический и т.д.) призвано в максимальной степени удовлетворить интересы различных групп пользователей учетной информации, что, в свою очередь, предопределяет учетную политику.

Каждый из видов учета подразумевает общую (вводную), организационную и методическую часть (рисунок 4.1).

Учетная политика

Финансовый учет

Управленческий учет

Налоговый учет

Общий (вводный)

раздел

Организационный

раздел

Методический

раздел

Методический

раздел

Организационный

раздел

Общий (вводный)

раздел

Общий (вводный)

раздел

Организационный

раздел

Методический

раздел

Приказ

Приказ

Пояснительная записка

Приказ

Рисунок – 4. 1 «Структура учетной политики (на примере российской системы учета)»

На рисунке 4.1 пунктиром отмечены элементы учетной политики, по которым у российских организаций существует полная свобода выбора. Сказанное в полной мере касается всего управленческого аспекта учетной политики, где хозяйствующим субъектам предоставлена абсолютная свобода, и частично, - налогового, где обязательным признается лишь определение методики учета. Формирование учетной политики в сфере финансового учета требует обязательного определения и документального закрепления и методических, и организационных вопросов.

Назначение учетной политики по российской системе учета в большей степени относится к ведению бухгалтерского учета, в то время как учетная политика по МСФО ориентирована на подготовку финансовой отчетности.

В Международных стандартах финансовой отчетности делается другой акцент: «учетная политика - это конкретные принципы, основы, условия, правила и практика, принятая компанией для подготовки и представления финансовой отчетности» (МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки»).

ПБУ МСФО

Учетная политика - это

конкретные принципы, основы, условия, правила и практика

принятые организацией способы ведения бухгалтерского учета

подготовки финансовой отчетности

первичного наблюдения

стоимостного измерения

текущей группировки

итоговое обобщение

Представление финансовой отчетности

Рисунок 4. 2 – «Трактовка учетной политики российскими и международными стандартами финансовой отчетности»

Согласно нормам ПБУ 1/2008, учетную политику организации следует оформлять соответствующим организационно-распорядительным документом, например приказом.

Международные стандарты дают компаниям право выбора: информацию, которую содержит учетная политика, можно раскрывать либо в примечаниях к отчетности, либо в качестве ее отдельного компонента. При этом утверждать учетную политику как отдельный нормативный документ не обязательно.

При формировании учетной политики в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» для целей составления бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) следует руководствоваться МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки».

Согласно МСФО, в случае отсутствия прямого регулирования отражения в отчетности операций, предприятие должно сначала проанализировать требования стандартов к похожим или связанным видам операций. При отсутствии такого права следует обратиться к Принципам подготовки и составления финансовой отчетности для определения, признания и оценки элементов финансовой отчетности (п. 11 МСФО 8).

Кроме того, Международные стандарты финансовой отчетности (п.12 МСФО 8) дают возможность предприятию, разрабатывающему учетную политику согласно МСФО применять положения национальных и отраслевых учетных систем в части, не противоречащей требованиям МСФО и Принципам подготовки и составления финансовой отчетности. Принципам подготовки и составления финансовой отчетности представляют отдельную составляющую системы МСФО.

Согласно пункту 14 МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки» изменения в учетной политике допускаются только в случаях, когда они обусловлены требованиями конкретного стандарта МСФО или интерпретации, либо приводят к лучшему (более надежному) представлению информации в финансовой отчетности.

Требования РСБУ к изменению учетной политики, по сути, повторяют перечисленные в МСФО основания, однако с одним добавлением: в соответствии с п. 10 ПБУ 1/2008 изменение учетной политики допустимо при существенном изменении условий деятельности (реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.).

Требования в части указаний на обстоятельства, которые не представляют изменения в учетной политике по МСФО и РСБУ аналогичны:

* утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые по существу отличны от фактов, имевших место ранее;
* применение нового положения по учетной политике для фактов хозяйственной деятельности, возникших впервые в деятельности организации.

В соответствии с п. 19 МСФО 8 установлено, что отражение при первоначальном применении стандарта или интерпретации, в котором отсутствуют конкретные переходные положения, или при добровольном изменении учетной политики, организация обязана применять эти изменения ретроспективно.

Дополнительные требования к учетной политике организации включены в другие стандарты, например:

* требования к раскрытию информации об учетной политике содержаться в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
* формирование учетной политики и раскрытие информации о ней в отношении отдельных статей активов и обязательств, доходов и расходов регулируется, например, МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 16 «основные средства», МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS)23 «Затраты по займам» и др.

Пунктом 8 МСФО 8 установлено, что положения учетной политики не следует применять, когда воздействие их применения несущественно.

Однако не следует оставлять без внимания и несущественные отступления от МСФО, допущенные с целью достичь определенного представления финансового положения, финансовых результатов деятельности или денежных потоков организации.

Искажения информации о статьях финансовой отчетности являются существенными, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного пропуска или искажения информации, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи финансовой отчетности, либо сочетание того и другого (п. 5 МСФО 8).

В отношении несущественных статей учетная политика не применяется. Однако, в МСФО (IAS) 8 говориться, что компания не в праве пропускать несущественные отступления от МСФО или оставлять их неисправленными в бухгалтерском учете, чтобы в итоге создать у пользователей определенное представление о финансовом положении, результатах деятельности или движении денежных средств.

МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» установлено, что предприятие обязано раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности те аспекты учетной политики, которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

Так, например, специфика деятельности, отраслевые особенности предприятия не могут не влиять на порядок их признания и измерения. Если же, читая примечания об учетной политике предприятие в части доходов, пользователь не может определить к какой отрасли относится данное предприятие и в чем заключается специфика деятельности, то такая информация не будет считаться достаточно раскрытой.

Прежде чем начать процесс формирования учетной политики в соответствии с МСФО следует определиться с основными аспектами, а именно:

сферой охвата, целью формирования, областью применения, представлением данных, сроком формирования, валютой.

Структура приказа (распоряжения, положения) об учетной политике, разрабатываемой российскими организациями в соответствии с МСФО, может быть традиционной и альтернативной (рисунок 4.3).

Традиционный близок по своей структуре и форме изложения к применяемому приказу об учетной политике в ОАО «Кропоткинский завод МиССП», поэтому целесообразно в целях трансформации бухгалтерской отчетности следовать этому варианту, который позволит сохранить статус и структуру приказа об учетной политике, одновременно обеспечив соответствие документа новым требованиям.

Раздел «Общие положения» содержит информацию:

* о наименование предприятия, для которого подготовлена учетная политика;
* о валюте представления отчетности;
* об указаниях, о том, что учетная политика сформирована для целей первого представления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО;
* о перечисленных основаниях для принятия новых положений учетной политики и изменениях в соответствии с МСФО с учетом переходных положений отдельных стандартов;
* о приведенной основе принятия решений о формировании положений учетной политики по признанию и оценке учетных объектов в соответствии с МСФО;
* об указаниях на возможность ретроспективной корректировки данных финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды (при изменении учетной политики)- конкретные положения по ретроспективной корректировке должны быть представлены в соответствующих разделах о признании и оценки статей финансовой отчетности.

«Организационный раздел» может содержать существенные вопросы, определяющие лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета, организационную структуру бухгалтерии и распределение должностных обязанностей ее сотрудников, описание применяемой формы ведения бухгалтерского учета, рабочий план счетов, график документооборота, перечень отступлений от требований МСФО.

Перечень отступлений от требований МСФО представляет положения учетной политики, которые не соответствуют требованиям отдельных стандартов и интерпретаций. МСФО допускает такие отступления, но при условии, что:

* предприятие обязано перечислить отступления;
* объяснить причину, почему такие отступления необходимы с точки зрения качественных характеристик информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Все это позволяет упорядочить работу бухгалтерии, точно идентифицировать, оценить, классифицировать и систематизировать информацию в момент ее появления, что значительно упрощает работу при составлении отчетности. Кроме того, в данном разделе приказа возможно описание процедуры трансформации российской отчетности на язык МСФО.

«Методический раздел» должен содержать конкретные способы отражения информации в финансовой отчетности, выбранные исходя из альтернатив, которые предлагают МСФО. Как известно, способы, по которым возможен выбор, МСФО классифицируют на две категории, называя их соответственно «основной подход» и «допустимый альтернативный подход». На наш взгляд, если не существует веских оснований поступить иначе, организациям, формирующим учетную политику по МСФО впервые, целесообразно пойти по «основному» (рекомендуемому) пути.

В целях обеспечения системности, последовательности и полноты изложения было бы уместно осуществить выбор от одного МСФО к другому, т.е. сначала определить способы, альтернативы в отношении которых предусмотрены МСФО 1, затем МСФО 2 и т.д. При этом составители приказа должны ясно осознавать, что довольно сложно, а порой невозможно осуществить выбор в отношении объектов, характеризующихся высокой степенью индивидуальности и (или) еще не встречавшихся в хозяйственной жизни организации. Например, достаточно проблематично определить нормы и способы начисления амортизации нематериальных активов, затрат на исследования, разработки, освоение производств и т.д., которых еще не было и неизвестно, появятся ли они в обозримом будущем.

Поэтому, во-первых, не надо пытаться предугадать в приказе все возможные ситуации, варианты развития событий и объекты бухгалтерского наблюдения - МСФО делают упор на принципы, а не на детальные процедуры. А, во-вторых, конкретный способ учета вновь появившегося объекта бухгалтерского наблюдения можно определить непосредственно в момент принятия к учету, даже в середине года, а не обязательно по состоянию на 1 января. Данный факт будет признан дополнением, а не изменением учетной политики и поэтому не противоречит ни российским, ни международным стандартам.

МСФО допускает изменения лишь в случае значительного характера операций компании или изменений в самих МСФО и интерпретациях к ним.

Таким образом, «методический раздел» будет иметь следующие подразделы:

* правила пересчета данных российской отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IFRS 1) 1 «Первое представление финансовой отчетности в соответствии с МСФО»;
* требования к признанию и оценке элементов финансовой отчетности в разрезе групп учетных объектов и операций;
* требования по расчету показателей отчетности из российских рублей в валюту представления отчетности.

Приложение к учетной политике является отдельным разделом учетной политики в соответствии с требованиями МСФО.

Приложение может включать примеры расчетов на основе положений о признании и оценке отдельных видов активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, в том числе:

* расчет дисконтирования для определения оценки приобретаемых внеоборотных активов;
* расчет обязательств (требований) по договорам финансовой аренды (лизинга);
* расчет теста на обесценение активов.

При переходе на МСФО организация использует добровольное заключение, позволяющее применить в качестве оценки основных средств, инвестиционной собственности и нематериальных активов оценку, сложившуюся на определенную дату согласно данным российского бухгалтерского учета. По оценкам предприятия, балансовая стоимость данных активов не отличается от их справедливой стоимости на дату перехода.

**4.2 Разработка рабочего плана счетов в ОАО «Кропоткинский авод МиССП» для целей составления бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)**

Международные стандарты финансовой отчетности не регламентируют и не предписывают определенную структуру для Плана счетов.

Сторонники МСФО не признают единого Плана счетов, так как считают, что такой план - дело каждого главного бухгалтера, и только он имеет суверенное право и даже обязанность выбрать для своего предприятия те счета, которые в максимально возможной степени отвечают тем конкретным условиям, в которых эта фирма работает.

Абсурдно, например, вести учет по одним и тем же счетам на металлургическом комбинате и в торговом ларьке. Единый план счетов – это нонсенс. И отказ от обязательной регистрации нового Плана счетов в Минюсте России – это первый шаг в деле перехода на международные стандарты. Теперь бухгалтер получает свободу действий, он сам формирует методологический инструментарий на основе тех принципов, которые заложены в МСФО.

В действующем рабочем плане счетов ОАО «Кропоткинский завод МиССП», соответствующему российской системе бухгалтерского учета, невозможно передать принципы Международных стандартов финансовой отчетности, так как большинство новых требований не могут быть удовлетворены на уровне синтетических счетов, изменения вводятся на уровне аналитических счетов. В связи с этим требуется множество разъяснений и инструкций по дальнейшему ведению учета.

Для упрощения бухгалтерам процесс сбора информации и построения финансовой отчетности в соответствии с МСФО необходимы изменения рабочего плана счетов предприятия.

План счетов для составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО, значительно отличается от Плана счетов, используемого в настоящее время в России:

- Российский План счетов имеет блочную нумерацию (01 по 08 - внеоборотные активы, 20 по 39 - затраты на производство и т. д.), в плане счетов МСФО сначала идут счета бухгалтерского баланса, (в порядке ликвидности), затем - счета прибылей и убытков;

- отсутствует понятие «синтетический счет», для учета каждого вида активов, обязательств или капитала открываются отдельные счета, которые дебетуются или кредитуются по своему функциональному значению;

- в плане счетов МСФО отсутствуют активно-пассивные счета (расчеты с различными дебиторами и кредиторами учитываются на отдельных для каждого вида дебиторской и кредиторской задолженности активных или пассивных счетах);

- одному счету из действующего в России Плана счетов может соответствовать несколько счетов МСФО, и наоборот.

Далее представлена система счетов соответствия международных стандартов финансовой отчетности и российской системы бухгалтерского учета.

При проведении процесса трансформации бухгалтерской отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» рекомендуется принять План счетов, основанный на международной практике.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | МСФО | РБСУ |
| Активы | Текущие активы (1ххх)  Долгосрочные активы (2ххх) | Внеоборотные активы (01-08)  Производственные запасы (10-19)  Затраты на производство (20-39)  Готовая продукция и товары (40-46)  Денежные средства  (50-59) |
| Обязательства | Текущие обязательства (3ххх)  Долгосрочные обязательства (4ххх) | Расчеты (60-89) |
| Капитал | Собственный капитал (5ххх) | Капитал (80-89) |
| Доходы  Расходы | Доходы от основной деятельности (6ххх)  Доходы от неосновной деятельности (9ххх)  Расходы по основной деятельности (7ххх)  Расходы по реализации и административно-управленческие расходы (8ххх)  Расходы от неосновной деятельности (9ххх) | Финансовые результаты  (90-99) |

Таблица 4.1- «Система счетов соответствия МСФО и РБСУ»

Такой План счетов будет использовать четырехзначную систему нумерации, будет организован в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и должен:

- обеспечивать простое и удобное построение финансовых отчетов;

- быть гибким, чтобы иметь возможность расширяться в будущем в связи с изменением структуры бизнеса компании;

- обеспечивать достаточную детализацию для построения основных финансовых и управленческих отчетов.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с требованиями МСФО выглядит следующим образом:

1000 ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ

1100 Денежные средства

1110 Денежные средства в кассе

1200 Денежные средства на расчетном счете

1210 Расчетный счет в национальной валюте

1220 Расчетный счет в иностранной валюте

1230 Денежные средства на специальных счетах в банках

1300 Краткосрочные финансовые активы

1400 Счета к получению

1410 Счета к получению (дебиторская задолженность)

1495 Резерв на безнадежные долги

1500 Краткосрочная дебиторская задолженность

1600 Дебиторская задолженность по налогам

1700 Товарно-материальные запасы

1710 Сырье и материалы

1720 Незавершенное производство

1730 Готовая продукция

1740 Товары

1790 Прочие материалы

1800 Расходы, оплаченные авансом

1810 Запасы, оплаченные авансом

1890 Прочие виды авансированных платежей

1900 Отсроченные расходы

2000 ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

2100 Основные средства

2200 Инвестиционная собственность

2400 Долгосрочные финансовые активы

2500 Долгосрочные инвестиции

2600 Долгосрочная дебиторская задолженность

3000 ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

3100 Счета к оплате

3200 Авансы полученные

3210 Авансы, полученные под поставку ТМЗ

3220 Авансы, полученные под выполнение работ и оказание услуг

3300 Краткосрочные долговые обязательства

3310 Краткосрочные кредиты банков

3320 Краткосрочные займы

3390 Прочие краткосрочные долговые обязательства

3400 Налоги к оплате (Расчеты с бюджетом)

3410 Налог на прибыль

3415 Отсроченный налог на прибыль

3420 НДС к оплате

3430 Подоходные налоги к оплате, взимаемые с заработной платы

3450 Местные налоги и сборы

3460 Единый налог на вмененный доход

3470 Пеня и штрафные санкции по налогам и сборам

3490 Прочие налоги к оплате

3500 Начисленные обязательства

3510 Заработная плата к выплате

3520 Начисленные взносы ЕСН

3530 Начисленные отпускные и вознаграждения

3540 Кредиторская задолженность служащим, должностным лицам и директорам

3550 Начисленные проценты

3560 Дивиденды к оплате

3570 Начисленные расходы по оплате услуг

3590 Прочие начисленные расходы

3600 Текущие обязательства

3700 Доходы будущих периодов

4000 ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

4100 Долгосрочные обязательства

4200 Долгосрочные отсроченные счета к оплате

4300 Прочие долгосрочные обязательства

5000 СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

5100 Уставный капитал

5200 Неоплаченный капитал

5300 Дополнительный оплаченный капитал

5400 Дополнительный неоплаченный капитал

5500 Резервный капитал

5600 Нераспределенная прибыль

5700 Свод доходов и расходов

6000 ДОХОД ОТ ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

6100 Доход от реализации готовой продукции (работ, услуг)

6200 Доход от реализации приобретенных товаров

6300 Доходы от аренды

6400 Прочий доход

7000 РАСХОДЫ ПО ОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

7100 Себестоимость реализованной готовой продукции (работ, услуг)

7101 Себестоимость готовой продукции (для использования производственными предприятиями)

7110 Расходы на сырье и материалы

7120 Расходы по оплате труда

7130 Отчисления от оплаты труда и льгот

7140 Коммунальные услуги

7150 Косвенные затраты на материалы

7160 Косвенные затраты на оплату труда

7170 Начисленная амортизация - основные средства, нематериальные активы

7180 Ремонт и обслуживание основных средств

7190 Прочие производственные расходы

7400 Прочие

8000 РАСХОДЫ ПЕРИОДА

8100 Расходы по реализации товаров (работ, услуг)

8200 Общие и административные расходы

9000 ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ОТ НЕОСНОВНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

9100 Доходы от неосновной деятельности

9500 Расходы по неосновной деятельности

9900 Налог на прибыль

**4.3 Разработка порядка трансформации бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)**

Бухгалтерская отчетность в соответствии с требованиями международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в ОАО «Кропоткинском заводе МиССП» обеспечит:

- повышение качества информации. Эффект заключается в обеспечении менеджеров информацией, которая повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с рынком и акционерами, укрепляет систему корпоративного поведения;

- привлечение инвесторов, кредитных ресурсов. ОАО «Кропоткинский завод МиССП» активно сотрудничает с зарубежными партнерами, и отчетность, составленная на понятном им языке, была бы большим плюсом для дальнейшего развития предприятия;

- конкурентные преимущества: возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранными компаниями, что дает лучшее восприятие со стороны партнеров;

- для руководителя предприятия облегчается понимание связи между реальными событиями и финансовыми отчетами, повышается качество решений по результатам отчетности.

К способам получения отчетности по МСФО относятся:

* ведение параллельного учета;
* трансформация финансовой отчетности.

Ведение параллельного учета подразумевает отражение фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета по операциям в соответствии с требованиями МСФО. Таким образом, каждый факт хозяйственной жизни субъекта учитывается дважды (дублируется): сначала в системе учета по российским правилам бухгалтерского учета, потом - по МСФО. При построении параллельного учета показатели финансовой отчетности по МСФО формируются на основе данных учета, осуществляемого в соответствии с требованиями МСФО.

При трансформации отчетности показатели отчетности по МСФО формируются на основе данных отчетности, составленных по российским правилам бухгалтерского учета, скорректированных на величину отличий в учете и отчетности по МСФО и РБСУ.

Из вышесказанного четко вырисовывается необходимость сближения (конвергенции) РБСУ и МСФО, на что и ориентировано реформирование учета в России, так как чем меньше различий учета по РБСУ и МСФО, тем меньше нужно будет осуществить корректировок при трансформации отчетности.

Для осуществления выбора на наиболее приемлемом способе составления отчетности в ОАО «Кропоткинском заводе МиССП» по МСФО представлена сравнительная характеристика параллельного учета и трансформации отчетности (таблица 4.2).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Характеристика | Параллельный учет | Трансформация отчетности |
| Достоверность отчетности | Потенциально высокая степень надежности информации | Потенциально высокий информационный риск, присутствие субъективных оценок |
| Период подготовки отчетности | Длительный период, так как подразумевается «отладка» системы параллельного учета | Оперативный, периодический характер |
| Подготовка отчетности | Практически одновременно с подготовкой российской отчетности | Только после подготовки отчетности по российским правила учета |
| Стоимость (расходы: на обучение персонала; программное обеспечение и т.д.) | Требует существенных затрат от предприятия | Не требует существенных затрат от предприятия |

Таблица 4.2 – «Сравнительная характеристика параллельного учета и трансформации отчетности в соответствии с МСФО»

В связи с тем, что ОАО «Кропоткинский завод МиССП» относится к среднему бизнесу, подготовка отчетности по МСФО путем трансформации будет более целесообразной так как: по сравнению с параллельным учетом невысокие финансовые и временные затраты, а величина риска, при осуществлении корректировочных оценок будет напрямую зависит от квалификации исполняющего. Поэтому, во избежание, потерь качества отчетной информации изначально необходимо привлечение специалиста в области МСФО, профессиональное суждение которого позволим минимизировать риски недостоверности отчетности по МСФО.

На практике, процесс трансформации финансовой отчетности выполняется при участии специалистов аудиторских фирм, поскольку именно в них сосредоточены кадры с необходимой квалификацией.

Так же процесс трансформации может быть реализован и собственными силами предприятия, посредством привлечения сторонних специалистов.

Основным документом, регулирующим порядок перехода на международные стандарты финансовой отчетности, является МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО». Рассмотрим его основные требования.

Первая финансовая отчетность по МСФО – первая годовая отчетность, которая составляется в соответствии с МСФО и полностью соответствует МСФО.

МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» требует ретроспективного применения всех МСФО, действующих на дату первой финансовой отчетности по МСФО.

При составлении первой отчетности по МСФО важным является применение учетной политики, соответствующей требованиям МСФО, на отчетную дату, для входящего баланса по МСФО и всех периодов, включенных в первую финансовую отчетность по МСФО.

Вступительный баланс по МСФО – баланс организации на дату перехода на МСФО, он является отправной точкой для последующего применения МСФО.

Предприятие, принявшее решение перейти на МСФО, обязано представить сравнительную информацию, как минимум, за один период, поэтому оно должно составить отчетность хотя бы за один год, предшествующий первой финансовой отчетности по МСФО.

Таким образом, переход к международным стандартам финансовой отчетности включает:

* разработку учетной политики, в соответствии с требованиями МСФО на отчетную дату;
* подготовку вступительного баланса на дату перехода;
* наличие сравнительных данных за год, предшествующий году первой финансовой отчетности по МСФО;
* подготовку финансовой отчетности по МСФО;
* дополнительное раскрытие данных, объясняющих влияние перехода на МСФО.

Для грамотной разработки порядка трансформации финансовой отчетности в соответствии требованиями МСФО необходимо рассмотреть непосредственно процесс формирования финансовой отчетности в соответствии с МСФО в ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

Полный комплект финансовой отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП», подготовленный в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, состоит из следующих форм:

- балансового отчета;

- отчета о прибылях и убытках;

- отчета об изменениях капитала;

- отчета о движении денежных средств;

- примечаний к финансовой отчетности и учетной политики.

Преемственность содержания отчетности необходимо сохранять от одного отчетного периода к другому. Не следует без серьезных обоснований изменять классификацию и содержание отдельных статей отчетных форм.

Согласно МСФО существует три основания для перегруппировки статей отчетности, изменения преемственности содержания финансовой отчетности:

а) значительные изменения в характере операций компании;

б) большая наглядность и полнота охвата отчетной информации;

в) новые требования, вводимые МСФО.

В примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрывать характер, сумму и причины любых изменений, вносимых в содержание отчетных форм.

Хозяйственные операции, согласно МСФО отражаются в финансовой отчетности в отчетном периоде, в котором они произошли, независимо от выплаты или поступления денежных средств. Все формы отчетности составляются по методу начисления, кроме отчета о движении денежных средств, который отражает реальные денежные потоки, возникшие в отчетном периоде. Он заполняется не по методу начисления, а по факту движения денежных средств.

Информация об отдельных активах, обязательствах, о доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе данных бухгалтерской отчетности. Количественных критериев существенности нет. В некоторых положениях МСФО утверждается, что статьи отчетности, величина которых превышает 5% общего итога по данному отчету, следует признавать существенными. В МСФО сказано, что каждая существенная статья должна представляться в финансовой отчетности отдельно. Несущественные суммы должны объединяться с суммами аналогичного характера или назначения и не должны представляться отдельно.

Отчетным периодом финансовой отчетности является календарный год. Начало отчетного периода может быть определено с 1-го числа любого месяца года. По решению руководства организации или по другим основаниям может составляться отчетность за квартал или месяц. Такая отчетность называется промежуточной.

МСФО не запрещается устанавливать отчетный период большей продолжительности либо менее календарного года. В примечаниях к финансовой отчетности обязательно нужно указать причину изменения продолжительности отчетного периода и предупредить пользователей, что сравнительные суммы предшествующих отчетных периодов не сопоставимы с отчетными данными последнего периода.

Согласно МСФО срок составления и представления отчетности определяется законодательством страны, где зарегистрирована организация, или обычаями делового оборота этой страны.

Каждый отчет, входящий в состав финансовой отчетности, должен иметь наименование, выделяющее его из других форм отчетности. В финансовой отчетности должны быть проставлены название и фирменное обозначение компании.

В отчетности следует указывать валюту, в которой отражаются показатели, и единицы ее и измерения (тысячи, миллионы, миллиарды).

Подчеркивание в отчетности цифровых показателей одной чертой означает суммирование, т.е. включение всех показателей, записанных над чертой, в итоговый показатель. Подчеркивание цифровых показателей двумя чертами означает конец суммирования, т.е. завершение всех подсчетов. Круглые скобки указывают на отрицательное значение показателя, который в них помещен.

Показатели отчетности должны соответствовать рыночной стоимости активов. На наш взгляд, не очень удачно в оборот введен термин «справедливая стоимость». Слово «справедливость» имеет сильную эмоциональную окраску. В русском языке в отличие от английского «рынок» и «справедливость» характеризуют разные ценности и не могут рассматриваться как синонимы. Традиционное уменьшение стоимости российских активов в ходе трансформации отчетности, может быть, и справедливо, но не отвечает рыночному духу. Есть что-то ущербное в стремлении занижать активы, ссылаясь на мифическую справедливую оценку. Особенно нужно быть осторожными при уменьшении стоимости российских основных средств.

Сегодня утверждение, что основные средства отечественных организаций изношены, никуда не годятся и имеют практически нулевую рыночную стоимость, стало общим местом. Балансовая стоимость объектов основных средств, которые относятся к зданиям, сооружениям и другим подобным объектам, недооценена. Косвенно об этом свидетельствует резкий рост цен на объекты недвижимости, наблюдавшийся в последние годы. Характеристика основных средств организаций как чрезвычайно изношенных имеет право на существование, если речь идет об активной части основных фондов, к которой относятся станки, оборудование, машины и др. Но даже такое утверждение хромает, как любое обобщение, оформленное в виде конечного вывода.

Балансовая стоимость российских активов будет расти но крайней мере темпами не ниже темпов роста заработной платы. Процесс капитализации, признание рынком роста стоимости российских активов отмечают все аналитики. Этому способствует и перевод отчетности на международные стандарты.

МСФО не устанавливают привычные для российского бухгалтера бланки отчетности. Международные стандарты регулируют формат отчетов. Под форматом понимается характер упорядочения информации на бумажном носителе. Формат - это общее описание того, какие показатели, в каком виде и какой последовательности нужно отражать на листе отчета. На основании требований формата, установленных МСФО, организации разрабатывают собственные бланки. Российским руководителям и бухгалтерам повезло. «дизайнерскую работу» за них выполняет Минфин России. На базе международных стандартов он конструирует бланки отчетности, поэтому российские бланки могут использоваться для составления отчета по международным правилам. По большому счету они соответствуют требованиям МСФО, правда, с этой точки зрения они содержат много избыточной информации.

В ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО целесообразно использовать следующий формат балансового отчета (таблица 4.3):

Активы = Капитал + Обязательства

МСФО обязывают активы и обязательства организации, отраженные в балансе, всегда разделять на долгосрочные и краткосрочные. Разделение и группировка в балансе статей активов и обязательств проводятся по решению самой организации, представляющей отчетность. Согласно требованиям МСФО актив является краткосрочным, если он соответствует любому из критериев:

а) будет продан или использован в ходе обычного операционного цикла организации;

б) предназначен для использования в торговых целях;

в) будет реализован в течение 12 месяцев с отчетной даты;

г) представляет собой денежные средства или их эквиваленты, ограничений на использование которых нет.

Все прочие активы классифицируют по МСФО как долгосрочные.

Организация обязана представлять в балансе активы и обязательства в порядке их ликвидности.

МСФО предусматривают минимальное число статей баланса. Каждая организация, составляющая отчетный бухгалтерский баланс, может включить в него статьи, которые необходимы для достоверного и полного представления о финансовом положении панной организации.

Статьи активов и обязательств, доходов и расходов не подлежат зачету и отражаются в отчетности в отдельности. Согласно МСФО разрешается зачет между статьями активов и обязательств, если показатели этих статей признаются несущественными.

Капитал и резервы раскрываются по количеству акций: разрешенных к выпуску, выпущенных, оплаченных полностью и частично, находящихся в обращении по состоянию на начало и конец отчетного года. Необходимо указывать назначение и характер каждого резерва, созданного из капитала владельцев (собственников акций) организации.

Далее представлен примерный бланк балансового отчета ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| ASSETS  (АКТИВ) | Line  (код) | Opening balance  (на начало отчетного года) | Closing balance  (на конец отчетного года) |
| I. Non Current Assets (внеоборотные активы) | | | |
| Intangible Assets (нематериальные активы) |  |  |  |
| Property, Plan and Equipment (основные средства) |  |  |  |
| Constriction in Progress (долгосрочное незавершенное строительство) |  |  |  |
| Investment Property (вложения имущества):   * Investments in Subsidiaries (вложения в дочерние компании) * Investments in Associates (вложения в зависимые компании) * Investment in Joint Ventures (вложения в совместные предприятия) |  |  |  |
| Non Current Prepayments (долгосрочные предоплаты и авансы) |  |  |  |
| Non Current Accounts receivable (долгосрочная дебиторская задолженность)  в том числе:   * -Trade Debtors (счета, выставленные покупателям) * -Receivables Related Party (счета на покупателям связанных сторон) * -Finance Lease Receivables (счета на оплату по финансовой аренде) * -Other Receivables (прочие счета на оплату) |  |  |  |
| Non Current Other Financial Assets (долгосрочные финансовые вложения):   * Held to Maturity Investments (удерживаемые до погашения) * Originated Loans and Credits (займы и кредиты) |  |  |  |
| Deferred Tax Assets (отложенные налоговые активы) |  |  |  |
| Non Current Other Assets (прочие внеоборотные активы) |  |  |  |
| TOTAL FOR SECTION I (Итого по разделу I) |  |  |  |
| II. Current Assets (оборотные активы) | | | |
| Current Construction in Progress (краткосрочное незавершенное строительство) |  |  |  |
| Property, Plan and Equipment Held for Sale (основные средства для продажи) |  |  |  |
| Продолжение таблицы 4.3 | | | |
| Current Construction in Progress (незавершенное строительство, текущее) |  |  |  |
| Inventories (запасы):   * Raw Materials (сырье и материалы) * Production Supplies (товары в пути) * Work in Progress (незавершенное производство) * Finished Goods (готовая продукция) * Merchandise (товары для продажи) * Other Inventories (прочие запасы) |  |  |  |
| Current Prepayments (краткосрочные предоплаты и авансы) |  |  |  |
| Current Accounts receivable (краткосрочная дебиторская задолженность):   * Trade Debtors (счета, выставленные покупателям) * Related Party Receivables (счета на оплату связанных сторон) * Finance Lease Receivables (счета на оплату по финансовой аренде) * Other Receivables (прочие счета на оплату) |  |  |  |
| Current Other Financial Assets (краткосрочные финансовые вложения):   * Held for Trading (утверждаемые для торговли) * Held to Maturity Investments (удерживаемые до погашения) * Originated Loans and Credits (займы и кредиты) * Available for Sale Investment (в наличии для продажи) |  |  |  |
| Cash and Cash Equivalents (деньги и денежные эквиваленты) |  |  |  |
| Other Assets (прочие оборотные активы) |  |  |  |
| TOTAL FOR SECTION II (Итого по разделу II) |  |  |  |
| BALANCE (БАЛАНС) |  |  |  |
| LIABILITIES  (ПАССИВ) | Line  (код) | Opening balance  (на начало отчетного года) | Closing balance  (на конец отчетного года) |
| III. Equity (капитал и резервы) | | | |
| Issued Capital (акционерный капитал) |  |  |  |
| Reserves (резервы) |  |  |  |
| Retained Profits (Accumulated Losses) (нераспределенная прибыль (убытки)) |  |  |  |
| Minority Interests of Net Assets (доля меньшинств в чистых активах) |  |  |  |
| TOTAL FOR SECTION III (Итого по разделу III) |  |  |  |
| IV. Non Current Liabilities (долгосрочные обязательства) | | | |
| Non Current Borrowings (долгосрочные обязательства) |  |  |  |
| Non Current Trade and Other Payables (долгосрочная кредиторская задолженность поставщикам и другим) |  |  |  |
| Продолжение таблицы 4.3 | | | |
| Non Current Deferred Income (долгосрочные доходы будущих периодов) |  |  |  |
| Non Current Provisions (долгосрочные резервы предстоящих расходов) |  |  |  |
| Deferred Tax Liabilities (отложенные налоговые обязательства) |  |  |  |
| Non Current Other Liabilities (прочие долгосрочные обязательства) |  |  |  |
| TOTAL FOR SECTION IV (Итого по разделу IV) |  |  |  |
| V. Current Liabilities (краткосрочные обязательства) | | | |
| Current Borrowings (краткосрочные займы и кредиты) |  |  |  |
| Current Trade and Other Payables (краткосрочная кредиторская задолженность поставщикам и другим) |  |  |  |
| Other Current Liabilities Salary (задолженность по заработной плате) |  |  |  |
| Other Current Liabilities Taxes (задолженность по налогам в фонды) |  |  |  |
| Non Current Deferred Income (краткосрочные доходы будущих периодов) |  |  |  |
| Non Current Provisions (краткосрочные резервы предстоящих расходов) |  |  |  |
| Current Other Liabilities (прочие краткосрочные обязательства) |  |  |  |
| TOTAL FOR SECTION V (Итого по разделу V) |  |  |  |
| BALANCE (БАЛАНС) |  |  |  |

Таблица 4.3 – «Примерный бланк балансового отчета ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО»

В примечаниях к балансовому отчету нужно проставить номинальную стоимость акции. Если у акций разная номинальная стоимость, то ее следует раскрыть по категориям акций.

В комментариях к отчетности необходимо дать информацию о правах, привилегиях и ограничениях, включая ограничения на дивиденды и возмещение капитала по категориям акций. Нужно привести перечень нереализованных акций, которые остаются в собственности организации.

При указании в статье балансового отчета на наличие в приложении к нему расшифровки показателя и наличии расчета (calculation),показателю присваивается буква английского алфавита. Буквы присваиваются в последовательности, в которой даны статьи балансового отчета. Аналогично действуют с остальными формами отчетности.

В течение всего отчетного периода организация совершает расходы и получает доходы. И если баланс содержит сведения об остатках на бухгалтерских счетах на начало и конец отчетного года, то информацию о размерах и структуре доходов и расходов заносят в форму №2 «Отчет о прибылях и убытках».

Аналогом данной формы в международной практике выступает документ, который имеет в американском варианте название «Profit and Loss statement», что переводится как отчет о прибылях и убытках, а в английском варианте - «Income statement»,что переводится как декларация о доходах.

МСФО установлены два формата представления отчета о прибылях и убытках. Руководство организации само определяет, какой формат заполнит бухгалтер.

Для ОАО «Кропоткинский завод МиССП» будет характерен следующий формат отчета о прибылях и убытках (таблица 4.4). В этом формате статьи сгруппированы так, чтобы инвестору, решившему приобрести акции данной организации, было удобно прогнозировать ее надежность и перспективность.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Index  (показатель) | | Current year (за отчетный период) | Last year  (за аналогичный период прошлого года) |
| Name (наименование) | Line  (код) |
| Revenue (выручка) |  |  |  |
| Cost of sales (себестоимость продаж) |  |  |  |
| Gross profit (валовая прибыль) |  |  |  |
| Other income (другие доходы) |  |  |  |
| Distribution cost (коммерческие расходы) |  |  |  |
| Administrative expenses (управленческие расходы) |  |  |  |
| Other expenses (другие расходы) |  |  |  |
| Financial income (финансовые доходы) |  |  |  |
| Financial costs (финансовые расходы) |  |  |  |
| Share of profit of associates (доходы от участия в других организациях) |  |  |  |
| Profit before tax (прибыль(убыток) до налогообложения) |  |  |  |
| Income tax expense (налог на прибыль) |  |  |  |
| Продолжение таблицы 4.4 | | | |
| Net profit for the period (чистая прибыль периода) |  |  |  |
| Earnings per share (прибыль на акцию):   * базовая * разводненная |  |  |  |

Таблица 4.4 – «Примерный бланк отчета о прибылях и убытках ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО»

В отчете о прибылях и убытках и в примечаниях к нему необходимо давать аналитическую характеристику доходов и расходов.

Предприятие получает прибыль от обычных видов деятельности, инвестиционной и финансовой деятельности. Деление прибыли по видам деятельности прослеживается в формулировке статей отчета о прибылях и убытках. Связь прибыли с видами деятельности наглядно демонстрирует структура отчета о движении денежных средств. Однако организация по итогам года имеет прибыль не только от своей деятельности. К разновидностям прибыли организации можно отнести дополнительную стоимость, которая возникает в случае переоценки основных средств, продажи собственных акций и т.п. Эта дополнительная стоимость может появиться в результате трансформации российского баланса в балансовый отчет согласно МСФО, например, в случае дооценки стоимости. В отчете о прибылях и убытках такой движение такой прибыли никак не отражается. ПБУ и МСФО обязывают показывать движение дополнительной стоимости, которая прямо не зависит от деятельности организации, в отдельном отчете, который называется «Отчет об изменениях капитала». В этом отчете фиксируется все изменения прибыли и капитала, которые были вызваны изменением стоимости активов и реклассификацией строк российского баланса в балансовый отчет по МСФО, поэтому в ходе трансформации отчетности отчет о движении капитала приобретает особое значение.

Как следует из МСФО, организациям предложены на выбор два формата отчета об изменениях капитала. Первый формат обязывает отражать показатели, характеризующие изменения капитала, происходящие под влиянием размера чистой прибыли, доходов и расходов. Этот формат отчета иногда называют «урезанный отчет». В отчете об изменениях капитала второго формата организация отражает перечисленные показатели и еще показатели изменения капитала, связанные с операциями, которые проводятся с акциями организации. Такой формат принято называть развернутым. Российский бланк отчета об изменениях капитала соответствует второму формату. Он представляет собой развернутый отчет об изменениях капитала.

Согласно МСФО в развернутом отчете организации должны применять «столбцовый» вариант отражения показателей, когда для каждого элемента собственного капитала отводится отдельный столбец.

Рекомендуемый бланк отчета об изменениях капитала для ОАО «Кропоткинский завод МиССП» представлен ниже (таблица 4.5).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Share revaluation (акционерный капитал) | Capital reserve (резервный капитал) | Accumulated profit (накопленная прибыль) | Total (итого) |
| Balance – beginning of the year (сальдо на начало года) |  |  |  |  |
| Revaluation of assets (переоценка активов) |  |  |  |  |
| Profit for the period (прибыль за период) |  |  |  |  |
| Dividends paid (выплаченные дивиденды) |  |  |  |  |
| Issue of share capital  (увеличение капитала) |  |  |  |  |
| Share buyback (уменьшение капитала) |  |  |  |  |
| Balance – end of the year  (сальдо на конец года) |  |  |  |  |

Таблица 4.5 – «Примерный бланк отчета об изменениях капитала ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии МСФО»

Все изменения, которые происходят с денежными средствами за отчетный период, фиксируются в отчете о движении денежных средств. В российской отчетности это форма №4.Международными стандартами не установлены конкретные бланки отчетности.

В отчете о движении денежных средствМСФО устанавливают два формата для составления отчета. В первом формате обычно говорят, что он составлен методом прямого счета. Сведения о движении денег берут прямо со счетов бухгалтерского учета. Этот формат положен в основу российского бланка отчета о движении денежных средств. Второй формат используется редко. Показатели, которые заносят в него, получают расчетным путем, поэтому во втором формате отчета о движении денежных средств принято говорить, что он заполняется косвенным методом.

Для ОАО «Кропоткинский завод МиССП» отчет о движении денежных средств, составленный прямым счетом будет целесообразен и представлен следующим образом (таблица 4.6)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Index  (показатель) | | | Current year  (за отчетный период) | | Last year  (за аналогичный период прошлого года) |
| Name (наименование) | | Line  (код) |
| I.Cash flows from operating activities  (потоки денежных средств от операционной деятельности) | | | | | |
| Cash receipts from customers (денежные поступления от клиентов) |  | |  | |  |
| Cash payments to suppliers (денежные средства, выплаченные поставщиками) |  | |  | |  |
| Cash payments to employees (денежные средства, выплаченные служащим) |  | |  | |  |
| Interest paid (выплаченные проценты) |  | |  | |  |
| Dividends paid (выплаченные дивиденды) |  | |  | |  |
| Taxation paid (уплаченные налоги) |  | |  | |  |
| Net cash generated by operations (чистые денежные средства от операционной дефтельности) |  | |  | |  |
| II. Cash flows from investing activities  (потоки денежных средств от инвестиционной деятельности) | | | | | |
| Proceeds on sale property, plan and equipment (выручка от продажи основных средств) |  | |  | |  |
| Purchases of property, plan and equipment (покупка основных средств) |  | |  | |  |
| Proceeds on sale of securities (выручка от продажи ценных бумаг) |  | |  | |  |
| Purchases of securities (покупка ценных бумаг) |  | |  | |  |
| Interest received (полученные проценты) |  | |  | |  |
| Dividends received (полученные дивиденды) |  | |  | |  |
| Продолжение таблицы 4.6 | | | | | |
| Decrease in loans associative (погашение займов зависимыми организациями) |  | |  | |  |
| Grand of loans associative (предоставление займов зависимым организациям) |  | |  | |  |
| Net cash generated by investment activities (чистые денежные средства от инвестиционной деятельности) |  | |  | |  |
| III. Cash flows from financing activities  (потоки денежных средств в результате финансовой деятельности) | | | | | |
| Obtained loans (получение займов) |  | |  |  | |
| Loans repayment (погашение займов) |  | |  |  | |
| Issue shares (выпуск акций) |  | |  |  | |
| Share buyback (выкуп акций) |  | |  |  | |
| Net cash generated by financing activities (чистые денежные средства от финансовой деятельности) |  | |  |  | |
| IV. Bank balance (банковское сальдо) | | | | | |
| Bank balance at beginning of the year (банковское сальдо на начало года) |  | |  |  | |
| Bank balance at beginning end of the year (банковское сальдо на конец года) |  | |  |  | |
| Net decrease in bank balance for the period (чистое изменение банковских сальдо) |  | |  |  | |

Таблица 4.6- «Примерный бланк отчета о движении денежных средств ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии МСФО»

Примечания к финансовой отчетностидолжны быть упорядочены; в формах финансовой отчетности необходимо приводить ссылки на примечания к каждой «линейной статье» отчета. Обычно каждому примечанию присваивается цифровой код, под которым оно дается в разделе примечаний. Код примечания указывают в форме отчетности против «линейной статьи», которая раскрывается в данном примечании.

Как правило, примечания группируются в отдельную рубрику. В этом случае используется сквозная нумерация примечаний по всем формам отчетности. Реже применяется вариант, когда примечания приводятся отдельно к каждой форме отчета: к балансу, отчету о прибылях и убытках и др.

В примечаниях указывают постоянное местонахождение компании, если оно не совпадает с юридическим адресом, материнскую компанию свою и материнскую компанию всей консолидированной группы компаний. Дают описание основных операций компании, числовые показатели, характеризующие персонал. В примечаниях отражают методы подготовки отчетности, раскрывают учетную политику компании. Кроме прочего, указывают порядок пересчета иностранной валюты и валютных курсовых разниц.

В ходе проведения трансформации отчетности возникает необходимость в составлении корректировочных проводок, которые позволяют устранить выявленные различия между МСФО и действующей системой бухгалтерского учета в России. Можно выделить два типа корректировочных проводок:

Корректировочные проводки, относящиеся к отчетному периоду, необходимы для отражения несоответствий осуществленных компанией хозяйственных операций отчетного периода применительно к МСФО. Корректировочные проводки заносятся в пробный баланс на конец отчетного периода и относятся на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отчетного периода.

Корректировочные проводки, относящиеся к прошлому периоду, необходимы для отражения несоответствий в отражении операций, относящихся к прошлым периодам применительно к МСФО. Данные корректировочные проводки заносятся в пробные балансы на начало и на конец отчетного периода и относятся на счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) прошлых лет.

Для целей контроля корректировочных записей, выполненных в процессе трансформации, рекомендуется выделить два дополнительных счета в действующем российском Плане счетов:

* счет 84.11 «Корректировки нераспределенной прибыли/непокрытого убытка отчетного периода» - для группировки корректировочных проводок по событиям, относящимся к отчетному периоду;
* счет 84.12 «Корректировки нераспределенной прибыли/непокрытого убытка прошлых лет» - для группировки корректировочных проводок по событиям прошлых лет.

Если на начало отчетного периода была выполнена корректировочная проводка, затрагивающая счет 84.12, то необходимо повторить эту проводку на конец отчетного периода для того, чтобы сальдо нераспределенной прибыли прошлых лет в бухгалтерском балансе на начало и конец отчетного периода было одинаковым.

Для отражения корректировочных записей используют трансформационные таблицы. Формы таблиц никаким нормативным документом или стандартом МСФО не установлены, поэтому их можно выбирать самостоятельно. Главное условие – по таблице можно объяснить и раскрыть причины изменения данных отчетности по МСФО по сравнению с данными по РБСУ.

В общем виде колонки трансформационной таблицы содержат следующую информацию:

* статьи баланса и отчета о прибылях и убытках;
* данные по статьям российского учета;
* корректировки;
* скорректированные данные, соответствующие МСФО.

Большей наглядностью и информативностью будет обладать таблица, в

которой различные виды корректировок отражены отдельно.

Часто проводки по реклассификации заносятся в отдельную трансформационную таблицу.

Далее представлен бланк трансформационной таблицы актива баланса ОАО «Кропоткинский завод МиССП» (таблица 4.7).

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель отчетности | Сумма по  РСБУ | Трансформационные корректировки | | | | Сумма по МСФО |
| Дебет | Номер корректировки | Кредит | Номер корректировки |
| Актив баланса | | | | | | |
| Основные средства |  |  | |  | |  |
| Незавершенное строительство |  |  | |  | |  |
| Запасы  в том числе:   * сырье, материалы и другие аналогичные ценности * затраты в незавершенном производстве * готовая продукция и товары для перепродажи * расходы будущих периодов |  |  | |  | |  |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям |  |  | |  | |  |
| Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)  в том числе:  покупатели и заказчики |  |  | |  | |  |
| Денежные средства |  |  | |  | |  |
| Итого |  |  | |  | |  |

Таблица 4.7 – «Бланк трансформационной таблицы актива баланса ОАО «Кропоткинский завод МиССП»

В результате формируется текстовый документ, содержащий информацию по описанию трансформационных записей, оценочных суждений и упрощений, для осуществления трансформации.

Перенесение показателей из статей российского баланса в баланс, составленный согласно МСФО, называется реклассификацией, что является заключительной стадией процесса трансформации отчетности.

Единого мнения по поводу того, каким набором последовательно проводимых этапов должен характеризоваться процесс трансформации нет, так, в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии со спецификой деятельности, этапы трансформации российской финансовой отчетности в соответствии с МСФО могут быть следующими:

Во-первых, перед началом работ необходимо определить цель и способ осуществления трансформации, исполнителей, стоимость и срок работ, дату перехода на МСФО, число периодов, за которое будет представлена сравнительная информация, валюту отчетности, язык отчетности.

После решения вышеизложенных задач следует переходить непосредственно к процессу трансформации, который включает три этапа:

1. Анализ бухгалтерской информации финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

На первом этапе происходит:

* анализ учетной политики, рабочего плана счетов на предприятии (определение несоответствия отдельных элементов действующей учетной политики положениям МСФО и определение основных направлений работы);
* составление пробных балансов на начало и конец отчетного периода (остатки по счетам бухгалтерского учета заносятся в трансформационные таблицы);
* анализ счетов оборотно-сальдового баланса и подготовка рабочих документов (рабочие документы составляются по основным направлениям анализа: учет основных средств, нематериальных активов, кредитов и займов, финансовых вложений и т.д. В рабочих документах указываются замечания, которые будут использованы при составлении корректировочных проводок)

Итогом проведенных работ по первому этапу является учетная политика в соответствии с требованиями МСФО, пробный баланс на начало и конец отчетного периода, рабочие документы.

1. Составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО. Данный этап включает:

* составление корректировочных проводок (для приведения отчетности в соответствие с МСФО необходимо на основе изучения бухгалтерской информации, представленной предприятием, составить корректировочные проводки);
* включение корректировочных проводок в трансформационные таблицы (корректировочные проводки заносятся в начальный пробный баланс с учетом корректировочных проводок на конец отчетного периода);
* реклассификация счетов в соответствии с МСФО и составление бухгалтерского баланса в соответствии с МСФО (предполагается проведение реклассификации остатков с плана счетов по РПБУ на план счетов, отвечающий требованиям организации бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Проводки по реклассификации могут быть объединены в 5 основных групп: текущие активы, долгосрочные активы, текущие обязательства, долгосрочные обязательства, собственный капитал. На основании оборотно-сальдового баланса в плане счетов МСФО, подготавливается бухгалтерский баланс в соответствии с МСФО).

1. Подготовка финансовых отчетов компании в соответствии с МСФО -заключительный этап формирования финансовой отчетности, включающий:

* подготовку отчета о прибылях и убытках в соответствии с МСФО (анализируется информация о доходах и расходах компании, составляются рабочие таблицы по распределению доходов и расходов. Доходы и расходы корректируются с учетом влияния корректировочных проводок и подготавливается отчет о прибылях и убытках в соответствии с МСФО);
* подготовку форм финансовой отчетности и пояснений к ним (окончательно формируются финансовые отчеты – отчет о прибылях и убытках, бухгалтерский баланс, отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях в капитале, производится сверка суммы нераспределенной прибыли, составляются пояснения к финансовой отчетности).

На следующем этапе трансформации является определение функциональной валюты на предприятии. Критерии функциональной валюты изложены в ПКИ (SIC) 19 «Валюта финансовой отчетности – оценка и презентация финансовой отчетности в соответствии с МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» и 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»

Таким образом, если функциональной валютой предприятия является российский рубль, то вступает в силу применение МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции». Выполнение требований данного МСФО особо актуально в условиях Мирового финансового кризиса.

Реализация требований МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»:

* выбор общего индекса цен, отражающего изменение общей покупательной способности рубля;
* пересчет немонетарных статей балансового отчета и статей отчета о прибылях и убытках;
* расчет эффекта инфляции по чистым монетарным статьям;
* корректировка показателей отчета о движении денежных средств с учетом инфляции.

Если предприятие решает представить финансовую отчетность в валюте, не совпадающей с функциональной, то в таком случае следует осуществить пересчет в иностранную валюту в соответствии с требованиями МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»- трансляцию.

Методика пересчета в иностранную валюту зависит от того, является ли функциональная валюта предприятия валютой страны с гиперинфляционной экономикой или нет.

Если функциональная валюта не является гиперинфляционной, то пересчет осуществляется следующим образом: монетарные статьи пересчитываются по курсу на отчетную дату, а немонетарные – по курсам на дату возникновения.

В случае если функциональная валюта компании является гиперинфляционной, то сначала выполняются требования МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», затем данные отчетности переводятся в иностранную валюту по курсу на отчетную дату.

Заключительным этапом порядка трансформации отчетности в соответствие с требованиями МСФО является заполнение типовых бланков отчетности и подготовка примечаний финансовой отчетности.

**4.4 Автоматизация формирования финансовой отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)**

Ключевым факторами успеха трансформации отчетности в соответствии с требованиями МСФО в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» является процесс автоматизации.

Требования к программному обеспечению формируются в основном под влиянием двух групп факторов: используемый способ ведения учета по МСФО и специфика деятельности предприятия. Особенности бизнеса и структуры компании предъявляют общие требования к системе независимо от того, по каким стандартам в ней ведется учет.

Подготовительные мероприятия по автоматизации учета по МСФО начинаются с построения методологии, которая включает:

* анализ отличий МСФО от национальных стандартов с учетом специфики деятельности компании. Эта процедура нужна для оценки фронта работ в конкретной компании, занимающейся тем или иным бизнесом в условиях определенной экономической среды. Как правило, поставщики программных решений имеют наработки для разных отраслей производства, которые необходимо проверить на соответствие национальным и международным стандартам;
* разработку порядка учета хозяйственных операций по МСФО (учетная политика). Для этого нужно выделить операции под параллельный учет, трансляцию или трансформацию. Данная процедура подразумевает формирование регламента переноса данных из российского учета в МСФО, разработку структуры первичных документов, назначение ответственных за ввод и контроль операций, проверку результатов операций;
* разработку плана счетов по МСФО. План счетов настраивается в зависимости от индивидуальных особенностей компании и предполагаемых пользователей финансовой отчетности, необходимой степени прозрачности;
* разработку финансовой аналитики с учетом организационного деления компании и контрагентов, с которыми компания работает.

Как правило, переход на МСФО требует изменения существующих бизнес-процессов, а следовательно, установленной в компании системы документооборота, поскольку увеличивается аналитическая нагрузка на первичные документы, появляются дополнительные звенья в цепочке движения-утверждения документов.

Необходимо сформировать в компании определенную учетную дисциплину: определить сроки подготовки первичных документов в бумажном и электронном виде, четко распределить обязанности и установить субординацию в части отражения хозяйственных операций в системе. Чтобы снизить трудозатраты финансового отдела, необходимо делегировать часть полномочий в другие службы и наладить своевременный доступ всех заинтересованных пользователей к первичным данным в системе. Это позволит избежать двойного документооборота.

Автоматизацию формирования финансовой отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП» предлагается провести с использованием программного продукта «Отчётность по МСФО + трансформация».

«Отчётность по МСФО + трансформация» – это полный комплект отчетности, соответствующий требованиям Международных стандартов финансовой отчетности в редакции 2008 года, дополненный удобным инструментом трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность по МСФО.

Продукт создан на основе MS Excel и MS Word 2003, поэтому для его использование необходим установленный на компьютере MS Office.

Основными характеристиками продукта являются:

* полное соответствие Стандартам, утвержденным Советом по МСФО, в редакции по состоянию на март 2008 г. (т.е. учтены все изменения, которые обязательны к применению с 1 января 2009 г.);
* удобный инструмент трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в МСФО: автоматический перенос данных из российских форм бухгалтерской отчетности в формы по МСФО, пересчет по курсу валюты, автоматический расчет курсовых разниц при трансформации, удобный ввод корректировочных проводок, взаимосвязи между таблицами, позволяющие существенно ускорить их заполнение.
* охватывает требования раскрытия информации всех утвержденных СМСФО стандартов, что делает продукт пригодным для использования как небольшими организациями, так и транснациональными корпорациями;
* отчетность создана на основе IFRS Taxonomy 2008 – рекомендаций IASC Foundation по структуре раскрытия информации в соответствии с МСФО, что сводит к минимуму субъективный подход авторов продукта;
* все показатели и информация представлены на двух языках – русском и английском (построчный перевод). За основу взят оригинальный английский язык МСФО, что обеспечивает адекватное понимание отчетности иностранными пользователями.
* показатели отчетности имеет ссылку на пункты стандартов, что обеспечивает достоверность и возможность проверки (связь с оригинальным текстом МСФО);
* все таблицы выполнены в MS Excel, и содержат формулы расчета итоговых строк. Кроме того, таблицы содержат перекрестные ссылки, позволяющие эффективно формировать и контролировать повторяющиеся в пояснениях к отчетности показатели.
* таблицы могут быть распечатаны непосредственно из MS Excel; полный печатный вариант отчета формируется в MS Word посредством связи с таблицами MS Excel – это обеспечивает удобство редактирования описательной части отчета, нумерацию страниц, оглавление и другие возможности, недоступные в MS Excel.

Прежде чем приступить к использованию продукта, необходимо понять сам принцип трансформации.

Существует два подхода к трансформации "от оборотно-сальдовой ведомости (ОСВ)" и "от Баланса".

Подход "от ОСВ" можно назвать "традиционным", используется он давно и широко. При этом подходе остатки со счетов российского учета переносятся на счета МСФО, далее вводятся корректировочные проводки, получается ОСВ по МСФО, по которой и составляется международная отчетность.

Подход "от Баланса" реализован в программе "Отчетность по МСФО + трансформация". Данный подход заключается в том, что он минует стадию составления ОСВ – российская отчетность трансформируется непосредственно в отчетность по МСФО путем ввода корректировочных проводок. При этом планом счетов для проводок выступают сами строки отчетности формы 1 и 2 по МСФО. Это обеспечивает полную прозрачность и точность отнесения корректировок на конкретные показатели отчетности. (Планом счетов выступает справочник "Статьи отчетности", который в свою очередь является списком строк отчетности из форм 1 и 2 по МСФО) Т.е. мы просто вводим проводки, которые автоматически находят отражение в форме 1 и 2. Такой подход значительно снижает трудоемкость (отпадает необходимость построения промежуточных таблиц по счетам учета, разнесения в них корректировок и последующего "сворачивания" ОСВ в формы отчетности). Более того, в трансформационных формулах программы стразу учитывает "валютный" фактор – разницы, возникающие входе трансформации отчетности из рублей в иностранную валюту.

В общем виде модель можно показать так:

Для строк формы 1 (Баланса, или как она называется по МСФО "Отчет о финансовом положении"):

Ост. по МСФО на конец года = Ост. по МСФО на начало года + (Ост. По

РСБУ на конец года - Ост. по РСБУ на начало года) + Корректировки за год.

Как следует из формулы, если изменили входящий остаток по МСФО, то изменение будет учтено и в конечном остатке – это нужно помнить, вводя корректировочные проводки для начальных (входящих) данных.

Для строк формы 2 ("Отчет о совокупных доходах"):

Оборот по МСФО за год = Оборот по РСБУ за год + Корректировки за год.

Вся модель формирования отчетности полностью прозрачная, т.е. можно проследить по формулам как получается тот или иной показатель.

Трансформация реализована через стандартные средства ввода формул MS Excel, макросы для формирования отчетности не используются, а лишь выполняют минимальные технические операции для удобства работы (добавление новых строк, импорт данных из внешнего файла и т.п.). Это значит, что перенос данных происходит сразу по мере ввода посредством обычных формул в ячейках. "Вручную" заполняются только ячейки, не содержащие формул.

Процесс формирования финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО в программе выглядит следующим образом:

1. Заполнение в Excel ’е реквизитов организации, отчетного периода, валюты – все это вводится только один раз и автоматически разносится по всем таблицам.

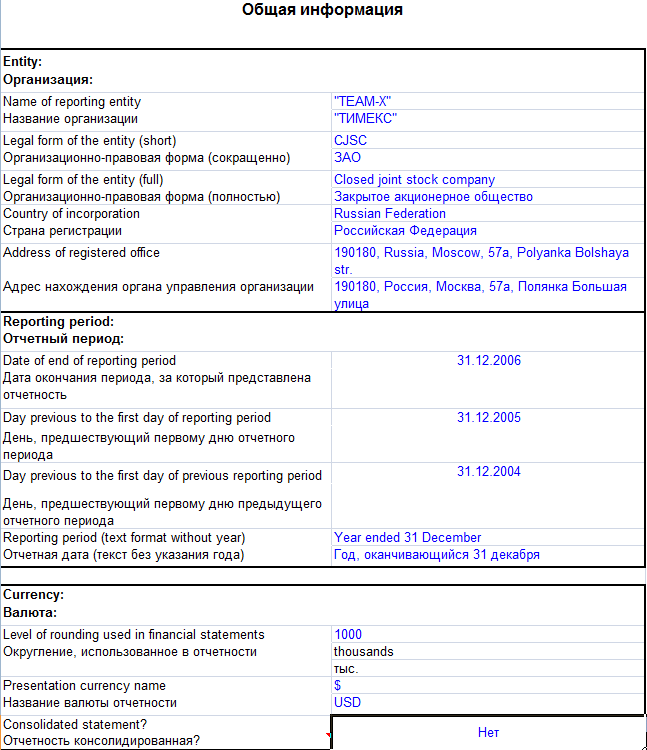


Рисунок 4.4 – «Вкладка Title Заполнение общей информации»

2. Ввод в Excel данных российских форм бухгалтерской отчетности (или автоматически импортируем из файла в формате сдачи отчетности в налоговую инспекцию).

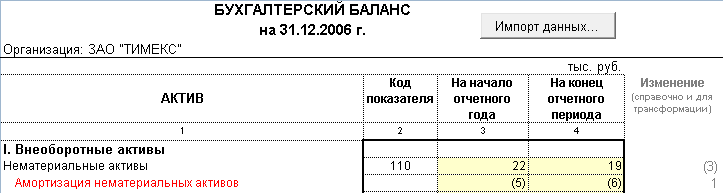


Рисунок 4.5 - «Вкладка "TRANS-rusf1" (Баланс РСБУ)»

3. Ввод курса валюты, в которой составляется отчетность по МСФО.

4. Происходит «грубый» перенос данных из форм по РСБУ в четыре основные формы отчетности по МСФО.

Чтобы получилась действительно достоверная отчетность по МСФО, нужно внести корректировки, связанные с различием по сути отечественных и международных бухгалтерских стандартов.

5. Ввод корректировочных проводок, призванных компенсировать различия отечественных стандартов учета и МСФО, которые автоматически разносятся в основные формы отчетности по МСФО (вкладка "TRANS-CORRECT"). При этом корректировки будут автоматически учтены в 4-х формах отчетности по МСФО (в "Отчёте о финансовом положении" и "Отчёте о совокупных дохода" корректировки разносятся точно по выбранным в проводках строкам, а в "Отчёте о движении денежных средств" и "Отчёте об изменениях капитала" через балансирующие строки – т.е. может потребоваться дополнительная ручная корректировка этих двух форм в части корректировки по строкам движения).

В технической части имеется композиция "Справочник-Таблица".

Справочник – неординарный (построенный на таксономии) план счетов. В таблице корректировок имеется возможность выбрать счет в разделах "Дебет" и "Кредит". То есть, стандартный способ двойной записи, используемый в бухгалтерском учете. Есть инструменты управления (Вставить, Удалить, Поменять Дебет-Кредит и т.д.)

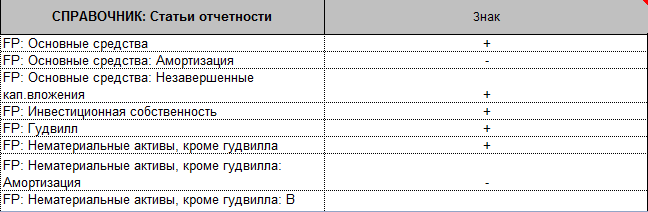


Рисунок 4.6 – « Вкладка "TRANS-CORRECT" Справочник-Таблица»

При вводе корректировочных проводок в качестве дебета и кредита используются показатели "Отчёта о финансовом положении" и "Отчёта о совокупных доходах". Первым параметром в корректировочной проводке является период.

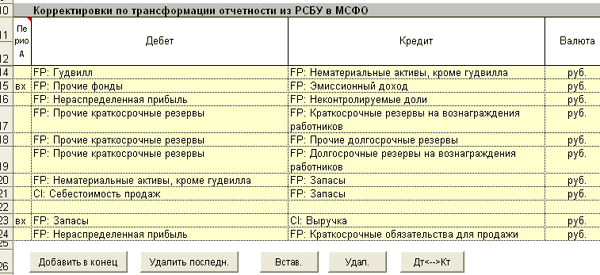


Рисунок 4.7 - «Фрагмент программы «Отчётность по МСФО + трансформация» при составлении корректировочных проводок»

Работа с другими отчетами (строками этого отчета), прочими таблицами с позиции техники использования программы не имеет существенных отличий от приведенного выше описания.

6. При заполнении в Excel ’е пояснений к отчетности: детализируются активы-обязательства по видам, расписывается их движение – то, что в российской отчетности не содержится.

Кроме того, чтобы обратить внимание пользователя на нюансы заполнения тех или иных строк, по ходу таблиц используются примечания.

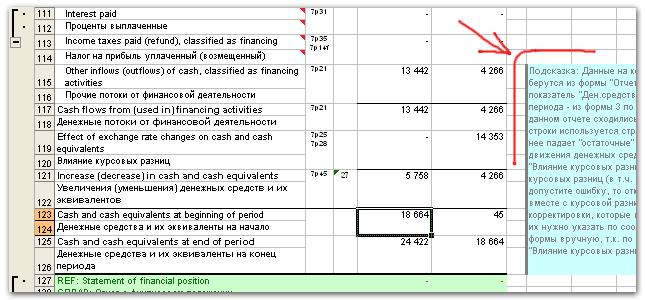


Рисунок 4.5 – «Примечания в программе «Отчётность по МСФО + трансформация»

7. Формируем печатную версию отчета в MS Word, куда посредством связей переносятся заполненные таблицы из MS Excel.

Средний срок подготовки финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО с использованием программного продукта «Отчётность по МСФО + трансформация» составляет около 10 дней.

**Заключение**

В дипломном проекте рассмотрена тема: «Адаптация бухгалтерской отчетности к требованиям международных стандартов финансовой отчетности».

Дмитрий Анатольевич Медведев, выступая на заседании «круглого стола» промышленников России и ЕС, заявил о необходимости создания универсальной международной системы бухгалтерского учета. Президент считает, что унификация форм и методов ведения бухучета России является одним из важных условий реформирования мировой финансовой системы, обеспечения ее надежности и эффективности.

В качестве ориентира реформирования бухгалтерского учета выбраны международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), адекватно отражающие потребности рыночной экономики, с учетом сложившихся национальных традиций, специфики экономического развития России.

Основными целями адаптации российской системы бухгалтерского учета требованиям МСФО являются:

* приток иностранных инвестиций в российскую экономику;
* привлекательность российского рынка бизнеса;
* интеграция экономики России в систему международных экономических связей.

Совокупность данных преимуществ во многом обеспечивает стремление различных стран, в частности России, к использованию МСФО в национальной практике учета.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) представляют собой систему принятых в общественных интересах положений о порядке подготовки и представления финансовой отчетности.

Система международных стандартов финансовой отчетности включает совокупность следующих элементов:

1. Концепция подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Концепция подготовки и представления финансовой отчетности определяет цель финансовой отчетности, качественные характеристики информации, порядок признания и измерения элементов финансовой отчетности, понятие капитала и концепций поддержания капитала.

2. Стандарты - международные стандарты учета (IAS) и международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). (International Accounting Standards, International Financial Report Standards).

3. Интерпретации, разработанные Постоянным комитетом по интерпретациям МСФО (Interpretations of International Accounting Standards).

Интерпретации разъясняют положения стандартов, содержащих неоднозначные или неясные решения. Интерпретации обеспечивают единообразие в применении стандартов.

Генезис развития взглядов на проблематику адаптации МСФО в России претерпел ряд изменений, прежде чем появились первые документы, отражающие Концептуальные основы развития бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с международными стандартами.

В последствии была предпринята попытка несколько расширить всю проблематику внедрения МСФО в России и придать ей общеэкономический характер. В частности, выделялись такие группы проблем, как:

* общеэкономические проблемы, связанные с внутренней экономической обстановкой в стране и условиями работы отечественных компаний;
* институциональные проблемы, характеризующие способность нормативных и экономических институтов к восприятию МСФО;
* проблемы, связанные с внутренними различиями российской и международной систем бухгалтерского учета;
* проблемы, порождаемые внутренними противоречиями МСФО.

Вышеназванные проблемы решены лишь частично, и круг проблем данного уровня остался достаточно ощутимым и на сегодняшний день.

В этом контексте можно отметить, что переход на международные стандарты финансовой отчетности нельзя рассматривать как единственную цель реформирования российской системы бухгалтерского учета. В действительности реформа должна быть гораздо глубже и заключаться в конструировании эффективной надстройки над новым типом экономических отношений в России. В итоге должна быть создана среда, обеспечивающая формирование полной и объективной информации о финансовом положении и результатах деятельности компаний. Невозможность перехода на МСФО в один день обусловлена необходимостью осуществления целого комплекса взаимосвязанных мероприятий и наличием многочисленных проблем, отмеченных выше. Поэтому единственным и наиболее рациональным способом перехода к МСФО является не просто их последовательное внедрение, а поэтапная адаптация с учетом специфики учетной системы и всей российской экономической среды. Только такой подход сделает адаптацию и внедрение МСФО в России последовательной и необратимой.

В качестве основных областей сравнения российской системы бухгалтерского учета и МСФО можно обозначить следующие:

* один из важнейших основополагающих принципов МСФО - приоритет экономического содержания перед юридической (правовой) формой;
* сопоставление основных элементов отчетности;
* объем раскрываемой информации.

Главной целью дипломного проекта является адаптация бухгалтерской отчетности требованиям МСФО.

Для решения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

* дать понятие и рассмотреть состав Международных стандартов финансовой отчетности;
* рассмотреть концептуальные основы адаптации международных стандартов финансовой отчетности в России;
* провести сравнительный анализ российской системы бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности;
* изучить существующую систему бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП»;
* по результатам исследования выявить проблемы в бухгалтерском учете и отчетности, предложить варианты их решения.

Объектом исследования является ОАО «Кропоткинский завод МиССП».

В результате проведенного анализа существующей системы бухгалтерского учета и отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» можно выявить следующие недостатки.

Одним из основных недостатков является не использование заводом Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Бухгалтерская отчетность в соответствии международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в ОАО «Кропоткинском заводе МиССП» обеспечит:

- повышение качества информации. Эффект заключается в обеспечении менеджеров информацией, которая повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с рынком и акционерами, укрепляет систему корпоративного поведения;

- привлечение инвесторов, кредитных ресурсов. ОАО «Кропоткинский завод МиССП» активно сотрудничает с зарубежными партнерами, и отчетность, составленная на понятном им языке, была бы большим плюсом для дальнейшего развития предприятия;

- конкурентные преимущества: возможность сравнения финансового положения предприятия с финансовым положением иностранными компаниями, что дает лучшее восприятие со стороны партнеров;

- для руководителя предприятия облегчается понимание связи между реальными событиями и финансовыми отчетами, повышается качество решений по результатам отчетности.

Переход ОАО «Кропоткинский завод МиССП» на МСФО предполагает постановку системы трансформации российских стандартов бухгалтерской отчетности. Одной из составляющих этого процесса является разработка учетной политики для целей подготовки финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Учетная политика ОАО «Кропоткинский завод МиССП» должна стать связующим звеном, обеспечивающим преемственность новой методологии, основанной в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности.

Разработка рабочего план счетов ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности упростит работу бухгалтеров по сбору информации и построении финансовой отчетности.

План счетов в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности должен:

* обеспечивать простое и удобное построение финансовых отчетов;
* быть гибким, чтобы иметь возможность расширяться в будущем в связи с изменением структуры бизнеса компании;
* обеспечивать достаточную детализацию для построения основных финансовых и управленческих отчетов.

Для представления бухгалтерской отчетности ОАО «Кропоткинский завод МиССП»в соответствие с Международными стандартами финансовой отчетности необходимо разработать порядок трансформации, который включает:

* определение цели и способа осуществления трансформации, стоимости и сроков работ, рекомендаций по составлению отчетности и др.;
* формирование учетной политики и рабочего плана счетов в соответствии с МСФО;
* анализ бухгалтерской информации (первичные документы и регистры учета), составление пробных балансов;
* составление корректировочных проводок и реклассификация счетов преобразованного оборотно-сальдового баланса на МСФО;
* подготовку финансовых отчетов ОАО «Кропоткинский завод МиССП» в соответствии с МСФО.

Процесс автоматизации формирования бухгалтерской отчетности в ОАО «Кропоткинский завод МиССП» рекомендуется осуществить с помощью программного продукта «[Отчётность по МСФО + трансформация](http://www.audit-it.ru/ifrs/)» – это полный комплект отчетности, соответствующий требованиям МСФО дополненный удобным инструментом трансформации отчетности, составленной по российским стандартам, в отчетность по МСФО.

**Список использованных источников**

1) Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс Российской Федерации: федер. закон: принят Гос. Думой 21 окт. 1994 г.: по состоянию на 24 мая 2004 г.– М.: Элит, 2004. – 146 с. – 2000 экз. – ISBN 4-2638-4589-Х;

2) Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: федер. закон № 129 – ФЗ: принят Гос. Думой 23 фев. 1996 года (в ред. Федеральных законов от 23.07.2002 №191-ФЗ, от 10.01.2003 № 8-ФЗ, Таможенного кодекса РФ от 23.05.2003 № 61-ФЗ, Федеральных законов от 30.06.2003 № 86-ФЗ, от 03.11.2006 № 183-ФЗ);

3) Российская Федерация. Законы. Об аудиторской деятельности: федер. закон № 119-ФЗ 30 декабря 2008г: принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года: одобрен Советом Федерации 29 декабря 2008 года– М: «издательство «Эксмо», cерия: «[Справочник руководителя и главного бухгалтера](http://www.books.ru/shop/series/2660)» 2009г. – 2000 экз. – ISBN 978-5-699-34068-2;

4) Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ: принят ГД ФС РФ 19.07.2000г. в ред. от 28.04.2009г.

5) Федеральный закон от 26.12.1995г. №208-ФЗ «Об акционерных обществах» принят ГД ФС РФ 24.11.1995 г.: ред. от 07.05.2009 г.

6) Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «О содержании Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость»;

7) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утверждено приказом Министерства Финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999г. № 107н, от 18.09.2006 № 116н);

8) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008) утв. приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н;

9) Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) утв. приказом Минфина РФ от 30.03.2001 №26н, с изменениями от 18.05.2002г. №45н, от 12.12.2005г. № 147н, от 18.09.2006 №116н, от 27.11.2006 № 154н;

10) "Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете" (утв. Минфином СССР 29.07.1983г. N 105);

11) Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 20.07.98 г.№33н;

12) Методические рекомендации по учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатах на предприятиях торговли и общественного питания, утв. приказом Минфина 20.04.95 г.» 1-550/32-2;

13) Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утв. письмом Роскомторга от 10.07.96г. № 1-794/32-5;

14) ФЗ №7-ФЗ «Об охране окружающей среды» от 10.01.2002 г, 38 с, ISBN 5-7354-1589-7;

15) Постановление Правительства РФ от 12.06.2003 №344 «О нормативах платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ стационарными и передвижными источниками, сбросы загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты, размещение отходов производства и потребления», 170с, ISBN 7-4652-7462-7;

16) Приказ Минфина РФ от 26.12.94 № 170 «Об утверждении положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации»,230 с, ISBN 7-4784-2896-4;

17) Комментарий к плану счетов. Отражение хозяйственных операций: (бухгалтерские проводки): (с учетом ПБУ 17/02, 18/02, 19/02) – Изд. 4-е – Екатеринбург: Налоги и финансовое право 2005. – 160 с. ISBN 5-88819-145-0;

18) Основные документы бухгалтерского учета: [Сборник] – М.: Элит, 2004. – 240 с. ISBN 5-902403-59;

19) 22 положения по бухгалтерскому учету:- М: Эксмо-Пресс, 2007.-240с. ISBN 9785699228652;

20) Аверчев И.В. МСФО в примерах и задачах. Справочник руководителя и главного бухгалтера.-М.: 2007.- 400с.- 5100 экз.- ISBN 978-5-699-21036-7;

21) Бакаев, А.С. Безруких, П.С. Врублевский, Н.Д. Бухгалтерский учет: Учебник для ВУЗов/ под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2002. – 718 с. – (Библиотека журнала «Бухгалтерский учет») ISBN 5-85428-103-1;

22) Бакаев, А.С. Нормативная база бухгалтерского учета: Сборник официальных материалов. – М.: Бухгалтерский учет, 2007, 352 с, ISBN 2-7016598-55-6;

23) Бакаев, А.С. Комментарии к положениям по бухгалтерскому учету. / Отв. ред. А.С. Бакаев. – 2-е изд., доп. – М.: Юрайт, 2005 – 420 с. – (Профессиональные комментарии). ISBN 5-94879-182-3;

24) Бронникова Т.А. Несколько видов отчетности в одной информационной системе // Экономика и жизнь. – 2004. – № 46 (ноябрь). – С. 34.;

25) Вещунова, Н.Л., Фомина, Л.Ф. Бухгалтерский учет: учеб. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ТК Велби/ Изд-во Проспект, 2006. – 672 с. ISBN 5-482-00830-4;

26) Гарин, В.М. Экология для технических вузов: учебное пособие. 2-е изд. перераб. и доп. – Ростов-на-Дону: Феникс, 2003. – 384 с. – 5000 экз. – ISBN 5-472-00335-0;

27) Гарин, В.М., Кленова, И.А., Колесников, В.И. Промышленная экология: учебное пособие. – Ростов-на-Дону: Экзамен, 2002. – 312 с. – 5000 экз. – ISBN 5-472-00335-0;

28) Генералова Н.В. Как работать с МСФО в России. Издательство «Бухгалтерский учет».М: 2007.- 192 с. 3000 экз.- ISBN 5-85428-185-6;

29) Горбатова Л.В. [Асписов А.А.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=179), [Бирин А.О.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=180),,[Макаревич М.Э.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=181), [Михайленко Н.В.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=184), [Салтыкова А.А.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=182), [Середа В.В.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=186), [Соловьева О.В.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=183), [Сунгурова П.В.](http://www.wolters-kluwer.ru/market/index.php?author=185) Международные стандарты финансовой отчетности. Справочное руководство. М: издательство «Волтерс Клувер», 2006. – 556с. ISBN: 5-466-00125-2;

30) Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии. Издание 12. Эффективная настольная книга бухгалтера. М.: «КноРус»; Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2005. – 1056 с. ISBN 5-85618-134-4;

31) Каспина Р.Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности в России. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 224 с. ISBN 5-85428-174-0 978-5-85428-174-4;

32) Камышанов, П.И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Составление и анализ / П.И. Камышанов, А.П. Камышанов. – М.: ОМЕГА-Л, 2003 – 232 с. ISBN 5-98119-110-4;

33) Коваль, Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. – Метод. Пособие / Л.С. Коваль. –М.: Гелиос АРВ, 2003 – 464 с. ISBN 5-85438-058-7;

34) Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет: учеб. / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 592 с.: ISBN 5-16-001615-5;

35) Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет и финансовый анализ для менеджеров / Н.П. Кондраков. – М.: Дело, 2004. – 304 с. ISBN 5-7749-0298-6;

36) Малькова Т.Н. Теория и практика международного бухгалтерского учета. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 352 с. ISBN 5-8110-0068-5 978-5-8110-0068-5;

37) Маренков, Н.Л. Международные стандарты бухг. учета., фин. отчетности и аудита в российских фирмах: Учеб. / Н.Л. Маренков, Т.Н.Веселова. – 4-е изд. – М.: Едиториал УРСС, 2003 – 200 с. ISBN 5-354-00311-3;

38) Михеева, Е.В. Информационные технологии в профессиональной деятельности экономиста и бухгалтера: Учеб. пособие для студ. сред. профес. образования / Е.В. Михеева, О.И. Титова. – М.: Издательский центр «Академия», 2005. – 208 с ISBN 5-7695-2087-6;

39) Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы. М.: Издательство "Дело и Сервис", 2001. -752 с. 5000 экз. ISBN 5-8018-0113-8;

40) Новиченко, П.П. Бухгалтерский учет: учебник для вузов. – 6-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с. – 3000 экз. – ISBN 5-279-02460-0;

41) Новодворский, В.Д. Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов: Практ. пособие по организации и ведению / В.Д. Новодворский, Р.А. Сабанин. – СПб.: Питер, 2003. – 256 с.: ил. – (бухгалтеру и аудитору) ISBN 5-272-00333-0;

42) Пантелеев А.С. МСФО: что нужно знать бухгалтеру: практ.ру./ А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин.- М.: Издательство «Омега-л», 2008.-166с.:табл.- (Практическая бухгалтерия). ISBN 978-5-370-00801-6;

43) Пипко, В.А., Булавина, Л.Н., Бережной, В.И. Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с. – 7000 экз. – ISBN 5-279-02349-3;

44) Проскуровская Ю.И. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие/ Ю.И. Проскуровская. – 2-е изд., стер.- М.: Омега-Л, 2008.-288с: ил. - (Библиотека высшей школы). – ISBN 978-5-365-00924-0;

45) Ройбу, А.В. Бухгалтерский учет с учетом нового законодательства 2006: учебное пособие. – 3-е изд.: - М.: ЭКСМО, 2006. – 324 с. – 5000 экз. – ISBN 5-279-02713-8;

46) Сиднева В.П. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие/ В.П.Сиднева.-М.: КНОРУС, 2009.- 216с ISBN 978-5-390-00312-1;

47) Хахонова, Н.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – Ростов-на-Дону.: Феникс, 2006. – 608 с. – 5000 экз. – ISBN 5-241-00082-8;

48) Чайковская, Л.А. Бухгалтерский учет и налогообложение: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Экзамен, 2005. – 512 с. – 5000 экз. – ISBN 5-94692-785-8;

49) Шарышева, Г.Ф. Бухгалтерский учет на предприятиях: учебное пособие. – М.: ИНФРА – М, 2003. – 330 с. – 3000 экз. – ISBN 5-7709-0278-7.

50) Щадилова, С.Н. Особенности ведения бухгалтерского учета с применением МСФО / С.Н. Щадилова. – М.: ИКЦ «Дело и Сервис», 2007. – 320 с. ISBN 978-5-9569-0019-2.