

*На правах рукописи*

Видасова Валентина Витальевна

МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА  
ОПЕРАЦИЙ ПО ИМПОРТУ  
НА ОСНОВЕ РИСК – ОРИЕНТИРОВАННОГО  
ПОДХОДА

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат  
диссертации на соискание ученой  
степени кандидата экономических наук



Москва  
2013

Работа выполнена на кафедре «Учет и анализ хозяйственной деятельности»  
ФГОБУВПО «Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель кандидат экономических наук, доцент  
**Листопад Екатерина Евгеньевна**

Официальные оппоненты: **Бычкова Светлана Михайловна,**  
доктор экономических наук, профессор,  
ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургский государственный  
аграрный университет» заведующая кафедрой  
экономического анализа и финансов в АПК

**Шалашова Нина Тимофеевна,**  
кандидат экономических наук, доцент,  
ФГБОУ ВПО «Всероссийская академия внешней  
торговли Министерства экономического развития  
Российской Федерации», профессор кафедры финансов  
и валютно-кредитных отношений

Ведущая организация **ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный  
университет»**

Защита состоится 25 сентября 2013г. в 13-00 часов на заседании диссертационного  
совета Д 505.001.03 на базе ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.55, ауд. 213, 125993,  
Москва.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-  
информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве  
Российской Федерации» по адресу: Ленинградский проспект, д.49, комн. 203, 125993,  
Москва.

Автореферат разослан 12 июля 2013 г. Объявление о защите диссертации и  
автореферат диссертации 12 июля 2013 г. размещены на официальном сайте Высшей  
аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации  
по адресу <http://vak.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый  
университет при Правительстве Российской Федерации»: <http://www.fa.ru>.

Ученый секретарь  
диссертационного совета Д 505.001.03,  
к.э.н., доцент

О.Ю. Городецкая

## I. Общая характеристика работы

**Актуальность проблемы исследования.** В настоящее время Россия активно интегрируется в мировое экономическое пространство. Для российской внешнеторговой деятельности характерны: значительный удельный вес экспорта сырья и импорта оборудования и товаров личного потребления. Импортные операции обеспечивают значительную часть населения разнообразными товарами повседневного спроса. В свою очередь изучению учета операций по импорту уделяется недостаточно внимания. Как правило, учет операций по импорту рассматривается в основном как составная часть внешнеэкономической деятельности либо как импорт определенных активов. Характерно, что отдельно данный вид операций не рассматривается в крупных отечественных монографиях, посвященных внешнеэкономической деятельности. Необходимо углубленное изучение особенностей импортных операций, которые обуславливаются специфическим нормативным регулированием, сложной структурой документального оформления внешнеэкономических сделок, многообразием способов исполнения обязательств и системой применяемых расчетов по контрактам. Перечисленные условия предъявляют повышенные требования к организации бухгалтерского и управленческого учета, составления отчетности, организации анализа и аудиторских проверок операций по импорту.

Вместе с тем импортные операции подвержены большому количеству специфических рисков: политические, риск утраты, риск не конвертируемости валют и т.д.. В этих условиях выявление рисков, присущих операциям по импорту, их учет, а также исследование подходов к отражению их в бухгалтерской отчетности является одной из основных задач службы внутреннего контроля и аудита организации - импортера. Тесная связь операций по импорту объектов с различными рисками обуславливает высокую степень вероятности вуалирования и фальсификации финансовой (бухгалтерской) отчетности участника внешнеэкономической деятельности.

Внедрение риск-ориентированного подхода в практику учета обусловило необходимость разработки специального бухгалтерского методологического инструментария, присущего импортным операциям. Процесс выявления, документального отражения и оценки рисков должен стать неотъемлемым элементом системы бухгалтерского учета любой организации, включающим использование соответствующих средств контроля и мониторинг их результативности.

В настоящее время в экономической литературе поднимаются вопросы о необходимости создания целостной концепции рисков, присущих операциям по импорту: учета, отчетности, анализа, внешнего и внутреннего аудита. Однако, существенное внимание в публикациях большинства авторов уделяется развитию, в части внешнеэкономической деятельности, методологии внешнего государственного контроля, в части рисков — методикам оценки на основе экономико-математических и статистических методов. Вопросы учета, составления отчетности, анализа и внутреннего контроля операций по импорту на основе риск-ориентированного подхода еще не достигли должного уровня изучения, что определяет необходимость создания единой концепции учета в этой отрасли. Все вышесказанное определяет новизну темы исследования и её востребованность в практической деятельности организаций.

**Степень разработанности проблемы исследования.** Проблемам учета и контроля внешнеэкономической деятельности посвящены работы В.П. Астахова, Ю.А. Григорьева, В. И.Подольского, В.И. Бариленко, А.П. Бархатова, С.М. Бычковой, Г.В. Куликова, Г.В. Кулининой, О.А. Курбангалиевой, М.Ф. Овсийчук, Н.В. Ульяновой, Н.Т. Шалашовой и др. Анализ работ указанных авторов показал, что недостаточно освещены проблемы стандартизации учета импортных операций, определения момента отражения импортных объектов, влияния условий международных перевозок на формирование бухгалтерских записей у организации - импортера.

Исследование сущности экономических рисков, выявление их причин и классификацию проводили А. Маршалл, Дж. Кейнс, И. Шумпетер, Ю. Бригхем, С.М. Бычкова, Л. Гапенски, К. Рэрхэд, С. Хьюс, Г. Клейнер, И. Балабанов, В. Гранатуров,

М. Лапуста, В. Чернов, М. Рогов, О. Кандинская и др. Однако, непосредственно вопросам бухгалтерского учета рисков, присущих операциям по импорту не уделяется должного внимания. Прежде всего, не освещены вопросы методики оценки последствий рисков, определения степени их влияния на финансовую отчетность организаций и формата представления информации о рисках, свойственных операциям по импорту.

В работах российских и зарубежных авторов представлены различные подходы к учету и контролю внешнеэкономической деятельности. Однако вопросам отражения операций по импорту уделяется недостаточно внимания. В связи с этим разработка концепции учета и контроля операций по импорту и присущих этим операциям рисков имеет особое значение для повышения информативности и достоверности финансовой отчетности.

**Целью исследования** является обобщение и уточнение теоретических положений учета операций по импорту, а также разработка методических и практических рекомендаций по углублению информационно-аналитических возможностей финансовой отчетности, обеспечивающих повышение ее прозрачности и достоверности на основе риск - ориентированного подхода.

Для реализации указанной цели в работе поставлены и решены следующие задачи, определившие логику и структуру исследования:

- систематизировать этапы становления и совершенствования бухгалтерского учета операций по импорту;
- раскрыть экономическую сущность понятия «операции по импорту» как объекта бухгалтерского учета;
- предложить подход к отражению операций по импорту в системе синтетических счетов, на основе критерия осуществления контроля над активами;
- уточнить классификацию рисков, присущих внешнеэкономической деятельности и обосновать методологические подходы к организации их учета;

- разработать процедуры стандартизации бухгалтерского учета операций по импорту на основе риск – ориентированного подхода при формировании учетной политики организации;
- разработать формат представления информации о влиянии рисков, характерных операциям по импорту.

**Объектом исследования** является отражение в бухгалтерском учете операций по импорту материально-производственных запасов, услуг, нематериальных активов, информации, интеллектуальной собственности.

**Предметом исследования** послужил методический инструментарий бухгалтерского учета, отчетность и анализа результатов финансово - экономической деятельности организаций, осуществляющих внешнеэкономическую деятельность.

**Область исследования.** Содержание диссертационного исследования соответствует Паспорту специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

**Теоретической и методологической основой исследования** явились труды ведущих российских и зарубежных авторов, посвященные проблемам в области бухгалтерского учета и отчетности внешнеэкономических операций, учета рисков в организациях, осуществляющих операции по импорту активов. Использованы законодательные и нормативные документы РФ, российские и международные стандарты отчетности, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской периодической печати и представленные в компьютерной сети Интернет, материалы научных и научно - практических конференций.

В процессе диссертационного исследования использовались такие методы познания как: диалектический, логический, системный и комплексные подходы; проводилось выявление функциональных зависимостей.

Методика проведения исследования основывалась на наблюдении, группировке, систематизации, анализе и синтезе полученных данных, практической реализации полученных результатов.

**Информационную базу исследования** составили материалы Федеральной службы государственной статистики, данные оперативных экономических изданий, материалы углубленного исследования учетных бухгалтерских документов ряда предприятий, на которых прошла апробация результатов, а также данные, полученные по итогам анкетирования организаций - импортеров, проведенного в ходе исследования.

**Научная новизна исследования** заключается в развитии методологии бухгалтерского учета операций по импорту на основе риск – ориентированного подхода. Основные результаты диссертационного исследования, определяющие его научную новизну и выносимые на защиту, состоят в следующем:

- обобщены современные подходы к трактовке понятия «импортные операции», выделены основные характерные признаки операций по импорту, что позволило уточнить понятийный аппарат и раскрыть экономическую сущность этого понятия как объекта бухгалтерского учета;
- предложена периодизация историко-логических этапов становления и совершенствования бухгалтерского учета импортных операций, отражающая закономерности развития внешнеторговой деятельности в мировой экономике;
- систематизирована типология рисков, свойственных внешнеэкономической деятельности, произведена их группировка и классификация, позволяющая пользователям информации учесть и проанализировать конкретные виды рисков;
- предложен методический подход к отражению операций по импорту в системе синтетических счетов на основе критерия осуществления контроля над активами в целях гармонизации РСБУ и МСФО, обоснована необходимость отдельного учета перехода риска утраты актива, риска случайной гибели

актива и перехода экономической выгоды на различных этапах проведения импортной сделки;

- разработаны процедуры стандартизации бухгалтерского учета операций по импорту на основе риск – ориентированного подхода при формировании учетной политики организации, определена иерархия и алгоритм формирования внутренних стандартов и регламентов, которые способствуют повышению качества бухгалтерской отчетности;
- разработан формат представления информации о рисках, присущих операциям по импорту.

### **Теоретическая и практическая значимость результатов исследования.**

Теоретическая значимость результатов исследования заключается в том, что основные выводы и положения диссертации развивают теоретико–методологическую базу бухгалтерского учета. Предложенные методологические положения по определению момента отражения в системе учета импортных активов могут использоваться в дальнейших научных исследованиях и в учебном процессе при подготовке курса лекций по дисциплинам «Бухгалтерский учет и анализ внешнеэкономической деятельности».

Практическая значимость работы состоит в том, что предложенные методические инструменты способствуют совершенствованию методики учета и анализа и его результативности как метода обоснования управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности организации.

Практическую значимость имеют:

- методический подход к отражению операций по импорту в системе синтетических счетов;
- классификация рисков, свойственных операциям по импорту и влияющих на показатели финансовой отчетности и методика их отражения в системе бухгалтерского учета;
- процедуры стандартизации бухгалтерского учета операций по импорту.



**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные теоретические положения диссертации докладывались и получили одобрение на научных семинарах аспирантов ВЗФЭИ: научно-практической конференции «Актуальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях перехода России на инновационный путь развития» (Москва, ВЗФЭИ, 2009 г.); научно-практической видеоконференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института (Москва, 17 мая 2011г.); научно-практической видеоконференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института (Москва, 07 июня 2011г.); научно-практической конференции кафедры бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности Всероссийского заочного финансово-экономического института «Бухгалтерская отчетность по РСБУ и МСФО: принципы формирования, аналитические возможности» (Москва, 2012 г.).

Сформулированные в диссертации практические рекомендации в области бухгалтерского учета операций по импорту внедрены в практику экономической работы ОАО «Корпорация «Иркут», ООО «ТРЕК», ООО «АЛЬТАИР».

В практической деятельности Бухгалтерии ОАО «Корпорация «Иркут», используется комплексная система оценки и учета последствий рисков, присущих операциям по импорту. При внедрении указанной системы были учтены условия деятельности организации, проанализированы факторы, влияющие на нее, что в свою очередь обеспечивает получение оперативной и востребованной информации для принятия управленческих решений. Принята и успешно используется разработанная в диссертации методика отражения рисков, присущих операциям по импорту на синтетическом счете 96-5 «Резервы под риски, связанные с осуществлением операций по импорту активов».

Указанные действия повысили качественную характеристику бухгалтерской отчетности, ее достоверность, что в свою очередь способствует укреплению репутации ОАО «Корпорация «Иркут».

При реформировании системы учета в ООО «АЛЬТАИР» в течение 2011 года была внедрена комплексная система внутренних стандартов, предложенная в диссертации. Внедрены предлагаемые формы «Карты проводок» и «Регламента». В результате внедрения разработок аспирантки в 2012 г. повысилась эффективность ведения бухгалтерского учета, организован контроль над рисками, присущими операциям по импорту. Благодаря четкой регламентации всех учетных процессов значительно облегчен труд работников бухгалтерской, экономической и финансовой служб, повысилась производительность труда и качество формируемой учетной информации, что позволяет принимать эффективные управленческие решения.

Предложенный порядок учета импортных активов используются в практической деятельности Бухгалтерии ООО «ТРЕК». В научном исследовании предложено ввести дополнительные аналитические признаки к синтетическим счетам, которые позволили отражать местонахождение импортируемого груза. Введение таких признаков возможно благодаря использованию ERP системы, что позволяет организовать контроль за поставкой груза в ООО «ТРЕК», с одной стороны, и разрешает следить за правильностью и полнотой формирования суммы фактических затрат, связанных с импортом материальных ценностей, внеоборотных активов, а с другой стороны не загромождает рабочий план счетов и не увеличивает корреспонденцию счетов и их обороты. Указанные действия повысили качественную характеристику бухгалтерской отчетности и ее достоверность.

Апробация и внедрение указанных результатов исследования подтверждены справками о внедрении.

**Публикации.** Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 7 публикациях общим объемом 4,76 п.л. (весь объем авторский),

в т.ч. в 5 публикациях авторским объемом 3,96 п.л. в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации.** Структура диссертации обусловлена целью, задачами и логикой исследования. Работа состоит из введения, трех глав, включающих в себя восемь параграфов, заключения, библиографического списка, включающего 130 источников и приложений. Диссертация изложена на 180 страницах, содержит 20 таблиц и 13 рисунков.

## **II. Основное содержание работы**

Основные положения работы, содержащие элементы научной новизны:

**1. Предложена периодизация историко-логических этапов становления и совершенствования бухгалтерского учета импортных операций, отражающая закономерности развития внешнеторговой деятельности.**

Внешнеэкономические связи России возникли в эпоху становления государственности восточнославянских племен в форме международной торговли и прошли в своем развитии шесть этапов: IX – XII вв.; XIII – XV вв.; XVI – XVII вв.; XVIII в.; XIX в.; XX в.

Изучение истории развития бухгалтерского учета операций по импорту свидетельствует, что уровень и глубину развития внешнеторговой деятельности в нашей стране определяют такие условия, как нормативно-законодательная база, меры таможенно-тарифного регулирования, а также использование системы бухгалтерского учета. На основании проведенного исследования определены особенности исторического становления внешнеэкономических связей, показана зависимость организации бухгалтерского учета от эволюции государственного регулирования внешнеторговой деятельности страны.

**2. Обобщены современные подходы к трактовке понятия «импортные операции», выделены основные характерные признаки операций по импорту,**

что позволило уточнить понятийный аппарат и раскрыть экономическую сущность этого понятия как объекта бухгалтерского учета.

Исследование трудов отечественных авторов и нормативных документов, регулирующих ВЭД, позволило сделать вывод, что категория «импорт» трактуется неоднозначно. При выявлении сущности категории «импорт» был проведен сравнительный анализ определений. Современные импортные операции очень разнообразны, это не представляет возможности предложить один признак, в соответствии с которым можно однозначно идентифицировать операцию как импортную. Выделенные характерные признаки операций по импорту представлены на рисунке 1.



Рис.1 Характерные признаки операций по импорту

На основании выше изложенного предложено авторское определение операций по импорту, согласно которому: «Операции по импорту - как объект бухгалтерского учета представляют собой факт хозяйственной жизни по передачи поставщиком-нерезидентом РФ покупателю резиденту РФ активов, с целью их дальнейшей продажи, потребления или использования». Данное определение устраняет противоречия и недостатки нормативных документов, охватывает все объекты ВЭД в части материальных и нематериальных ценностей и включает все направления дальнейшего их использования. Данное определение позволяет с большей точностью отразить ключевые юридические, экономические, учетные аспекты импорта. В связи с этим, данное понятие должно войти в бухгалтерскую терминологию.

**3. Систематизирована типология рисков, присущих внешнеэкономической деятельности, произведена их группировка и классификация, позволяющая пользователям информации учесть и проанализировать конкретные виды рисков.**

Для систематизации рисков, присущих внешнеэкономической деятельности, в работе были рассмотрены классификационные системы, каждая из которых имеет определенные недостатки, такие как слишком узкая трактовка рисков и дублирование видов рисков в рамках одной группировки. Автором разработана анкета, которая была разослана по организациям - импортерам, с целью обобщения практики, классификации рисков, присущих операциям по импорту.

На основе проведенного анализа анкетных материалов в диссертации предложена классификация рисков, характерных операциям по импорту, которая представлена на рисунке 2. Она позволяет систематизировать виды риска по стадиям учетного процесса, обоснованно использовать приемы и методы управления риском, и соответственно, организовать учет рисков хозяйственной деятельности организации.

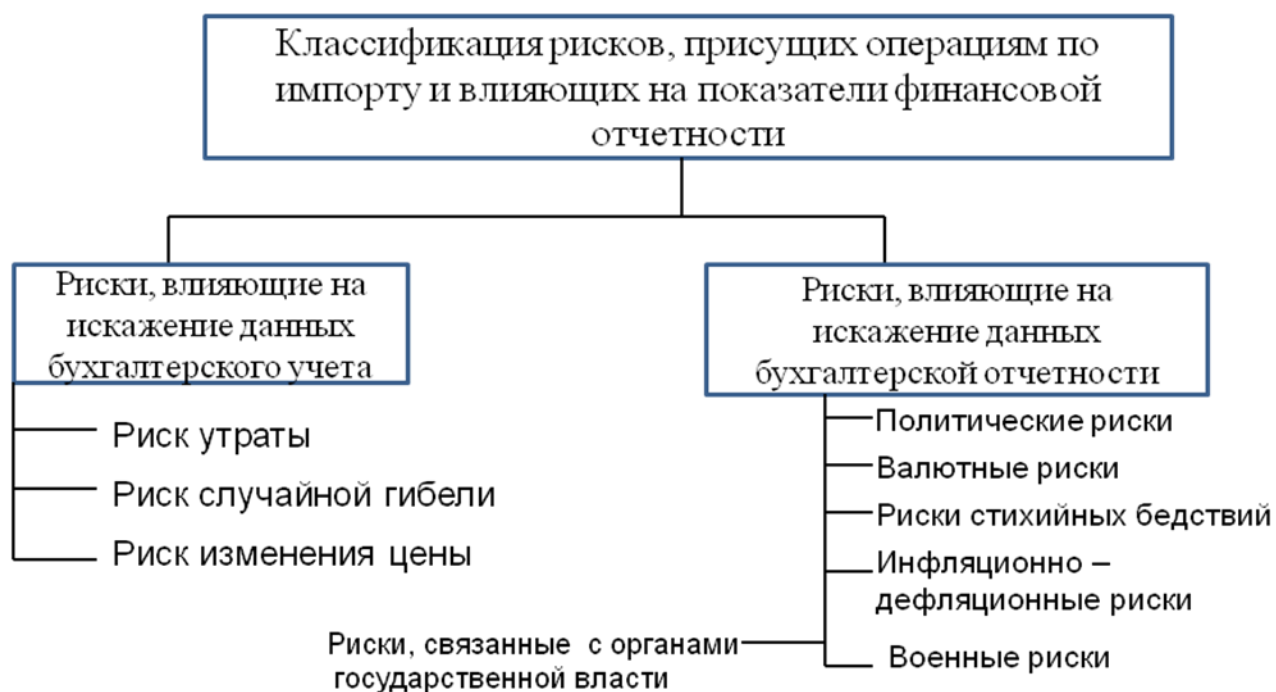


Рис.2 Классификация рисков, присущих операциям по импорту

Как показало исследование большинство рисков, возникающих в ходе осуществления операций по импорту, имеют финансовые последствия, следовательно, они оказывают влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, хотя не все риски, представленные в классификации, обязательно приведут к рискам ее существенного искажения. Риски, в отношении которых у организации имеется достаточное количество информации и в результате действия которых с высокой степенью вероятности может произойти уменьшение стоимости активов либо возникновение обязательств, должны быть отражены в бухгалтерском учете. В работе предлагается классифицировать риски, присущие операциям по импорту по дополнительным признакам: 1) по влиянию на данные бухгалтерского учета; 2) по влиянию на бухгалтерскую отчетность. Предложенная классификация позволяет целенаправленно осуществлять учет и анализ рисков, присущих операциям по импорту в организациях.

**4. Предложен методический подход к отражению операций по импорту в системе синтетических счетов, на основе критерия осуществления контроля над активами в целях гармонизации РСБУ и МСФО, обоснована необходимость раздельного учета перехода риска утраты актива, риска случайной гибели актива и перехода экономической выгоды на различных этапах проведения импортной сделки.**

Проанализирована отечественная практика бухгалтерского учета операций по импорту и выделены различные подходы к применению норм законодательства и условий импортного контракта при отражении на балансе организации – импортера активов.

**I подход** основывается на традиционном для отечественного бухгалтерского учета варианте принятия актива в момент перехода права собственности. Что касается принятия актива к учету, то здесь бухгалтеры исходят из допущения имущественной обособленности. Следует отметить, что указанное допущение применяется лишь в отечественной практике бухгалтерского учета, и обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, – на забалансовых счетах.

**II подход** основывается на отождествлении момента перехода права собственности на товар и базисных условий поставок, определенных Международной торговой палатой в ИНКОТЕРМС (International Commercial Terms).

Хотелось бы обратить внимание на то, что Правила нельзя использовать для каждого торгового контракта, сфера их применения ограничена. Они регулируют:

- условия поставки товара (например, время, место);
- момент перехода риска утраты.

**III подход** сочетает обе точки зрения, а именно: в договоре должны содержаться условия: момент перехода права собственности и момент переход рисков.

IV подход основывается на том, что объекты отражаются в учете по дате Таможенной Декларации.

Был предложен авторский подход, который основывается на осуществлении контроля над объектами, что в свою очередь предполагает переход к организации экономических выгод и рисков. В диссертации предложено выделять этапы сделки: этап 1 – переход рисков утраты и случайной гибели, этап 2 - переход будущих экономических выгод. Они могут быть последовательным или наступать одновременно.

На первом этапе отражение рисков, присущих импортным операциям, на счетах бухгалтерского учета предполагает создание резервов для погашения возможных потерь, в случае если величину влияния рисков можно достоверно оценить или аккумулировать информацию о рисках, влияние которых достоверно не удастся определить в системе забалансовых счетов. Учет риска путем создания резервов реализует, с одной стороны, его информационную функцию, а с другой - позволяет преодолеть будущие неблагоприятные последствия от наступления риска.

Для обеспечения системной бухгалтерской информации о наличии и движении средств резервов, созданных по рискам, связанным с осуществлением операций по импорту объектов, правомерно дополнить VIII раздел "Финансовые результаты" действующего Плана счетов бухгалтерского учета пассивным счетом 93 "Резервы по рискам, связанным с осуществлением операций по импорту". К этому счету следует открыть следующие субсчета в соответствии со спецификой импортных операций и, следовательно, учитываемых рисков:

93-1 "Риск изменения цены товара после заключения договора";

93-2 "Риски утраты и случайной гибели";

93-3 "Риск повреждения товара";

93-4 "Резерв по рискам расхождения в количестве импортируемых товаров и товаров, задекларированных таможенным органом".



Учет резерва по рискам, связанным с осуществлением операций по импорту предлагается разделить на 4 процедуры:

1) формирование; 2) корректировка; 3) использование; 4) списание.

Схема бухгалтерских записей по движению средств резервов на счете 93 по этапам представлена в табл. 1.

Таблица 1

**Схема бухгалтерских записей по учету бухгалтерских рисков на базе  
компенсационных резервов**

Наименование процедур	Содержание операции	Документ	Корреспонденция счетов	
			дебет	кредит
Процедура 1. Формирование	Начислен резерв в отчетном периоде	Бухгалтерская справка-расчет	91.2	93.1 93.2 93.3 93.4
Процедура 2. Использование	Отражено использование резерва, в т.ч. - списаны расходы по изменению цены товара после заключения договора; - списаны потери за счет резерва в результате потери (гибели) товара; - списаны потери за счет резерва в результате повреждения товара; - списаны потери за счет резерва в результате выявленных расхождений в количестве импортируемых товаров и товаров, задекларированных таможенным органом	Бухгалтерская справка-расчет	93.1	60, 76
			93.2	60, 76
			93.3	60, 76
			93.4	60, 76
Процедура 3. Корректировка	Отражена корректировка суммы резерва: - увеличение;	Бухгалтерская справка-расчет	91.2	93.1 93.2 93.3 93.4
	- уменьшение.	Бухгалтерская справка-расчет	93.1 93.2 93.3 93.4	91.1
Процедура 4. Списание	Восстановлена сумма неиспользованного резерва	Бухгалтерская справка-расчет	93.1 93.2 93.3 93.4	91.1

Для учета рисков, оценку которых невозможно обосновать, предлагается использовать забалансовый счет 014 «Риски, связанные с приобретением импортных объектов». Это позволит организации уже на этапе перехода рисков аккумулировать информацию для контроля и управления рисками.

Признание и раскрытие информации о резервах по рискам, связанных с осуществлением операций по импорту, необходимо для уменьшения риска искажения информации в бухгалтерской отчетности, представляемой пользователям.

На втором этапе при переходе к организации экономических выгод сумма ранее созданного резерва должна быть списана и на счетах бухгалтерского учета отражен импортный объект. Анализ мнений современных теоретиков и практиков позволил сделать вывод, что ввод дополнительных счетов или субсчетов не требуется. Необходимо для учета импортных объектов использовать счета, предложенные Минфином в Плане счетов. Ведение учета операций по импорту обособленно от операций, осуществляемых внутри страны, все же необходимо с целью обеспечения достоверного отражения импортной операции на счетах учета организаций. На современном этапе большинство организаций использует ERP системы, что позволяет им осуществлять контроль за местонахождением импортируемого объекта с помощью применение «атрибутов» и «признаков». Они служат для контролирования организацией процесса поставки, с одной стороны, а с другой стороны не перегружают рабочий план счетов и не увеличивают корреспонденцию счетов и их обороты.

**5. Разработаны процедуры стандартизации бухгалтерского учета операций по импорту на основе риск – ориентированного подхода при формировании учетной политики организации, определена иерархия и алгоритм формирования внутренних стандартов и регламентов, которые обеспечат повышение качества бухгалтерской отчетности.**

Разработанный в диссертации комплекс внутренних стандартов и регламентов поможет Организации предотвратить возможные потери, повысить эффективность работы организации, контроль рисков, сопровождающих операции по импорту. Внутренние стандарты и регламенты организации представляют собой набор взаимосвязанных документов, регламентирующих как учетные, так и управленческие процедуры. Предлагаем следующую Иерархию внутренних стандартов:

- Уровень 1 «Организационный» - утвержденный регламент;
- Уровень 2 «Методический» - методические стандарты (указания) и корреспонденция счетов (дерево проводок);
- Уровень 3 «Технический» - инструкции и алгоритм формирования форм отчетности.

Стандарты и регламенты устанавливают единый подход Организации к формированию системы сбора, регистрации и обобщения информации о наличии, состоянии и движении импортных активов путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Стандартизация бухгалтерского учета операций по импорту представляет собой единую систему. Внутренние регламенты осуществления фактов хозяйственной жизни и стандарты по учету операций по импорту должны утверждаться руководством и являться основными документами, определяющим порядок работы.

В организационной части единой системы стандартов утверждается регламент, который определяет последовательность операций, необходимых и достаточных для исполнения учетного процесса операций по импорту, функции участников учетного процесса операций по импорту, перечень документов, поступающих в бухгалтерию и создаваемых в рамках учетного процесса с указанием ответственных исполнителей.

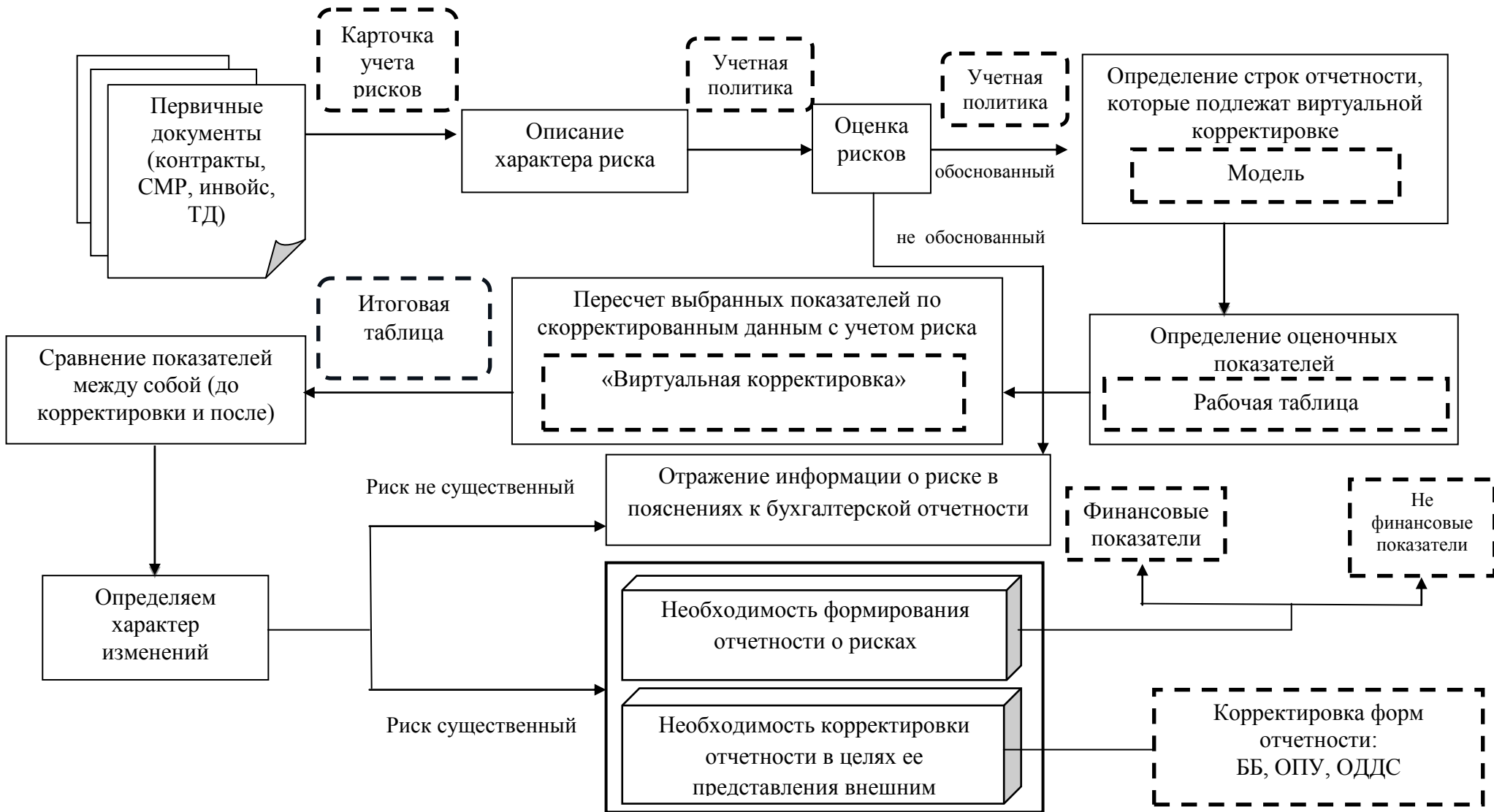
В методической части утверждаются стандарты учета операций по импорту, которые содержат указания по ведению бухгалтерского, налогового и управленческого учета, определяют способы оценки активов и обязательств организации, в соответствии с нормами и требованиями действующего законодательства Российской Федерации и на основе применения профессионального суждения.

В технической части утверждаются инструкции для бухгалтера, в должностные инструкции которого входит отражение операций по импорту. В каждой инструкции прослеживается взаимосвязь между регламентом, методическими указаниями и деревом проводок.

Установление комплекса стандартов и регламентов позволит выявить проблемы внутри подразделений и проанализировать их влияние на деятельность других подразделений и финансовую отчетность внешнеторговой организации, а также дает возможность осуществлять контроль за хозяйственными процессами от момента их возникновения до этапа составления отчетности.

## **6. Разработан формат представления информации о рисках, присущих операциям по импорту.**

В настоящее время стала актуальной проблема качества формируемой финансовой отчетности организаций — импортеров. В качественной финансовой отчетности заинтересованы собственники, инвесторы, кредиторы не только в России, но и за ее пределами. Пользователи финансовой отчетности должны быть уверены, что в отчетности отражены все существенные хозяйственные процессы. Анализируя ситуацию с учетом риска в отечественной практике бухгалтерского учета, нельзя оставить без внимания вопрос представления информации о рисках заинтересованным внешним пользователям.



- - - - - документы, разработанные в настоящем исследовании и внедренные в конкретных организациях

Рис. 3 Алгоритм принятия решения о существенности выявленного риска

Результаты проведенного исследования позволили утверждать, что данные о рисках, которым подвержена организация при осуществлении операций по импорту, необходимо раскрывать тремя вариантами:

1 вариант. Отражение информации о рисках в пояснениях к отчетности;

2 вариант. Выделить информацию о рисках в самостоятельную форму бухгалтерской отчетности;

3 вариант. Корректировка сформированной отчетности на величину влияния рисков, которым подвержена организация;

В работе предложен порядок принятия решения об отражении в учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности рисков и представлен на рис.3, который позволит выбрать один из вариантов раскрытия информации. При выборе варианта необходимо учитывать, насколько влияние рисков являются существенными. Если они несущественны, то информацию о рисках, присущих операциям по импорту, достаточно раскрыть в пояснениях к отчетности.

### **Публикации по теме диссертации**

#### *Публикации в журналах, определенных ВАК Минобрнауки России:*

1. Видасова, В.В. Понятие «импорт» во внешнеторговом, валютном, бухгалтерском и налоговом законодательстве / В.В. Видасова // Предпринимательство. – 2012. – № 6. - С. 121-126. (0,3 п.л.);
2. Видасова, В.В. Стандартизация бухгалтерского учета операций по импорту на основе риск – ориентированного подхода / В.В. Видасова // Предпринимательство. – 2013. – № 1. - С. 25-32. (0,5 п.л.);
3. Видасова, В.В. Совершенствование учета операций по импорту [электронный ресурс] / В.В. Видасова // Управление экономическими системами: (электронный научный журнал). – 2013. – № 3. Режим доступа: <http://uecs.ru/uecs-51-512013/item/2062-2013-03-28-06-02-51>. (1,12 п.л.);

4. Видасова, В.В. Историко–логические этапы и эволюция развития учета операций по импорту [электронный ресурс] / В.В. Видасова // Управление экономическими системами: (электронный научный журнал). – 2013. – № 4. Режим доступа: <http://www.uecs.ru/finans-i-kredit/item/2122-2013-04-30-07-57-12>.(1,0 п.л.);
5. Видасова, В.В. Риски, присущие операциям по импорту, учет и рекомендации по формату представления информации о их влиянии [электронный ресурс] / В.В. Видасова // Управление экономическими системами: (электронный научный журнал). – 2013. – № 6. Режим доступа:[http://www.uecs.ru/index.php?option=com\\_flexicontent&view=items&id=2198:2013-06-18-06-45-57](http://www.uecs.ru/index.php?option=com_flexicontent&view=items&id=2198:2013-06-18-06-45-57). (1,04 п.л.).

*Публикации в других научных изданиях и журналах:*

6. Видасова, В.В. Договор комиссии: отражение импортных операций у комиссионера / В.В. Видасова // Современный Бухучет. – 2009. – № 7. - С. 23-28. (0,6 п.л.);
7. Видасова, В.В. Определение момента перехода права собственности при отражении в бухгалтерском учете импортных операций в российской и международной практике / В.В. Видасова // Теория и практика бухгалтерского учета и экономического анализа в условиях модернизации российской экономики: Сборник научных статей / Под ред. проф. М.А. Вахрушиной, доц. М.И. Сидоровой. – 2011. - С. 57-61. (0,2 п.л.).