

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

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ

Кафедра «Бухгалтерский учет и аудит»

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Выпускная квалификационная работа

студентки очной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
4 курса группы 06001205
Зимаковой Елизаветы Александровны

Научный руководитель
к.э.н., доц. Коваленко С.Н.

БЕЛГОРОД 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	6
1.1. Применение в учете и отчетности требований МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».....	6
1.2. Учет курсовых разниц, их признание и отражение в отчетности по МСФО 13	
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИЛИАЛА ООО «РОСТЭК-ДЮФРИМОЛ».....	20
2.1. Организационная характеристика филиала ООО «Ростэк-Дюфримол».....	20
2.2. Анализ основных экономических показателей исследуемого хозяйствующего субъекта	25
2.3. Характеристика ведения бухгалтерского учета в филиале ООО «Ростэк- Дюфримол»	34
3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ	39
3.1. Бухгалтерский учет операций по валютной кассе	39
3.2. Синтетический и аналитический учет операций по валютному счету	49
3.3. Учет курсовых разниц	55
3.4. Пути совершенствования учета операций в иностранной валюте в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол»	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	69
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	74
ПРИЛОЖЕНИЯ	82

ВВЕДЕНИЕ

Рыночная экономика неизбежно приводит к либерализации внешнеэкономической деятельности и предоставлению прав выхода на международный рынок различным хозяйствующим субъектам с целью осуществления ими своей деятельности. Организации всех форм собственности стремятся к осуществлению высокоэффективных взаимоотношений с международными контрагентами, развитию связей с новыми партнерами. В связи с этим неизбежно возникает необходимость ведения различного вида расчетов с другими предприятиями и организациями, а также с физическими лицами. В условиях ухудшения финансового состояния предприятий, падения уровня платежеспособности большую роль играет выбор форм расчетов между партнерами и правильная их организация. Для проведения хозяйственных операций в иностранной валюте резиденты (российские организации) и нерезиденты (юридические лица с иностранными инвестициями) открывают в банках валютные счета. Проведение данных операций регулируется различными нормативными и законодательными актами, что усложняет проведение расчетов и делает необходимым осуществление контроля за валютными операциями.

Развитие международных отношений, связанное с глобальным изменением подходов к управлению экономикой и ее финансовой сферой, требует от российских компаний интеллектуализации экономических процессов. В связи с этим возникает необходимость максимальной реализации имеющегося валютного потенциала компаний. Повышение продуктивности их деятельности в значительной степени обеспечивается за счет создания эффективной системы международных отношений, включая широкий спектр экспортных, стимулирующих выплат и доходов.

Учет валютных операций является достаточно сложным. Это обусловлено влиянием разных факторов, в числе которых быстро изменяющееся

законодательство по валютному регулированию и контролю, отсутствие своевременных методических рекомендаций по использованию валютных счетов, наличие инфляции, характерной для рыночной экономики и влияющей на изменение базовой валюты, и др. С динамичным развитием рыночной экономики России проблема учета валютных операций будет углубляться, оставаясь значимой и актуальной.

Целью данной работы является поиск путей совершенствования учета валютных операций. Для достижения указанной цели необходимо решить следующие задачи:

- рассмотреть особенности отражения валютных операций согласно Международным стандартам финансовой отчетности;
- представить организационно-экономическую характеристику исследуемого хозяйствующего субъекта;
- дать характеристику организации синтетического и аналитического учета валютных операций и курсовых разниц.

Работа выполнена на основе данных официальной статистики России, аналитико-статистических обзоров, справочных материалов, а также материалов периодической печати, монографических исследований отечественных и зарубежных ученых, данных научно-практических конференций, материалов, размещенных в Интернете. В ходе исследования использовались данные бухгалтерского учета и отчетности коммерческой организации.

Объектом исследования дипломной работы явился филиал ООО «Ростэк-Дюфримол», предмет исследования расчеты с поставщиками и подрядчиками, период исследования 2013-2015гг. При написании работы использовались диалектический, статистический, сравнительный, типологический, функциональный, индуктивный и дедуктивный методы, а также применялись анализ и синтез, классификации, логический, статистический анализ и группировка и др.

Выпускная квалификационная работа представлена на 75 страницах машинописного текста, состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включает 16 таблиц, 5 рисунков.

Во введении отмечена актуальность темы дипломной работы, определена цель и задачи работы. Первая глава посвящена основным теоретическим положениям проводимого исследования. В ней рассмотрено применение в учете и отчетности российской организации применение МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», освещена особенность учета, признания и отражения в отчетности курсовых разниц в соответствии с МСФО. Вторая глава посвящена характеристике филиала ООО «Ростэк-Дюфримол». В ней описана организационная структура и особенности функционирования организации как структурного подразделения ООО «Ростэк-Дюфримол», проведен анализ основных показателей финансово-хозяйственной деятельности, представлена оценка платежеспособности организации, ликвидности и финансовой устойчивости. В третьей главе описаны первичные документы по учету валютных операций, используемые в ООО «Ростэк-Дюфримол», рассмотрен порядок синтетического и аналитического учета валютных операций и курсовых разниц, возникающих при использовании иностранной валюты, и предложены пути совершенствования бухгалтерского учета данного вида операций. В заключении изложены основные выводы по результатам выполненной работы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

1.1. Применение в учете и отчетности требований МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов»

Согласно МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» операцией в иностранной валюте является операция, которая выражена в иностранной валюте или требующая расчета в ней. Операции в иностранной валюте имеют место, когда организация:

- 1) покупает или продает активы, цены на которые указаны в иностранной валюте;
- 2) получает или погашает заем или кредит, суммы которых указаны в иностранной валюте;
- 3) каким-либо другим образом приобретает или продает активы или принимает на себя и погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

Данный стандарт регламентирует отражение операций в иностранной валюте: операция в иностранной валюте при ее первоначальном признании учитывается в функциональной валюте путем пересчета стоимости приобретенных или проданных активов и принятых обязательств, оцененных в иностранной валюте, по текущему обменному курсу на дату совершения операции.

Под текущим следует понимать обменный курс в момент немедленных расчетов, обменный курс валюты - это соотношение при обмене одной валюты на другую. На практике часто используется обменный курс, равный фактическому курсу на дату совершения операции, например, средний курс за неделю или за месяц. Такой курс может применяться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в течение соответствующего периода, если колебание обменных курсов незначительно. При значительных коле-

баниях обменных курсов использование среднего курса за период оказывается нецелесообразным.

Датой совершения операции считается день, когда впервые выполнены критерии признания операции, представленные в МСФО. Например, для операции по поступлению основных средств — дата, когда впервые выполняются установленные МСФО 16 «Основные средства» критерии признания основных средств, состоящие в следующем:

- существует высокая вероятность того, что будут получены связанные с данным активом экономические выгоды;
- первоначальная стоимость принимаемого к бухгалтерскому учету актива может быть надежно оценена.

Согласно МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» иностранной валютой признается любая валюта, отличная от функциональной валюты организации [11].

Дружиловская Т.Ю. под функциональной валютой подразумевает, валюту используемую в основной экономической среде, в которой организация осуществляет свою деятельность [28]. При этом стоит отметить, что основная экономическая среда в стандарте трактуется как экономическая, в которой организация зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств. Стандарт вводит следующие факторы, которые должна учитывать организация при определении своей функциональной валюты, факторы приведены в таблице 1.1.

Исходя из указанных факторов, можно утверждать, что в ситуации, когда организация в основном продает свою продукцию на экспорт, а для ее производства использует импортные материалы и привлекает зарубежных специалистов, функциональной валютой такой организации уже не будет национальная валюта страны, в которой она юридически зарегистрирована.

Таблица 1.1

Факторы необходимые для определения функциональной валюты

Факторы, определяющие выбор функциональной валюты	
Группа факторов	Факторы, входящие в группу
1. Приоритетные для определения функциональной валюты	<p>Валюта:</p> <p>а) которая больше всего влияет на цены продукции, товаров, работ и услуг (часто таковой является валюта, в которой установлены цены и производятся расчеты за продукцию, товары, работы и услуги);</p> <p>б) страны, чьи условия конкуренции и нормативная база в основном определяют продажные цены на продукцию, товары, работы и услуги.</p> <p>Валюта, которая в основном определяет затраты на оплату труда, материалы и прочие затраты, связанные с предоставлением продукции, товаров, работ и услуг организации (часто таковой является валюта, в которой определены такие затраты и в которой производятся расчеты)</p>
2. Дополнительные	<p>Валюта средств, поступающих от деятельности по финансированию (например, от эмиссии долговых и долевого инструментов).</p> <p>Валюта, в которой хранятся денежные средства от операционной (т. е. основной) деятельности</p>

Стоит отметить, что на основе представленных в МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» факторов выбор функциональной валюты не всегда очевиден. В этом случае от руководства организации требуется применение профессионального суждения для ее выбора.

После выбора функциональная валюта становится неизменной, кроме случаев, когда происходят изменения в базовых операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, которая оказывает основное влияние на продажные цены на продукцию, товары и услуги, может привести к изменению функциональной валюты. Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно, т. е. все статьи переводятся в новую функциональную валюту по обменному курсу, начиная с даты изменения.

Активы и обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, учитываются на конец каждого отчетного периода по следующим правилам:

1) денежные (монетарные) статьи — денежные средства, дебиторская и кредиторская задолженности, выраженные в иностранной валюте, — пересчитываются с использованием курса закрытия (конечного курса, т. е. текущего обменного курса на конец отчетного периода);

2) неденежные (немонетарные) статьи, учтенные по исторической (первоначальной) стоимости — основные средства, нематериальные активы, запасы, полученные и выданные авансы и т. п., выраженные в иностранной валюте — пересчитываются на основе обменного курса на дату совершения операции в иностранной валюте;

3) неденежные (немонетарные) статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, основные средства, нематериальные активы и т. д., выраженные в иностранной валюте, — пересчитываются с применением обменного курса, действовавшего на дату определения справедливой стоимости.

По мнению Паля В.Ф., главной характеристикой денежной (монетарной) статьи согласно IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» является право получить или обязательство предоставить фиксированное или определяемое количество валютных единиц, основной характеристикой неденежной (немонетарной) статьи является отсутствие указанного права или обязательства [11, 46].

IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» устанавливает отдельные правила оценки объектов учета, балансовая стоимость которых определяется путем сравнения двух или более сумм. Такими объектами являются, например, запасы, балансовая стоимость которых в соответствии с IAS 2 «Запасы» рассчитывается как наименьшая из двух величин: себестоимости и чистой возможной стоимости продажи. Аналогично к вышеназванным объектам относятся активы, балансовая стоимость которых согласно IAS 36 «Обесценение активов» определяется как наименьшая из двух сумм: балансовой стоимости до учета возможных убытков от обесценения и возмещаемой суммы.

Если указанные активы являются немонетарными и оцениваются в иностранной валюте, то их балансовая стоимость определяется путем сравнения: чистой стоимости возможной продажи или возмещаемой суммы (в зависимости от конкретного случая), переведенной по обменному курсу валют на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу закрытия на конец отчетного периода).

Садукасова Б. уточняет, что в результате сравнения может возникнуть ситуация, когда убыток от обесценения признается в функциональной валюте, но не в иностранной, или наоборот [50].

В результате изменения обменного курса в период между датой совершения операций и датой погашения обязательств и требований по валютной операции или отчетной датой образуется курсовая разница. Курсовая разница — это разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов.

Стандарт IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» устанавливает следующее правило учета курсовых разниц, возникающих по монетарным статьям: курсовая разница, образующаяся при погашении обязательств и требований или при отражении их в отчетности по курсам, отличным от тех, по которым они были признаны первоначально, признается в качестве дохода или расхода в составе прибыли или убытка за период, в котором она возникла. Исключение составляет курсовая разница, возникающая по инвестициям в иностранное подразделение, которая признается в составе прочего совокупного дохода (расхода), т. е. в составе капитала. После выбытия указанных инвестиций связанные с ними курсовые разницы переводятся (реклассифицируются) из состава капитала в состав прибыли или убытка.

Стоит обратить внимание, что одно и то же изменение курса иностранной валюты по отношению к функциональной валюте при пересчете стоимости дебиторской и кредиторской задолженности приводит к противоположному влиянию на финансовый результат.

Выручаева А. отмечает, что «нельзя не оставить без внимания, то факт, что ни в МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», ни в других стандартах не указано, по каким статьям отчета о прибылях или убытках и самостоятельно принимают решение. Некоторые организации отражают курсовые разницы в составе финансовых доходов и расходов. Они могут отражаться по статьям "Прочие доходы» и «Прочие расходы». Выбор соответствующей статьи зависит от разработанной организацией формы отчета о финансовых результатах и прочем совокупном доходе (расходе) [22].

В отношении курсовых разниц, образующихся по немонетарным статьям, МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» устанавливает следующие требования: если доходы и расходы от немонетарной статьи признаются в составе прочего совокупного дохода, их каждый валютный компонент также признается в составе прочего совокупного дохода. Если доходы получены от немонетарной статьи признаются в составе прибыли или убытка, их каждый валютный компонент также признается в составе прибыли или убытка. Например, согласно IAS 16 «Основные средства» сумма увеличения балансовой стоимости объекта основных средств в результате переоценки должна отражаться в составе прочего совокупного дохода. Если такой актив оценен в иностранной валюте, то согласно IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» сумму после переоценки указанного актива следует переводить по курсу обмена на дату, когда была определена стоимость, что приводит к курсовой разнице, которая также признается в составе прочего совокупного дохода.

Организации разрешается представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, то она должна перевести результаты своей работы и финансовое положение в валюту представления. Например, если в состав группы (материнской компании и ее дочерних компаний) входят организации с разными функциональными валютами, результаты работы и

финансовое положение каждой организации показывается в единой валюте в целях составления консолидированной финансовой отчетности.

При переводе результатов работы и финансового положения организации из функциональной валюты в валюту представления используются следующие правила:

- активы и обязательства в каждом из представленных отчетов о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) переводятся по курсу закрытия на дату составления данного отчета о финансовом положении;
- доходы и расходы для каждого отчета, представляющего прибыль или убыток и прочий совокупный доход (т. е. включая сравнительные данные), переводятся по обменным курсам валют на даты соответствующих операций;
- все возникающие в результате перевода курсовые разницы признаются в составе прочего совокупного дохода.

При этом для перевода статей доходов и расходов разрешается использовать (что часто и делается на практике) обменный курс валют, который приблизительно равен фактическому курсу на даты операций: например, средний курс за период. Если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

Средний курс за период можно рассчитать по следующей формуле :

$$K_{\text{ср}} = \frac{\sum_{i=1}^n K_i D_i}{\sum_{i=1}^n D_i} \quad (1.1)$$

Где $K_{\text{ср}}$ — величина среднего курса; K_i — i -й курс, действующий в установленном организацией периоде, выбранном для определения го курса; D_i — количество дней действия i -го курса в периоде расчета среднего курса.

В IAS 21 «Влияние изменений валютных курсов» не говорится о том, какой курс должен использоваться при переводе показателей капитала о финансовом положении из функциональной валюты в валюту представления: курс закрытия, первоначальный курс, средний курс или какой-либо другой.

Следует полагать, что для указанных целей следует применять курс закрытия по аналогии с пересчетом активов и обязательств. В МСФО капитал трактуется как чистые активы и определяется как разница между активами и обязательствами, следовательно, для пересчета стоимости активов, обязательств и капитала, выраженной в функциональной валюте, в валюту представления должен использоваться единый курс, т. е. курс закрытия на дату составления отчета о финансовом положении.

1.2. Учет курсовых разниц, их признание и отражение в отчетности по МСФО

В условиях глобализации и повышения значимости работ по созданию международной общепризнанной системы финансовой отчетности особое значение приобретает разработка методики учета операций в иностранной валюте. Темпы международной специализации, кооперирования, интеграции между странами и континентами стремительно растут. Усиление интернационализации экономики развитых стран ведет к возникновению проблемы учета операций в иностранной валюте, переоценке данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности в валюту страны-учредителя, адекватной оценке финансового состояния и финансовых результатов деятельности организаций в разных странах и континентах.

Одним из вариантов учета операций в иностранной валюте, оценки денежных и неденежных показателей финансовой отчетности является использование норм международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) как при составлении промежуточной, так и годовой отчетности. В МСФО указано, что организации ведут деятельность, связанную с использованием иностранной валюты, двумя способами: проводят операции в иностранной валюте и имеют производства в других странах (зарубежную

деятельность). Поэтому эти виды деятельности должны представляться в валюте отчетности данной организации.

Для понимания методики учета операций в иностранной валюте и пересчета данных о зарубежных операциях Сыроижко В.В. в своей работе приводит определения терминов, которые используются в следующих значениях [57]. Все термины с их определениями представлены в таблице 1.2.

Таблица 1.2

Определения терминов о зарубежных операциях по Сыроижко В.В.

Термин	Определение
Зарубежная деятельность	это дочерняя компания, ассоциированная или совместная компания, или филиал отчитывающейся компании, которые находятся или действуют в другой, чем отчитывающаяся компания, стране
Валюта отчетности	это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности
Иностранная валюта	любая валюта, кроме валюты отчетности данной компании
Валютный курс	коэффициент для обмена одной валюты на другую
Курсовая разница	разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по другим валютным курсам
Конечный курс	текущий валютный курс на текущую дату
Чистые инвестиции в зарубежную компанию	это доля отчитывающейся компании в чистых активах зарубежной компании
Денежные статьи	деньги, активы и обязательства, к получению или к выплате, выраженные фиксированными или установленными суммами денег
Справедливая стоимость	сумма денежных средств, на которую актив мог бы быть обменян или обязательство погашено, между осведомленными, желающими это сделать, и независимыми друг от друга сторонами

Операции в иностранной валюте представляют такие, которые деноминированы или требуют расчета в ней, когда компания приобретает или

реализует активы, принимает или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте. Они должны учитываться при первичном признании в валюте отчетности путем применения валютного курса между валютой отчетности и иностранной валютой на дату совершения операции. В следующих отчетных периодах денежные статьи финансовой отчетности в иностранной валюте (долгосрочные и краткосрочные кредиты, долгосрочные и краткосрочные займы, дебиторская и кредиторская задолженность и др.) должны отражаться в ней с использованием конечного курса. Неденежные статьи финансовой отчетности (нематериальные активы, основные средства, финансовые вложения и др.) должны быть представлены следующим образом:

- 1) учтенные по фактической стоимости на дату приобретения — по валютному курсу на дату совершения операции;
- 2) учтенные по справедливой стоимости — валютному курсу на момент определения стоимости.

Курсовые разницы, возникающие при погашении денежных статей или представлении их в финансовой отчетности, должны признаваться в финансовой отчетности как доходы или расходы в период их возникновения, кроме чистых инвестиций в зарубежную компанию. Если совершенная операция и расчет по ней происходят в одном периоде, то вся сумма курсовых разниц в бухгалтерском учете и финансовой отчетности (отчете о прибылях и убытках) признается и отражается в этом же периоде. Когда расчет по операции осуществляется в следующих периодах, курсовая разница признается и отражается в отчете о финансовом состоянии в каждом промежуточном периоде вплоть до периода расчета поданной операции. Она определяется изменением валютных курсов в течение этого периода. Таким образом, курсовые разницы в МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» признаются в учете и отражаются в отчете о финансовом состоянии в том отчетном периоде, когда они возникли.

Что касается курсовой разницы по денежной статье, составляющей часть чистых инвестиций в зарубежную компанию или возникающей по

обязательству в иностранной валюте, учтенной в качестве хеджирования чистых инвестиций в зарубежную компанию, то она классифицируется в финансовой отчетности как собственный капитал. Причем хеджирование определено в МСФО как участие компании в сделке с целью минимизации убытков вследствие подверженности рыночному, процентному или валютному риску.

Однако в хозяйственной практике курсовая разница может возникать в результате серьезной девальвации или снижения стоимости валюты, при которой не существует практики хеджирования (например, когда в результате валютного контроля задерживается получение валютной выручки или когда обязательство не может быть погашено). В этой ситуации МСФО предусматривает использование альтернативного метода учета курсовой разницы, когда она должна включаться в балансовую стоимость приобретенного актива. Причем это возможно при условии, когда его скорректированная балансовая стоимость не превышает наименьшее из двух значений — затрат на замену актива и суммы, возмещаемой за счет продажи или использования актива.

Зарубежная деятельность классифицируется Трофимовой Л.Б. как операции за рубежом, составляющие неотъемлемую деятельность отчитывающейся компании, и как зарубежные компании [60]. Организация, составляющая неотъемлемую часть деятельности отчитывающейся компании, ведет свою работу так, как если бы зарубежная деятельность была ее продолжением. Например, продажа импортируемых товаров отчитывающейся компании и возвращение ей выручки. В этом случае изменение валютного курса окажет влияние на денежные статьи зарубежной организации.

Зарубежная деятельность накапливает денежные средства, производит расходы и получает доходы, осуществляет займы, т. е. ведет обычную деятельность компании. Поэтому когда происходит изменение обменного курса местной валюты, это не оказывает существенного влияния на текущие и будущие потоки денежных средств как зарубежной, так и отчитывающейся

компании. Изменение валютного курса в большей степени влияет на чистые инвестиции отчитывающейся компании.

Трофимова Л.Б. обращает внимание на то, что для отделения деятельности за рубежом (зарубежную компанию) от операций за рубежом, в стандартах приведены признаки зарубежной компании:

— операции за рубежом осуществляются автономно от отчитывающейся компании;

— операции с отчитывающейся компанией не составляют большую часть деятельности зарубежной компании;

— финансирование зарубежной компании производится в основном за счет собственных или заемных (местных) средств;

— производственные затраты, составляющие элементы продукции и услуг зарубежной компании, в основном оплачиваются в местной валюте;

— продажи зарубежной компании ведутся в основном не в валюте отчитывающейся компании;

— потоки денежных средств отчитывающейся компании изолированы от повседневной деятельности зарубежной организации и не испытывают на себе ее влияния [11, 59].

По операциям за рубежом, составляющим неотъемлемую часть деятельности отчитывающейся компании, представленным в финансовой отчетности, должен быть выполнен пересчет по тем методикам, которые используются по операциям самой отчитывающейся компании:

1) первоначальная стоимость и амортизация основных средств - по обменному курсу на дату покупки актива, а если он учтен по справедливой стоимости — по обменному курсу на дату оценки;

2) первоначальная стоимость запасов — по обменным курсам на дату осуществления этих затрат;

3) возмещаемая стоимость или стоимость реализации активов — по обменному курсу на дату их определения.

По практическим соображениям разрешается использовать обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на день совершения операции. Им может быть средний курс за неделю или за месяц, который используется для всех совершенных в этом периоде операций в иностранной валюте. Лишь при значительных колебаниях обменных курсов использование среднего курса оказывается ненадежным. Подобный подход для пересчета статей доходов и расходов используется в отчетах о зарубежной деятельности.

По мнению Паля В.Ф., для включения в финансовую отчетность отчитывающейся компании показателей финансовой отчетности зарубежной компании должны быть выполнены следующие процедуры:

— активы и обязательства зарубежной компании должны быть пересчитаны по конечному обменному курсу;

— статьи доходов и расходов зарубежной компании пересчитываются по обменным курсам на дату совершения операций. Если зарубежная компания отчитывается в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, статьи доходов и расходов пересчитываются по конечному обменному курсу;

— курсовая разница классифицируется как собственный капитал [46].

При пересчете финансовой отчетности зарубежной компании возникает курсовая разница по статьям доходов и расходов на дату совершения операций; активов и обязательств по конечному курсу; начальной стоимости инвестиций в зарубежную компанию по валютному курсу, отличному от ранее объявленного; других изменений капитала в иностранной валюте. Эти курсовые разницы не признаются как доходы или расходы за отчетный период, поскольку практически не влияют на текущие и будущие потоки зарубежной или отчитывающейся компании.

Если финансовая отчетность составлена зарубежной организацией, функционирующей в условиях гиперинфляции, она должна быть составлена по нормам МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», а затем пересчитана в валюту отчетности отчитывающейся компании.

В финансовой отчетности должна быть раскрыта информация, характеризующая изменения валютных курсов, именно: сумма курсовых разниц, включенная в чистую прибыль или убыток за период на счете прибылей и убытков, сумма курсовых разниц, включаемых в состав капитала; сумма курсовых разниц, включаемых в балансовую стоимость актива альтернативным методом.

Если валюта финансовой отчетности отличается от валюты страны постоянного пребывания компании или изменена валюта отчетности, должна быть раскрыта причина этих изменений. Если классификация значимой зарубежной деятельности в финансовой отчетности была изменена, компания должна раскрыть причины и характер изменения, влияние на прибыль или убыток за представленные в отчетности предшествующие периоды этих изменений, а также влияние изменения классификации на акционерный капитал.

2.ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ФИЛИАЛА ООО «РОСТЭК-ДЮФРИМОЛ»

2.1. Организационная характеристика филиала ООО «Ростэк-Дюфримол»

Объектом исследования данной работы выбран филиал ООО «Ростэк-Дюфримол»- это магазин беспошлинной торговли, который расположен в пункте пропуска через государственную границу Нехотеевка. Продающиеся в магазине товары не облагаются акцизами и/или пошлинами, НДС, что ведет к существенному снижению розничных цен.

Использование такого режима позволяет продать иностранный товар под таможенным контролем на таможенной территории России без взимания таможенных налогов и применения к товарам мер экономической политики. Исследуемая организация имеет собственное отдельно стоящее помещение, торговые залы которого находятся за линией таможенного контроля, т.е. за пределами места, отведенного для производства таможенного оформления товаров, вывозимых физическими лицами при их следовании через российскую таможенную границу. В то же время расположение торговых залов исключает возможность доступа в них лиц, въезжающих на территорию Российской Федерации.

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» осуществляет следующие виды деятельности:

- розничная торговля, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами,
- прочая розничная торговля в специализированных магазинах,
- вспомогательная и дополнительная транспортная деятельность,
- хранение и складирование,
- транспортная обработка грузов и хранение и некоторые другие.

Как и любое общество с ограниченной ответственностью данная организация имеет гражданские права и несет обязанности необходимые для осуществления любых видов деятельности, не запрещенных федеральными законами. Так как в Белгороде представлен филиал ООО «Ростэк-Дюфримол», то он не является отдельным юридическим лицом и не имеет в собственности обособленного имущества, а распоряжается имуществом, владельцем которого является головная организация.

Ответственность по обязательствам Филиала несет Головная организация, а он действует на основании Положения. Филиал имеет самостоятельный баланс, но его имущество и средства учитываются в общем балансе Организации. Филиал выполняет обязанности Головной организации по уплате налогов, самостоятельно осуществляя расчеты с бюджетами и внебюджетными фондами в порядке, предусмотренном законодательством. Прибыль Филиала после уплаты налогов, других обязательных платежей и отчислений распределяется в соответствии с решениями Предприятия (приложения 1,2).

Филиал может осуществлять деятельность от имени Головной организации на всей территории Российской Федерации, представляя его интересы во всех органах государственной власти и органах местного самоуправления по вопросам, входящим в компетенцию Филиала.

Для организации и осуществления своей деятельности Филиал открыл расчетный и валютный счет в банках в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Организационная структура филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» представлена подразделениями, между которыми распределяются функции, управленческие задачи, полномочия и ответственность руководителей и должностных лиц. Управление организацией осуществляется в соответствии с законодательством РФ и Уставом. Система управления в филиале носит

линейный характер, что позволяет оперативно принимать решения и обеспечивает их выполнение. Схематично она изображена на рисунке 2.1

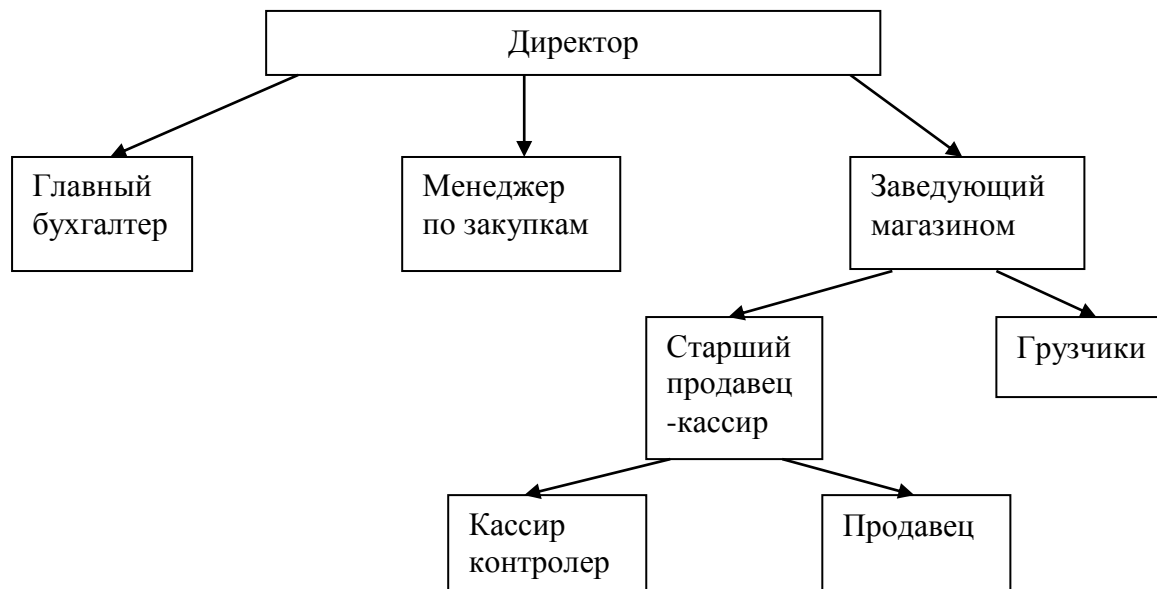


Рис. 2.1. Схема структуры управления филиала ООО «Ростэк-Дюфримол»

Рассматриваемая организация начала свою деятельность только в 2013г. Для того, чтобы сложить представление об объекте исследования был проведен анализ основных показателей деятельности филиала ООО «Ростэк-Дюфримол», результаты которого представлены в таблице 2.1. Они рассчитаны на основе данных отчетности, представленной в приложениях 4-10.

Таблица 2.1

Показатели финансово- хозяйственной деятельности филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» за 2013-2015 гг.

Показатели	Годы			Отклонение			
	2013г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное (+,-)		Относительное (%)	
				2014 г./ 2013 г.	2015 г./ 2014 г.	2014 г./ 2013 г.	2015 г./ 2014 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Выручка от продажи товаров,тыс.руб.	3871	109253	38704	105382	-70549	2822,35	35,43

Продолжение таблицы 2.1

1	2	3	4	5	6	7	8
Основные средства, тыс.рублей.	7892	9852	0	1960	-9852	124,84	0,00
Среднесписочная численность, чел.	25	28	20	3	-8	112,00	71,43
Среднегодовая стоимость основных средств, тыс.руб.	7892	8872	4926	980	-3946	112,42	55,52
Среднегодовая стоимость дебиторской задолженности, тыс.руб.	2931	3017	16802,5	86	13785,5	102,93	556,93
Среднегодовая стоимость кредиторской задолженности, тыс.руб.	25297	26 937,00	16114	1 640,00	-10823	106,48	59,82
Себестоимость проданных товаров, тыс.руб.	2083	60517	25813	58434	-34704	2905,28	42,65
Прибыль от продажи товаров тыс.руб.	1468	29795	3373	28327	-26422	2029,63	11,32
Чистая прибыль, тыс.руб.	1402	22273	4377	20871	-17896	1588,66	19,65
Производительность труда, тыс.руб.	154,84	3901,89	1935,20	3747,05	-1966,69	2519,95	49,60
Фондоотдача, руб.	0,49	11,09	-	10,60	-	2260,86	-
Фондоёмкость, руб.	2,04	0,09	0,00	-1,95	-0,09	4,42	0,00
Уровень рентабельности,%	36,22	20,39	11,31	-15,83	-9,08	56,29	55,47

Выручка от продажи товаров за рассмотренный период времени была нестабильна, так в 2014 году она увеличилась на 105 381 тыс.рублей, это связано с тем, что в 2013г исследуемая организация только начала работу. А в 2015 году наоборот наблюдалось снижение выручки на 70 549 тыс. рублей, это было вызвано сокращением объемов продаж из-за проблем с лицензированием деятельности. Себестоимость проданных товаров изменялась аналогично выручке от продаж. В 2014 году произошло значительное (на 58 434 тыс.рублей) увеличение себестоимости с 2 083 тыс. рублей в 2013г до 60 517 тыс. рублей. Данный факт объясняется увеличением объемов проданных товаров. В 2015 году было снижение данного показателя на 34 704 тыс.рублей, по итогам года себестоимость продаж составила 25 813 тыс.рублей. Но темп

роста себестоимости в 2014 г. был несколько выше, чем темпа роста выручки, это является отрицательным моментом в деятельности организации.

Высокий темп роста выручки в 2014 году обеспечил организации резкое увеличение прибыли от продаж: если в 2013г она была только 1 468 тыс. рублей, то в 2014г - стала 29 795 тыс. руб. Необходимо отметить, что очень большие прочие расходы оказали отрицательное влияние на чистую прибыль, поэтому в 2014 году она оказалась более чем в 2 раза ниже прибыли от продаж. Хотя и значительно (на 20 871 тыс. руб.) выше чистой прибыли 2013 года. Падение выручки от продаж в 2015 году повлекло за собой дальнейшее аналогичное изменение прибыли от продаж, данный показатель за последний отчетный год снизился на 26 422 тыс.рублей, размер чистой прибыли организации также как и предыдущие показатели сократился, изменение этого вида прибыли составило 17 896 тыс.рублей.

Среднесписочная численность в организации небольшая: в 2013г она была 25 человек, в 2014 году штат сотрудников был незначительно расширен и составил 28 человек. Незначительное увеличение численности (на 3 чел.) при очень большом темпе роста выручки привели к росту производительности труда. В 2013г производительность труда была 154,84тыс.руб. на человека, в 2014г она стала 3 901,86 тыс. рублей. В 2015 году было уволено 8 человек, что в совокупности со снижением выручки повлекло за собой спад производительности труда на 2 519,9 тыс.рублей, в 2015 году данный показатель остановился на 1 935,2 тыс.рублей на человека.

В 2013г исследуемая организация ввела в эксплуатацию здание магазина, стоимость которого составила 7 891 тыс. руб., поэтому стоимость основных средств филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» в 2014 году увеличилась на 24,9%. Невысокий темп роста стоимости основных средств при резком увеличении выручки привел к увеличению фондоотдачи с 0,49 руб. в 2013 году до 11,09 руб. в 2014 году. Соответственно произошло уменьшение фондоемкости. В

2015 году основные средства были списаны с баланса организации и переданы во владение головной организации.

Уровень рентабельности деятельности в 2013 году был весьма высокий, но в 2014 году наблюдалось снижение уровня рентабельности на 15,8% и в 2015 году еще на 9,1%, что в конечном итоге привело к его снижению с 36,2% в 2013 году до 11,3% в 2015 году. В целом результаты деятельности филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» за период 2013-2014 годов достаточно хорошие, практически все показатели имеют положительные тенденции, но стоит отметить отрицательное изменение по всем рассмотренным показателям в 2015 году.

2.2. Анализ основных экономических показателей исследуемого хозяйствующего субъекта

Финансово - хозяйственная деятельности Филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» планируется и осуществляется в соответствии с внутренними документами Организации по финансово - экономическим отношениям (приложения 1,2).

В пределах, предоставленных ему полномочий, Филиал вправе заключать договоры и совершать иные гражданско-правовые сделки. Сумма сделок, заключаемых во исполнение полномочий, а также размер принимаемых по сделкам обязательств не должны превышать 100 000(сто тысяч) рублей. В том случае, если нельзя определить общую сумму сделки и по ее условиям предусматриваются периодические платежи, то сумма капитализированных платежей и/или обязательств за какой-либо из годов не может превышать 100 000(сто тысяч) рублей.

Филиал несет полную материальную, в пределах предоставленных полномочий, Филиал вправе заключать договоры и совершать иные

гражданско-правовые сделки. Итоги деятельности отражаются в балансе, в отчете о финансовых результатах, а также годовом отчете головного предприятия.

Так как исследуемая организация составляет финансовую отчетность, то существует реальная возможность оценки ликвидности и платежеспособности организации на основе баланса.

Ликвидность — это способность активов компании быстро и с наименьшими издержками быть проданными на рынке. Если рассматривать данный термин в отношении организации, то подразумевается наличия оборотных активов, размера которых должно хватить для погашения краткосрочных обязательств, несмотря на нарушение сроков их погашения. В состав текущих активов организации входят разные оборотные средства, которые включают в себя как легко реализуемые, так и труднореализуемые активы, которые используются погашения внешней задолженности.

Статьи текущих активов по степени ликвидности условно можно разделить на три группы:

1. ликвидные средства, которые могут быть немедленно реализованы, к ним относят: денежные средства, высоколиквидные ценные бумаги;
2. ликвидные средства, которые находятся в распоряжении компании, например, обязательства покупателей, запасы товарно-материальных ценностей;
3. неликвидные средства или труднореализуемые активы, к которым относятся: сомнительная дебиторская задолженность, незавершенное производство и др.

В зависимости от конкретных условий деятельности компании отнесение тех или иных статей оборотных средств к указанным группам может меняться.

Дать оценку ликвидности баланса можно посредством ряда коэффициентов ликвидности, они отражают способность организации платить в полном объеме по своим краткосрочным обязательствам и оплачивать ежедневные затраты (таблица 2.2.).

Таблица 2.2

Показатели, характеризующие ликвидность баланса филиала ООО

«Ростэк-Дюфримол»

Наименование показателей	Годы			Отклонение	
	2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014
Денежные средства	3829	13558	-	9729	-13558
Краткосрочная дебиторская задолженность	2 931	3 103	30 502	172	27399
Оборотные активы	17 474	41 066	30 517	23 592	-10549
Медленно реализуемые активы	10713	24405	15	13 692	-24390
Внеоборотные активы	7 892	9 852	-	1 960	-9852
Собственный капитал	68	22 341	25 977	22 273	3636
Текущие обязательства	25 297	28 577	4 539	3 280	-24038
Валюта баланса	25 366	50 918	30 517	25 552	-20401
Коэффициент абсолютной ликвидности	0,2	0,5	-	0,30	-0,50
Коэффициент быстрой ликвидности	0,3	0,6	6,7	0,30	6,10
Коэффициент текущей ликвидности	0,7	1,4	6,7	0,70	5,30
Коэффициент маневренности функционального капитала	0,25	0,35	0,00	0,10	-0,35
Доля оборотных средств в активах	0,70	0,80	1,00	0,10	0,20
Коэффициент восстановления ликвидности	-	0,7	3,74	0,70	3,04

Из данных таблицы 2.2 видно, что почти все рассчитанные показатели не соответствуют своим нормативным значениям. Такое состояние ликвидности организации связано со спецификой деятельности. Коэффициент абсолютной ликвидности в 2013 году соответствовал нормативному значению, к 2014 году показатель увеличился, что свидетельствовало о повышении гарантий погашения долгов, а в 2015 году из-за отсутствия денежных средств показатель рассчитать не удастся.

Коэффициент восстановления ликвидности принимает значение более 1 в 2015 году, а это говорит о том, что у организации есть реальная возможность восстановить ликвидность в течение полугода, в то время как в 2014 году таковой возможности не было.

Основным критерием оценки финансового состояния организации является ее платежеспособность, т.е. возможность самостоятельно, своевременно и полностью выполнять взятые на себя финансовые обязательства перед всеми субъектами договорных отношений.

Анализ платежеспособности весьма необходим, во-первых, при оценке и прогнозировании финансовой деятельности он важен для самой организации, во-вторых, данный анализ важен для убеждения банков в кредитоспособности заемщика, в-третьих, партнеры прибегают к расчетам платежеспособности при выяснении финансовых возможностей организации в случаях предоставления коммерческого кредита или отсрочки платежа.

В ходе анализа финансового состояния организации принято различать долгосрочную и краткосрочную платежеспособность. Долгосрочная платежеспособность - способность организации рассчитаться по своим долгосрочным обязательствам.

В первую очередь на платежеспособность организации будет оказывать влияние ликвидность оборотных активов, другими словами преобразование их в деньги или использование для уменьшения обязательств. Если оценивать ликвидность по критерию отнесения активов к оборотным и обязательств к краткосрочным, то организация ликвидна при возможности реализовать активы и расплатиться по данным обязательствам в ближайшем будущем, а точнее в течение 1 года.

Данный критерий не является единственным при определении статей баланса, которые должны быть причислены к оборотным. В частности, незавершенное производство в строительстве, несмотря на то, что оно может иметь срок оборота, значительно больший чем 1 год, тем не менее будет относиться к оборотным активам. Вторым критерием для признания активов и обязательств в качестве оборотных является условие их потребления или оплаты в течение обычного операционного цикла организации. Общий подход при решении вопроса об отнесении элемента баланса к составу оборотных активов должен быть следующим: активы признаются в составе оборотных в

том случае, если срок их оборота соответствует периоду, меньшему чем год, либо менее операционного цикла, если нормальный операционный цикл превышает год. Под операционным циклом понимается средний промежуток времени между моментом заготовления материальных ценностей и моментом оплаты проданной продукции, товаров или оказанных услуг.

Денежные средства организации в кассе и на счете в банке относятся к оборотным. В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» достаточно большой остаток денежных средств: на конец 2013г он составлял 3829 тыс. руб, на конец 2014г - 13558 тыс. руб.; в качестве долгосрочных финансовых вложений легко реализуемые ценные бумаги, запасы товаров, дебиторская задолженность рассмотрены не были.

Внеоборотные активы- активы с полезными свойствами, которые планируются быть использованными в течение периода более 12 месяцев. Ликвидность оборотных средств может быть различной, так как в их состав включаются различные средства, к которым относятся как легко реализуемые активы, так и труднореализуемые для погашения внешней задолженности. Среди краткосрочных пассивов выделяются обязательства с различной степенью срочности, которые в свою очередь делятся по своей степени ликвидности (реализуемости).

В процессе анализа наиболее срочные обязательства, которые должны быть оплачены в текущем месяце, сопоставляют с величиной активов, которые обладают максимальной ликвидностью. При этом часть срочных обязательств, остающихся непокрытыми, должна быть уравновешена менее ликвидными активами - дебиторской задолженностью организации, легко реализуемыми запасами товарно-материальных ценностей и другими оборотными активами. Платежеспособность или неплатежеспособность зависит от того, как обеспечено соответствие между этими группами пассивов и активов. Неплатежеспособной организация может быть признана, если статьи актива баланса превышают ее обязательства, если капитал был вложен в труднореализуемые статьи активов.

В таблице 2.3. представлены показатели, характеризующие платежеспособность филиала ООО «Ростэк-Дюфримол».

Таблица 2.3

Анализ платежеспособности Филиала ООО «Ростек-Дюфримол»

Наименование показателей	Годы			Отклонение	
	2013	2014	2015	2014/2013	2015/2014
Платежные средства:					
денежные средства	3829	13558	-	9729	-13558
дебиторская задолженность	2 931	3 103	30 502	172	27 399
Итог платежных средств	6 760	16 661	30 502	9 901	13 841
Срочные платежи:					
задолженность по заработной плате	9500	6 648	66	-2 852	-6 582
задолженность перед госуд. и внебюджетными фондами	2850	1994	20	-856	-1 974
задолженность по налогам и сборам		956	2134	956	1 178
Итого срочных платежей	25297	28 577	3 671	3 280	-24 906
Задолженность поставщикам и подрядчикам	12 946	31 426	1 451	18 480	-29 975
Задолженность прочим кредиторам	2	704	87	702	-617
Прочие краткосрочные обязательства	-	-	868	-	868
Краткосрочные обязательства	-	-	2 406	-	2 406
Среднемесячная выручка	323	9 104	3 225	8 782	-5 879
Коэффициент платежеспособности	0,27	0,58	8,31	0,32	7,73
Степень платежеспособности по текущим обязательствам	-	-	0,75	-	0,75
Коэффициент внутреннего долга	29,45	0,73	0,29	-28,72	-0,44
Коэффициент задолженности другим организациям	40,13	3,45	0,45	-36,68	-3,00

Коэффициент платежеспособности за весь рассмотренный период вырос, при этом в 2014 году он вырос не столь значительно, как в 2015 году. Такое изменение платежеспособности в 2015 году связано с тем, что доля внеоборотных средств уменьшилась, а также в 2015 году значительно сократился размер денежных средств. Так же в 2015 году значительно выросла степень платежеспособности по текущим обязательствам, но этот эффект так же объясняется значительным сокращением выручки в 2015 году.

В свою очередь коэффициент внутреннего долга и задолженности другим организациям за 3 года весьма сильно сократился, рост кредиторской

задолженности без соответствующего роста производительности труда, - а, следовательно, и без роста выручки, - приводит к снижению финансовой устойчивости предприятия, к вынужденным мерам по привлечению дополнительных заемных средств с целью погашения текущих обязательств.

Финансовая устойчивость - это стабильность финансового положения предприятия, которая обеспечена достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Под достаточной долей собственного капитала понимаются - заемные источники финансирования, использующиеся лишь в тех пределах, в которых оно может обеспечить их полный и своевременный возврат.

Каждая организация может самостоятельно выбирать множество источников финансирования. Особенности системы рыночных отношений влияют на выбор способов привлечения средств:

- любые виды ресурсов распределены среди собственников неравномерно;
- на рынке всегда есть инвесторы - люди обладающие временно свободными ресурсами;
- система регулирования процесса перераспределения ресурсов, имеющая две стороны: нормативную, т.е. законодательное регулирование, и поощрительную, т.е. вознаграждение за пользование ресурсами.

Обоснованное привлечение заемных средств может быть для предприятия более выгодно по сравнению с мобилизацией источников собственных средств. Выбирая величину, состав и структуру заемных средств, предприятие тем самым налагает на себя определенные обязательства. Поэтому возникает проблема оценки способности предприятия отвечать по своим долгосрочным финансовым обязательствам, в этом заключается суть оценки финансовой устойчивости предприятия [51].

Финансовое состояние предприятия, его устойчивость зависят, прежде всего, от результатов его производственной, коммерческой и финансовой

деятельности. Если на предприятии разрабатываются и успешно выполняются производственные и финансовые планы, то это положительно влияет на финансовое положение предприятия. И, наоборот, в результате невыполнения плана по производству и реализации продукции происходит повышение себестоимости продукции, уменьшение суммы выручки и как следствие ухудшение финансового состояния предприятия и его платежеспособности. Следовательно, устойчивое финансовое положение является итогом грамотного управления комплексом факторов, определяющих результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Анализируя существующие взгляды по вопросу финансовой устойчивости, можно выделить два главных подхода:

1. Основные критерии — платежеспособность и обеспеченность собственными оборотными средствами. Недостатком этих показателей является отсутствие характеристики динамики финансового состояния предприятия. Данный подход к оценке финансовой устойчивости предприятия сложился в отечественной экономике и был закономерным, так как на протяжении длительного времени социалистические предприятия работали в стабильных условиях и в долгосрочном плане банкротство им не грозило.

2. Основным критерий — финансовая независимость от кредиторов. Данный подход развивался в западной экономической практике, он не учитывает финансовое положение предприятия и перспективы его развития.

В настоящее время в отечественной литературе встречаются взгляды на финансовую устойчивость, отражающие позиции как первого, так и второго подходов.

В таблице 2.4. представлены показатели, характеризующие финансовую устойчивость филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» за 2013-2015гг., на основе второго подхода.

Данные таблицы 2.4. свидетельствуют о финансовой нестабильности организации. В 2013г был достаточно низкий размер собственного капитала -68 тыс. руб. и большой (относительно уставного капитала) размер валюты баланса

25366 тыс. руб., что привело к нулевому размеру коэффициента финансовой независимости. В 2014г. собственный капитал значительно (на 22273 тыс. руб.) увеличился за счет полученной в 2013г. нераспределенной прибыли, что привело к росту коэффициента финансовой независимости до 0,44. В 2015г. наблюдалось незначительное - на 3636 тыс. руб., увеличение собственного капитала, при снижении валюты баланса на 20401 тыс. руб., что привело к росту коэффициента финансовой независимости до 0,85. Отсутствие долгосрочных обязательств позволило коэффициенту финансовой устойчивости быть на уровне коэффициента финансовой независимости: в 2013г. он был 0, в 2014г- 0,44, а в 2015г -0,85.

Таблица 2.4

Показатели, характеризующие финансовую устойчивость филиала ООО
«Ростэк-Дюфримол» за 2013-2015гг

Показатели	Годы			Отклонение (+;-)	
	2013г.	2014г.	2015г.	2014г. к 2013г.	2015г. к 2014г.
Собственный капитал, тыс.руб.	68	22341	25977	22273	3636
Заемный капитал, тыс. руб.	25297	28577	4539	3280	-24038
Краткосрочные обязательства, тыс.руб.	25297	28577	4539	3280	-24038
Внеоборотные активы, тыс. руб.	7892	9852	-	1960	-9852
Оборотные активы, тыс. руб.	17474	41066	30517	23592	-10549
Валюта баланса, тыс.руб.	25366	50918	30517	25552	-20401
Коэффициент финансовой независимости (автономии)	-	0,44	0,85	0,44	0,41
Коэффициент финансовой устойчивости	-	0,44	0,85	0,44	0,41
Коэффициент финансирования	-	0,78	5,72	0,78	4,94
Коэффициент соотношения заёмного и собственного капитала	372,01	1,28	0,17	-370,74	-1,10
Коэффициент маневренности	256,97	1,84	1,17	-255,13	-0,66
Индекс постоянного актива	116,06	0,44	0,00	-115,62	-0,44

Коэффициент финансирования напрямую зависит от размера собственного капитала организации, поэтому в 2013г, когда собственный капитал составлял 68 тыс. руб., филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» осуществлял свою деятельность исключительно за счет заемного капитала, а коэффициент финансирования был равен 0, при этом коэффициент соотношения заемного и собственного капитала имел очень высокое значение -372,01. Высокоэффективная работа организации в 2014г. и заработанная прибыль, вошедшая в состав нераспределенной прибыли позволили улучшить коэффициент финансирования и довести его до 0,78, коэффициент же соотношения заемного и собственного капитала стал равен 1,28. В 2015г. исследуемая организация работала достаточно хорошо, что привело к росту собственного капитала, а временная приостановка деятельности послужила основанием погашения основного долга внешним кредиторам и размер заемного капитала сократился на 24038 тыс. рублей до 4539 тыс. рублей. Все это привело к увеличению коэффициента финансирования на 4,94 пункта и сокращению коэффициента соотношения заемного и собственного капитала.

Коэффициент маневренности в 2013г составлял 256,97, в 2014г. он снизился до уровня 1,84, в 2013г снижение продолжилось в результате чего он составил -1,17.

Деятельность исследуемой организации нестабильна, поэтому и финансовая устойчивость резко менялась в периоде исследования.

2.3. Характеристика ведения бухгалтерского учета в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол»

Важнейшим звеном в формировании экономической политики организации, одним из главных механизмов управления всем торговым процессом является бухгалтерский учет.

В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» бухгалтерский учет автоматизирован, чему свидетельствует применение специализированных бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия», «1С: Торговля и склад», соответствует учетной политике, которая разработана главным бухгалтером, утверждена руководителем и соответствует ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Так же для работы организации используется программное обеспечение не носящее узкоспециализированный характер, например «Секретарь» и «Ехел», помимо программ организация использует ряд различных информационных систем. Все это позволяет ускорить работу организации в целом и в частности бухгалтерии.

Отлаженный документооборот в организации позволяет подразделениям лучше взаимодействовать друг с другом и сокращается срок их обработки. В исследуемой организации движение документов происходит строго в соответствии с индивидуально разработанным и утвержденным графиком документооборота. Право подписи первичных документов имеет ограниченный круг лиц, который утверждается руководителем и согласовывается с главным бухгалтером.

Бухгалтерский учет в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» не противоречит действующим на территории РФ законодательным и нормативным актам. Имущество, все обязательства и хозяйственные операции учитываются на основе натуральных измерителей и в денежном выражении. Первичные документы, которые фиксируют факт совершения той или иной хозяйственной операции, являются основанием для внесения записей в учетные регистры.

Бухгалтерия организации обеспечивает обработку документов, рациональное ведение бухгалтерских записей в регистрах учета, на основании которых составляется отчетность.

Так как филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» находится далеко от головной компании, а деятельность филиала требует постоянного участия последнего в безналичных денежных расчетах, то для филиала открыт отдельный

банковский счет в филиале Газпромбанк (ОАО) в Белгород, филиал уплачивает «свою» часть налогов самостоятельно. При этом следует учитывать, что даже если обособленное подразделение не зарегистрировано в налоговой инспекции, то перечислять налоги за филиал все равно нужно поскольку в противном случае придется платить штраф.

Налог на прибыль декларируется как в налоговом органе, где зарегистрирован филиал в данном случае это ИФНС по г.Белгороду, так и в налоговом органе, где стоит на учете основная фирма- г.Москва. Причем в декларации, представляемой в ИФНС по г. Москва представляется информация по всей организации в целом и с распределением по филиалам.

Декларацию и расчеты по взносам во внебюджетные фонды филиал, выплативший заработную плату своим работникам, представляет в пенсионный фонд по г.Белгороду и фонд социального страхования г.Белгорода, причём указывает лишь сведения, относящиеся к данному подразделению. (Если у филиала нет отдельного баланса и банковского счета, то отчеты сдаются в налоговый орган по местонахождению головной фирмы).

Сведения о доходах физических лиц представляются в ИФНС по г.Москва , то есть по месту учета налоговых агентов , в данном случае филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» не относятся к агентам и не должны сдавать в местный налоговый орган сведения о доходах своих работников. Но исследуемая организация представляет сведения по налогу на доходы физических лиц в местные налоговые органы.

Возглавляет работу бухгалтерии главный бухгалтер, он составляет отдельный баланс, который попадает в отчетность головной компании.

Право подписи документов связанных с расчетными и денежными обязательствами и служащих основанием для приема и выдачи денежных средств и материальных ценностей имеют главный бухгалтер и руководитель филиала.

В налоговом учете организации используются бухгалтерские регистры и регистры, которые были разработаны предприятием самостоятельно. Учетные

документы хранятся в архиве организации на бумажном носителе, срок их хранения составляет пять лет. Единовременно списанные в бухгалтерском учете малоценные основные средства оформляются первичными документами по учету материалов.

Согласно законодательству РФ инвентаризация материалов, запасов и расчетов проводится ежегодно, но по надобности может быть проведена внеплановая инвентаризация по усмотрению администрации организации. Описание основных средств производится в соответствии с нормативными и правовыми актами раз в три года. Инвентаризация кассы проводится ежеквартально, или при смене кассира.

Доходы и расходы в соответствии с действующей налоговой политикой (приложение 2) в налоговом учете признаются по методу начисления.

В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» применяется бесфондовый метод учета прибыли. Учет доходов и расходов ведется отдельно в зависимости от видов операций и рода деятельности. В бухгалтерском и налоговом учете основные средства амортизируются линейным методом, исходя из первоначальной стоимости срока полезного использования с использованием классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Основные средства, стоимость которых, не превышает 40 000руб., списываются в бухучете на расходы единовременно после ввода в эксплуатацию. Операции по учету малоценных основных средств оформляются документами: приходный ордер по форме № М-4, требование-накладная, по форме № М-11, карточка учета материалов, акт списания имущества в производство по форме.

Расходы по ремонту основных средств в бухгалтерском и налоговом учете организации считаются прочими, включаются в себестоимость услуг в размере фактических затрат и в отчетном периоде, в котором были произведены без предварительного образования резерва.

Фактическая стоимость приобретенных материально- производственных запасов (МПЗ) в бухучете отражается на счетах 10 «Материалы», 41 «Товары»

по фактическим затратам без использования счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей». В бухгалтерском и налоговом учете материально - производственные запасы списываются по стоимости приобретения каждой единицы. Материалы, полученные от ликвидации основных средств отражать в бухучете по рыночной стоимости. Материалы, полученные безвозмездно, необходимо отражать в бухучете по рыночной цене. Товары, приобретенные для продажи в розницу нужно принимать к учету по стоимости приобретения без НДС плюс торговая наценка.

Реализация запасов и основных средств производится согласно договорным ценам. Стоимость спецодежды, срок эксплуатации которой по нормам выдачи не более 12 месяцев, списывается единовременно в момент ее передачи работникам. В бухучете организация будет учитывать спецодежду в составе средств в обороте.

Расходы будущих периодов списываются в бухучете равномерно в течении периода к которому относятся, в соответствии с действующим законодательством, а при необходимости - с приказом руководителя предприятия. Резерв по сомнительным долгам в бухучете и налоговом учете, не создаются.

3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

3.1. Бухгалтерский учет операций по валютной кассе

Кассовыми операциями называются операции с наличными денежными средствами осуществляемые организациями. Кассовые операции могут осуществляться как в рублях, так и в иностранной валюте. Следует обратить внимание, что учет кассовых операций в валюте проводится в общем порядке, который установлен Центральным Банком РФ. Все кассовые операции выполняются кассиром, должность которого предусматривается в штате предприятия. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. На небольших предприятиях, его обязанности может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора о полной материальной ответственности.

Наличные деньги организации могут хранить в кассе только в пределах установленного лимита, т.е. ежедневно в кассе может оставаться не больше определенной суммы. Размер такого лимита утверждает руководитель организации. И именно с этой величиной надо сравнивать остаток наличных в кассе, выведенный по кассовой книге на конец рабочего дня. Такой порядок установлен пунктом 2 указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У. Согласно пунктам 2 и 3 Федерального закона «О бухгалтерской деятельности» от 22 ноября 2011 года №402-ФЗ расчет лимита остатка денежных средств в кассе подлежит пересчету в рубли [3].

Если в кассе окажется денег больше установленного лимита, то разницу надо сдавать в банк. Организации вправе установить самостоятельно, как часто будете сдавать сверхлимитную выручку. Инкассировать наличные деньги в банк нужно только за те дни, когда денежный остаток в кассе на конец рабочего дня превышает установленный лимит.

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» произвел расчет лимита остатка денег в кассе на основе данных о выручке (приложение 11):

1. Расчетный период (P): с 01.10.2014 г. по 30.12.2014 г. - 85 дней.

2. Объем поступления (V) денег за проданные товары за расчетный период в рублях - 40 588 625,48 руб.

3. Период времени (Nc) между днями сдачи в банк наличных денег, поступивших за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги - 2 дня.

Согласно формуле:

$$L = V/P * Nc$$

(2.1)

$$L = 40588625.48 \text{ руб.} / 85 \text{ дней} * 2 \text{ дня} = 955026,48 \text{ руб.}$$

Составленный расчет был утвержден приказом (Приложение 12) и представлен в обслуживающий банк Филиал ОАО «Газэнергопромбанка» в г. Белгороде. Лимит остатка денег в кассе рассчитан в рублях, но организация оставляет за собой возможность часть денежных средств в кассе хранить в валюте, количество иностранной валюты определяется пересчетом в нее рублей по установленному курсу ЦБ РФ на дату осуществления расчета.

Есть два случая, когда можно превысить лимит наличных денег в кассе. Первый - в дни выдачи зарплаты, пособий, стипендий, социальных выплат и других выплат, которые относятся к фонду зарплаты. Хранить в кассе средства для этих целей можно в течение пяти рабочих дней. По истечении этого срока сверхлимитную наличность необходимо сдать в банк.

И второй случай - в выходные и праздники, если в эти дни совершаются кассовые операции. Сверхлимитную выручку за такие дни инкассируйте не позднее первого рабочего дня, установленного для сдачи сверхлимитной выручки в банк.

Валютные кассовые операции оформляются согласно типовым формам первичной учетной документации. Исследуемая организация реализует товары покупателям через розничную сеть, при этом она использует кассовый аппарат

и имеет место наличие главной кассы и кассы операциониста, через которые осуществляются как рублевые, так и валютные операции.

Перед началом работы кассиру-операционисту из главной кассы организации выдаются разменная монета и купюры в количестве, необходимом для расчетов с покупателями. Обязанность обеспечить кассира разменными деньгами возложена на директора или его заместителей, администраторов.

В журнале кассира-операциониста отражаются показания суммирующего счетчика на начало рабочего дня (смены). Эта величина должна быть заверена кассиром-операционистом и старшим кассиром (руководителем организации, его заместителем, заведующим секцией и т. д.).

При поступлении валюты в качестве разменных денег в кассу обособленного подразделения организации составляется приходный кассовый ордер по форме № КО-1, утвержденной постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 . Выдачу разменных денег из кассы обособленного подразделения кассирам-операционистам того же подразделения оформляется в общем порядке.

По завершению рабочей смены, в филиале ООО «Ростэк -Дюфримол» круглосуточный график работы магазина и, следовательно, кассир - операционист завершает рабочую смену и совершает все соответствующие операции по подготовке и сдаче выручки инкассатору. На момент завершения смены составляется кассовая книга (приложение 13), операции с иностранной валютой отражаются вместе с рублевыми операциями в одной кассовой книге. Особенностью отражения валютных операций в данном первичном учетном документе является указание суммы в валюте и ее рублевого эквивалента, который рассчитывается согласно курсу ЦБ РФ. На конец дня по каждой валюте отражается своя сумма и общий итог в переводных рублях.

До прибытия инкассатора кассир-операционист должен:

1. подготовить выручку;
2. на основании Z-отчета (Приложение 14) внести записи в журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4;

3. составить справку-отчет по форме № КМ-6 и сдать ее вместе с выручкой старшему (главному) кассиру.

Так как филиал ООО «Ростэк -Дюфримол» -это небольшая организация, в которой только две операционные кассы, то кассир-операционист сдает деньги непосредственно инкассатору.

В конце рабочей смены кассир-операционист на основании Z-отчета, представленного в Приложении 14, вносит записи в журнал кассира-операциониста по форме № КМ-4 и составляет справку-отчет кассира-операциониста по форме № КМ-6.

Особенность деятельности исследуемой организации состоит в том, что организация осуществляет расчеты в различных видах валюты. Поэтому, по итогам рабочей смены составляется расчет выручки покупюрно скорректированной в Евро по внутреннему курсу, он представлен в таблице 3.1.

Таблица 3.1

Расчет выручки покупюрно скорректированной в Евро по внутреннему курсу филиала ООО «Ростэк -Дюфримол» (Приложение 15)

Номинал купюры	Кол-во	Итого нал.	Курс валюты		Итого в рублях	Итого в евро
			Руб.	Евро		
5000	6	30	1	72	30000	416,67
1000	47	47000	1	72	47000	652,78
Доллар США						
50	2	100	59,02	1,22	5901,64	81,97
20	1	20	59,02	1,22	1180,33	16,39
Евро						
100	7	700	72	1	50400	700
50	18	900	72	1	64800	900

Для сдачи сверхлимитной выручки, организация должна заполнить первичные документы. Объявление на взнос наличными состоит из трех частей: непосредственно объявления, квитанции и ордера.

Квитанция выдается работнику и прикрепляется к расходному кассовому ордеру. Документы на взнос наличными могут быть заполнены вручную или на компьютере. Главное, чтобы были сохранены все реквизиты бланка.

Филиал ООО «Ростэк -Дюфримол» пользуется услугами инкассации. Передавая денежные средства инкассаторам, кассир заполняет препроводительную ведомость и квитанцию к сумке. На каждый вид валюты оформляется отдельная квитанция к сумке, в которой указывается сумма в валюте без пересчета в рублевый эквивалент. Один экземпляр остается в организации, второй передается в банк.

В приложении 16-18 представлены квитанции к сумке инкассатора на сдачу в банк рублей, евро и долларов США, составленные кассиром филиала ООО «Ростэк -Дюфримол». После того как средства поступят на расчетный и валютный счета, банк должен отправить мемориальный ордер, который и подтвердит операцию.

Когда налоговые инспекторы проверяют, все ли наличные оприходованы, они сверяют информацию в кассовой книге с первичными документами - Z-отчетами, ПКО, РКО и т. п. Если расхождение будет найдено, организацию оштрафуют. Такое право инспекторов подтверждают и суды.

Нарушением признают и несвоевременно внесенные в кассовую книгу записи о полученных деньгах, то есть если записи в кассовой книге сделаны не в день, когда наличные поступили в кассу, особое внимание в этом плане уделяется валютным операциям, т.к. от даты внесения записи о них в кассовую книгу зависит их пересчет в рубли.

Учет наличных денег ведется на счете 50 «Касса», который отражает остаток наличных денежных средств в кассе организации. По дебету этого счета отражается поступление денег в кассу, а по кредиту их выдача.

Каждая организация имеет право открыть необходимые субсчета к данному счету. В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» к 50 счету открыто два субсчета:

1. 50.01 «Касса организации», на данном субсчете отражено движение денежных средств в рублях;
2. 50.21 «Касса организации (в валюте)», здесь учитывается наличная валюта организации.

Аналитический учет на субсчете 50.21 в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» организован так, чтобы контролировать выдачу и списание наличных денежных средств в иностранной валюте. На предприятии выделяются следующие аналитические признаки (которые являются дополнением бухгалтерских проводок и являются лицевыми счетами в аналитическом учете):

- EUR (евро);
- USD (доллар США);
- Поступление от покупателей;
- Выдача средств на командировочные расходы;
- Курсовые разницы.

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» - организация, осуществляющая розничную торговлю в приграничной зоне. В штате предприятия предусмотрена должность бухгалтера-кассира, с которым заключен договор о полной материальной ответственности. Все денежные средства, превышающие установленный банком лимит, сдаются в конце каждого дня в банк, это оговорено в «Расчете на установление предприятию лимита».

Сдача денежных средств в валюте осуществляется с использованием услуг инкассаторов, поэтому для отражения данной операции в бухгалтерском учете используется счет 57 «Переводы в пути». Данный счет предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно выручка от продажи товаров организаций, осуществляющих торговую деятельность), внесенных в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению.

Основанием для принятия на учет по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам и т.п.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно.

Сдача денежных средств через инкассатора оформляется следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 50.21 «Касса организации (в валюте)»

Данная проводка составляется по каждому виду иностранной валюты отдельно. Из приложения 19 видно, что филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» за 2015 год сдал в банк через инкассацию 37 240 евро (2 583 606,34 руб.) и 29 808 долларов США (1 942 384,36 руб.).

Принимая во внимание использование исследуемой организацией нескольких иностранных валют, следует обратить внимание на учет движения по каждой из них. Сводные данные по учету валютных операций в иностранной валюте получены из приложения 19 и аккумулированы в таблицах 3.2 и 3.3.

Таблица 3.2

Журнал хозяйственных операций по отражению кассовых операций в евро в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» за 2015г.

Наименование хозяйственной операции	Сумма в EUR (евро)	Сумма в рублях	Дт	Кт
В валютную кассу организации подотчетным лицом сдан излишек ранее выданной суммы	32 010	2 114 784,84	50.21	71
Выдана сумма денежных средств в валюте подотчетному лицу	32 010	1 956 378,74	71	50.21
Получена выручка наличными в иностранной валюте	36 110	2 332 888,44	50.21	90.1
Приняты к учету положительные курсовые разницы	-	62 940,71	50.21	91.01
Отражены отрицательные курсовые разницы	-	47 856,16	91.02	50.21

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» получил весьма большую выручку наличными денежными средствами в евро за 2015 год, ее размер составил

36 110 евро, что в совокупности составило 2 332 888,44 руб. Использование иностранной валюты влечет за собой образование как положительных так и отрицательных курсовых разниц, так в 2015 году отрицательное отклонение образовались в размере 47 856,16 руб., а положительное отклонение было равно 62 940,71 руб. На примере выданных и возвращенных подотчетных денежных средств можно проследить возникновение курсовых разниц(таблица 3.3).

Таблица 3.3

Журнал хозяйственных операций по отражению кассовых операций в долларах США в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» за 2015г.

Наименование хозяйственной операции	Сумма в USD (долларах США)	Сумма в рублях	Дт	Кт
В валютную кассу организации подотчетным лицом сдан излишек выданной суммы	36 917	2 266 913,47	50.21	71
Выдана сумма денежных средств в валюте подотчетному лицу	36 917	2 035 329,66	71	50.21
Получена выручка наличными в иностранной валюте	32 619	1 846 209,81	50.21	90.1
Приняты к учету положительные курсовые разницы	-	147 708,23	50.21	91.01
Отражены отрицательные курсовые разницы	-	69 100,86	91.02	50.21

Из данных таблицы 3.3 можно сделать вывод, что размер выручки, полученной в долларах США, в переводе на рубли составил 1 846 209,81руб., что в валюте равно 32 619 долларам США. В данном случае изменение курса, привело к менее ощутимым последствиям, это видно по суммам денежных средств в долларах США, которые были выданы работникам и возвращены, так подотчетные лица на протяжении 2015 года получили долларов США на 2 035 329,66 руб., а возвращено было 231 583,81 руб. больше, что приводит к образованию курсовых разниц.

Так как в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» расчеты с покупателями могут производиться в иностранной валюте, ежедневно в кассу магазина поступают денежные средства в евро, которые по окончании смены необходимо сдавать в банк через инкассацию. В организации ежедневно формируется кассовая книга (приложение 13), в которой непосредственно указаны суммы в иностранной валюте и количество купюр, которые были получены от покупателей именно за этот рабочий день, над валютной суммой указывается ее рублевый эквивалент, пример оформления кассовой книги приведен в таблице 3.4

Таблица 3.4

Выдержка из кассовой книга филиала ООО «Ростек-Дюфримол» за 4 марта 2015 года

Номер документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета, субсчета	Приход руб. коп.	Расход руб. коп.
119	Сдача в банк через инкассацию	57.21		6 984=87 100=00 EUR
118	Сдача в банк через инкассацию	57.01		59 097=00
135	Принято от физического лица	90.01.1	88 457=23	
136	Принято от физического лица	90.01.1	8 107=44 130=00 USD	
137	Принято от физического лица	90.01.1	119 441=28 1 710=00 EUR	
Итого за день			216 036=58	66 081=87
Национальная валюта(Российский рубль)			88 457=23	59 097=00
Иностранная валюта (Евро)			119 471=91 1 710=00 EUR	6 984=87 100=00 EUR
Иностранная валюта (Доллар США)			8 107=44 130=00 USD	

В данном документе отражается остаток на начало дня, который представляется в национальной валюте страны (в рублях) и в иностранной валюте, если таковая имеется, при этом должен быть рассчитан рублевый эквивалент суммы в валюте. Рублевый эквивалент для всех иностранных валют рассчитывается по стандартной формуле:

$$\begin{aligned} \text{Сумма в иностранной валюте} * \text{Курс данной иностранной валюты ЦБ РФ} \\ = \text{Рублевый эквивалент} \end{aligned}$$

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 04.03.2015 г. 1 EUR = 69,85руб.

Курс доллара США (USD) ЦБ РФ на 04.03.2015 г. 1 USD = 62,36руб.

По данному курсу пересчитываются все суммы иностранной валюты на данную дату. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» сдал в банк 04.03.2015 100 евро и в этот же день получил от покупателей 1 710 евро и 130 долларов США. Для отражения этих сумм в бухгалтерском учете они должны быть переведены в рубли.

$$100 \text{ EUR} * 69,85 \text{ руб.} = 6 \ 984 \text{ руб.}$$

$$1 \ 710 \text{ EUR} * 69,85 \text{ руб.} = 119 \ 441 \text{ руб.}$$

$$130 \text{ USD} * 62,36 \text{ руб.} = 8 \ 107 \text{ руб.}$$

Помимо отдельного отражения каждой суммы должен быть рассчитан итог за день, который рассчитывается суммированием сумм в национальной валюте:

$$\text{Получено} = 88 \ 457 \text{ руб.} + 8 \ 107 \text{ руб.} + 119 \ 441 \text{ руб.} = 216 \ 036 \text{ руб.}$$

$$\text{Передано в банк} = 59 \ 097 \text{ руб.} + 6 \ 984 \text{ руб.} = 66 \ 081 \text{ руб.}$$

После подсчета общего оборота за день в кассовой книге должно быть расшифровано в какой валюте и сколько было получено, стоит обратить внимание, что иностранная валюта всегда отражается с указанием ее рублевого эквивалента. Обязательно должен быть отражен остаток на конец дня, как в свернутом виде (в национальной валюте), так и отдельно по каждой валюте отдельно.

3.2. Синтетический и аналитический учет операций по валютному счету

Для использования и хранения денежных средств, выраженных в иностранной валюте, организации открывают валютные счета. Банк, в котором открывается такой счет, должен быть уполномочен Центральным Банком РФ и иметь специальную лицензию, все операции по открытому счету в иностранной валюте также регулируются ЦБ РФ. Документы предоставляемые организацией при открытии валютного счета будут такие, как и при открытии рублевого расчетного счета.

За открытие валютного счета и проведение операций по нему организация платит уполномоченному банку, в котором открыт данный счет, комиссионное вознаграждение, выраженное в валюте. Каждый банк в праве самостоятельно устанавливать свои тарифы ставок комиссионных вознаграждений, дополнительно при осуществлении операций по валютному счету банки взимают с организации - обладателя счета определенную сумму в валюте, которая складывается из расходов на переговоры, комиссионного вознаграждения иностранного банка и прочих расходов, фактически произведенных из-за совершения валютной операции.

Согласно законодательству РФ операции в иностранной валюте между резидентами страны запрещены, т.е. российская организация не имеет право приобретать и(или) продавать валюту другому резиденту, и использовать иностранную валюту при расчетах с резидентом. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол»- является магазином беспошлинной торговли, что в свою очередь на основании пп.2 п.1 ст.9 Федерального Закона «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.03 №173-ФЗ является исключением, разрешая валютные операции в магазине беспошлинной торговли.

Бухгалтерский учет всех операций по валютному счету ведется на активном синтетическом счете 52 «Валютные счета».



Рис. 3.1. Традиционная схема учета операций по валютному счету.

По дебету данного счета отражается начальный остаток, суммы в валюте зачисленные в течении отчетного периода и конечный остаток валютных денежных средств после всех операций за прошедший отчетный период. По кредиту счета отражаются снятые и перечисленные, т.е. списанные, суммы в иностранной валюте. Размер поступлений и списаний валюты на счет непосредственно влияет на конечный остаток на нем в конце отчетного периода.

Бухгалтерский учет по счету 52 «Валютные счета» ведется на основании полученных из банка выписок по открытым у них валютным счетам организации, к выпискам обязательно должны быть приложены расчетно-денежные документы, которые могут быть получены банком как от самого владельца счета, так и от других организаций включая сам банк, который ведет валютный счет. Банковская выписка- документ банка, который отражает состояние счета клиента, любое движение средств на данном счете на определенную дату. Выписку от банка организация получает периодически, чаще всего по мере совершения каких-либо операций по счету, или в другие сроки установленные банком.

На первое число каждого месяца проводится инвентаризация по переданным в банк на инкассо расчетных документов, расчетов с банком по валютным операциям производится по мере получения выписок. При инвентаризации сверке подлежат суммы, которые числятся на счетах по данным бухгалтерского учета самой организации, с данными из банковских выписок и реестром расчетных документов.

Аналитический учет по 52 «Валютные счета» должен вестись на предприятии таким образом, чтобы обеспечивать формирование полной и достоверной информации о движении денежных средств по открытым валютным счетам. На рисунке 3.2 представлено укрупненное деление счета 52 «Валютные счета» по аналитическим признакам.

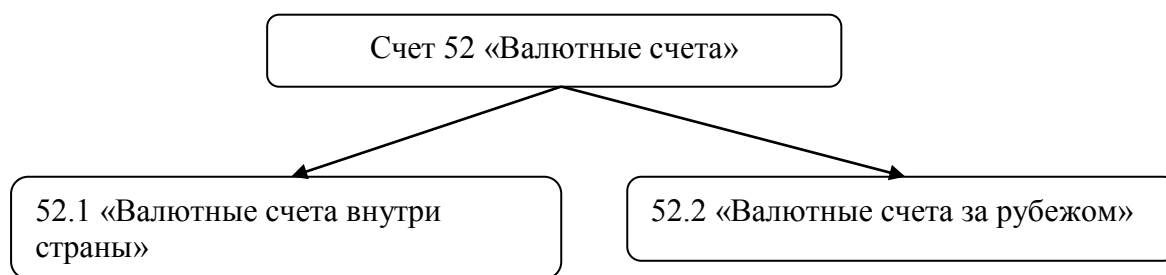


Рис. 3.2. Схема деления счета 52 «Валютные счета» по аналитическим признакам.

Внутри каждого субсчета могут быть открыты дополнительные субсчета «Транзитные валютные счета», «Текущие валютные счета». Транзитный валютный счет открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже.

Иностранную валюту можно использовать только для расчетов с иностранными контрагентами, для оплаты кредитов, взятых в валюте, и на оплату командировочных расходов при командировках за границу. Следует отметить, что наличные деньги можно снимать с валютного счета только для оплаты командировочных.

Открытие валютного счета за пределами РФ относится к валютным операциям, которые непосредственно связаны с движением капитала. Для открытия валютного счета за рубежом организации- резиденту необходимо

получить разрешение ЦБ РФ. Доходы от размещения валют на международном рынке начисляются и выплачиваются банком в соответствующей валюте. На рисунке 3.3 схематично представлена традиционная корреспонденция счета 52 «Валютные счета».



Рис. 3.3. Схема стандартной корреспонденции счета 52 «Валютные счета»

Филиалом ООО «Ростэк-Дюфримол» открыт валютный счет в АО «Газпромбанк», который уполномочен ЦБ РФ, в свободно конвертируемых валютах: доллары США (USD) и евро (EUR). Обобщение информации о движении и наличии денежных средств на валютном счете филиал использует счет 52 «Валютные счета», аналитическим признаком деления которого является вид иностранной валюты, в данном случае это доллары США и евро. Бухгалтерский учет по этому счету ведется как в иностранной валюте, так и в ее рублевом эквиваленте, и каждая иностранная валюта учитывается отдельно. В таблице 3.5 и 3.6 представлены непосредственно типичные операции по валютному счету в разрезе каждой валюты отдельно, данные для расчетов взяты из приложения 20.

Таблица 3.5

Операции филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» по счету 52 «Валютные операции» в евро (EUR) за 2015 год.

Наименование операции	Сумма в валюте	Сумма в рублевом эквиваленте	Дт	Кт
Оплата поставщику за товары	567 457,90	47 904 737,79	60.21	52
Поступление торговой выручки через инкассацию	199 335	14 073 681,26	52	57.21
Отражены положительные курсовые разницы	-	2 097 800,67	52	91.01
Перечислена валюта банку для продажи	315 284,48	22 332 205,50	57.21	52
Отражены отрицательные курсовые разницы	-	1 763 576,96	91.02	52

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» сотрудничает с европейскими компаниями, что влечет за собой расчеты в евро. Так 16 октября 2015 года филиал перечислил Кока-Кола ЭйчБиСи Евразия 1 481,34 евро (EUR) за безалкогольные напитки, так как бухгалтерский учет ведется в валюте и рублях, необходимо пересчитать данную сумму в рубли следующим образом:

Сумма в иностранной валюте * Курс евро (EUR) ЦБ РФ = Рублевый эквивалент

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 16.10.2015 г. 1 EUR = 71,28 руб.

1 481,34 EUR * 71,28 руб. = 105 589,92 руб.

Поэтому в бухгалтерском учете этой операции будет отражены обе суммы (в иностранной валюте и в рублях). Аналогичным образом пересчитываются все суммы.

При изменении курса валюты возникает положительная или отрицательная курсовая разница. Если филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» оплатил товары от Кока-Кола ЭйчБиСи Евразия 16 октября 2015 года в размере

1 481,34 евро, по курсу ЦБ РФ 71,28 руб., а товар был учтен 3 ноября, когда курс ЦБ РФ снизился до 70,4 руб., производится перерасчет рублевого эквивалента по той же формуле и находится разница между полученными суммами:

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 03.11.2015 г. 1 EUR = 70,4 руб.

1 481,34 EUR * 70,4 руб. = 104 286,34 руб.

105 589,92 руб. - 104 286,34 руб. = 1 303,58 руб.

Из рассмотренного примера видно, что образовалась отрицательная курсовая разница в размере 1 303,58 руб.

Таблица 3.6

Типичные операции филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» по счету 52 «Валютные операции» в долларах США (USD) за 2015 год.

Наименование операции	Сумма в валюте	Сумма в рублевом эквиваленте	Дт	Кт
Поступление торговой выручки через инкассацию	13 868	838 636,30	52	57.21
Отражены положительные курсовые разницы	-	967 781,89	52	91.01
Перечислена валюта банку для продажи	79 919	5 337 721,20	57.21	52
Отражены отрицательные курсовые разницы	-	184 620,57	91.02	52

Часть иностранной валюты с валютного счета перечисляется банку для продажи, в бухгалтерском учете обязательно должны быть отражены две суммы: в иностранной и национальной валюте. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» перечислил банку 23 ноября 2015 года 6 524 доллара США, курс ЦБ РФ на этот день составил 71,12 руб., для расчета рублевого эквивалента используется формула:

Курс доллара США (USD) ЦБ РФ на 23.12.2015 г. 1 USD = 71,12 руб.

$$6\,524 \text{ USD} * 71,12 \text{ руб.} = 463\,986,88 \text{ руб.}$$

Следовательно организация по правилам ведения бухгалтерского учета в своем учете отражает обе суммы.

Из-за нестабильности курса велика вероятность возникновения курсовых разниц, так если наличными от покупателей 21 августа 2015 года магазин получил 130 долларов США, а на валютный счет деньги были зачислены на следующий день, в связи со сменой курса возникла курсовая разница.

Курс доллара США (USD) ЦБ РФ на 21.09.2015 г. 1 USD = 66,96руб.

$$310 \text{ USD} * 66,96 \text{ руб.} = 20\,757,6 \text{ руб.}$$

Курс доллара США (USD) ЦБ РФ на 22.09.2015 г. 1 USD = 68,12руб.

$$310 \text{ USD} * 68,12 \text{ руб.} = 21\,117,2 \text{ руб.}$$

$$21\,117,2 \text{ руб.} - 20\,757,6 \text{ руб.} = 359,6 \text{ руб.}$$

Положительная курсовая разница составила 359,6 руб.

3.3. Учет курсовых разниц

Экспортно-импортные организации ежедневно сталкиваются с риском изменения курса валют, и, как следствие, получением ими отрицательных и/или положительных курсовых разниц. Это в конечном итоге сказывается на получении или неполучении ожидаемой прибыли.

Учет курсовых разниц весьма трудоемкий процесс, поэтому следует вначале рассмотреть нормативно-правовые аспекты данного вопроса.

Согласно пунктам 2 и 3 Федерального закона «О бухгалтерской деятельности» от 22 ноября 2011 года №402-ФЗ бухгалтерский учет организации должны вести в валюте Российской Федерации — рублях. А учет по счетам и операциям в иностранной валюте осуществляется на основании перерасчета по официальному курсу Центрального Банка РФ, действующему на дату совершения операции. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов

и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ №3/2006) регламентирует порядок учета активов и обязательств организации, которые выражены в иностранной валюте, ее пересчет в национальную валюту России, отражение курсовых разниц и определение дня, который является датой совершения данного вида операций. Действие данного положения распространяется на юридических лиц, за исключением кредитных и бюджетных организаций. Но стоит заметить, что есть ряд ситуаций, когда данное ПБУ не применяется:

1. Если организация предоставляет бухгалтерскую отчетность в иностранной валюте;
2. Если предприятие заключает договора с иностранными юридическими лицами;
3. Если учредительными документами предусмотрено ведение учета в иностранной валюте.

В этих случаях отчетность, показатели которой составлены в рублях, переводятся в иностранную валюту. Использовать данное ПБУ можно только при пересчете задолженностей, которые выражены и должны быть оплачены в иностранной валюте.

Стоит отметить, что все активы и обязательства, которые выражены в иностранной валюте, делятся на три основные группы. К первой группе относят имущества и уставной капитал, они пересчитываются один раз в момент совершения операции, и отражаются бухгалтером в учете в своем рублевом эквиваленте. Больше никаких пересчетов не совершается.

Вторая группа включает в себя денежную наличность в кассе организации и средства на валютных счетах организации. Эти активы пересчитываются много раз: в момент совершения операции, на каждую отчетную дату, по мере изменения курса валюты [ПБУ 3/2006]. В бухгалтерском учете данная группа активов отражается не только в рублях, но и в иностранной валюте.

Третья группа также учитывается в иностранной и национальной валюте, в эту группу входят все прочие обязательства. Пересчету они подлежат в день совершения операции и на каждую отчетную дату. Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) от 06.07.1999г. №43-Н организация должна составлять промежуточную отчетность за месяц, квартал и год, а отчетная дата для этого последний календарный день отчетного периода.

Таким образом, переоценивать активы и обязательства, выраженные в иностранной валюте, организация должна ежемесячно по курсу валюты, который устанавливается Центральным Банком РФ на последний календарный день месяца. Датой совершения операции в иностранной валюте считается тот день, когда у организации на основании действующего законодательства Российской Федерации или заключенного ею договора возникло право принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства (табл. 3.7):

Таблица 3.7

Характеристика даты совершения операции в иностранной валюте

Операции в иностранной валюте	Дата совершения операций в иностранной валюте
1	2
Кассовые операции	Дата поступления и выдачи валюты через кассу
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления и списания денежных средств с валютных счетов
Доходы организации, выраженные в иностранной валюте	Дата признания данного вида доходов
Расходы организации, выраженные в иностранной валюте	Дата признания эти расходов организации
Импорт материально-производственных запасов, прочего имущества	Дата перехода права собственности к импортеру
Импорт услуг	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным работникам организации под отчет на осуществление определенных расходов	Дата утверждения авансового отчета

Продолжение таблицы 3.7

1	2
Операции в иностранной валюте	Дата совершения операций в иностранной валюте
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица

Курсовые разницы, возникающие при переоценки иностранной валюты, могут быть как положительными, так и отрицательными. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» осуществляя операции в иностранной валюте выступает как покупатель и продавец, т.к. покупает товары у иностранных поставщиков и дает возможность своим покупателям расплачиваться иностранной валютой. В зависимости от роли организации в сделке зависят условия образования положительных или отрицательных курсовых разниц.

Положительная курсовая разница возникает у покупателя в том случае, если на момент исполнения обязательств по оплате курс иностранной валюты, указанной в договоре, ниже чем курс на момент поставки товара. Рассматривая эту же ситуацию со стороны продавца, следует говорить уже о возникновении отрицательной курсовой разницы, т.к. в этом случае продавец получает меньший рублевый эквивалент, чем запланированный.

У продавца положительная курсовая разница возникает, если на момент получения оплаты за проданный товар курс иностранной валюты, указанной в контракте, будет выше, чем на момент подписания этого контракта, следовательно продавец получит рублевый эквивалент в большем размере. В свою очередь у покупателя такое изменение курса валюты приведет к отрицательным курсовым разницам, и ему придется выплатить продавцу товар сумму в рублях большую.

Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы организации, которые выражены в иностранной валюте, должны пересчитываться в национальную валюту России (рубли) по официально установленному курсу ЦБ РФ. На основании п. 11 ст. 250 и п.1 ст. 265 НК РФ положительные и отрицательные курсовые разницы, возникшие при переоценки имущества и

обязательств, стоимость которых исчисляется в иностранной валюте, кроме ценных бумаг в иностранной валюте, включаются в состав внереализационных расходов и расходов соответственно [2]. Курсовые разницы, которые участвуют при формировании налоговой базы, определяются на основании фактической суммы прибыли за месяц.

Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» определяет свои доходы и расходы методом начисления, исходя из этого датой получения прочих доходов или расходов, выраженных в виде положительной и отрицательной курсовых разниц, является дата перехода права собственности при совершении операций с иностранной валютой. Рассматривая вопрос по обязательствам и имуществу, стоимость которых выражается в иностранной валюте, датой признания является последний день текущего месяца [2]. Следует заметить, что курсовые разницы полученные при переоценки имущества и обязательств организации, которые выражены в иностранной валюте, определяются согласно всем правилам бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет курсовых разниц ведется отдельно от других видов доходов и расходов предприятия. Они не могут быть отнесены к операциям с использованием иностранной валюты, в связи с этим организация должна учитывать их отдельно от финансовых результатов по этим операциям. Организации учитывают образовавшиеся курсовые разницы в составе прочих доходов или расходов, которые зачисляются на финансовый результат организации.

Для учета курсовых разниц в бухгалтерском учете используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» к этому счету открыты дополнительные два субсчета: 91.01 «Прочие доходы» и 91.02 «Прочие расходы». По кредиту данного счета с использованием первого субсчета отражается положительная курсовая разница, а по дебету этого счета, но второго субсчета учитываются отрицательные курсовые разницы. На протяжении всего года при отражении курсовых разниц стоит обратить

внимание на возможную корреспонденцию данного счета с остальными счетами бухгалтерского учета.

Филиал ООО «Ростек-Дюфримол» имеет договора на поставку товаров от иностранных поставщиков, договоры с которыми предполагают ведение расчетов в иностранной валюте, что в свою очередь влечет за собой образование курсовых разниц при переоценке обязательств, т.е. при изменении курса.

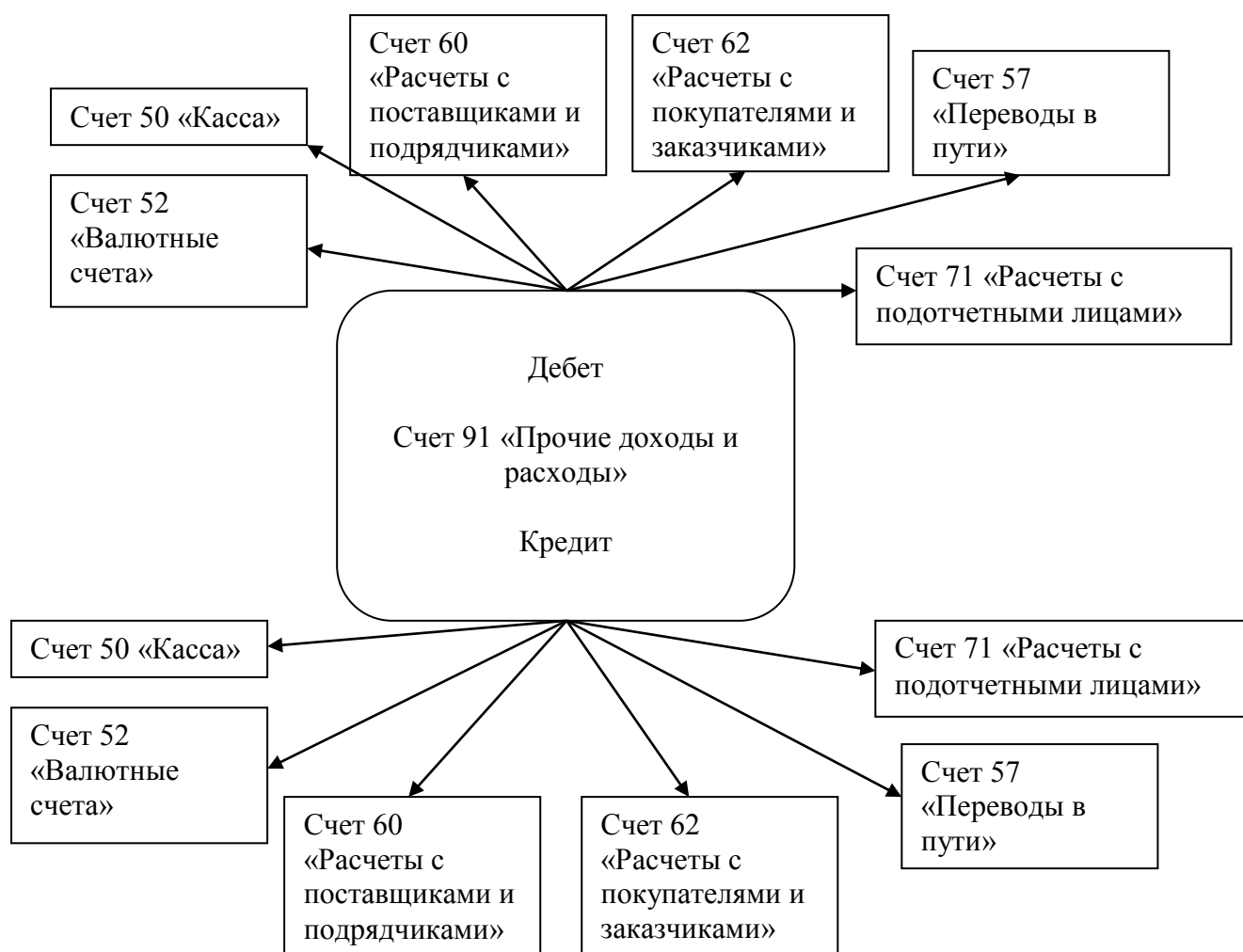


Рис. 3.4. Корреспонденция счетов по учету курсовых разниц.

Если филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» оплатил товары от Кока-Кола ЭйчБиСи Евразия 16 октября 2015 года в размере 1 481,34 евро, по курсу ЦБ РФ 71,28 руб., а товар был получен 3 ноября, когда курс ЦБ РФ снизился до

70,4 руб., был произведен перерасчет рублевого эквивалента по той же формуле и выявлена разница между полученными суммами:

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 16.10.2015 г. 1 EUR = 71,28руб.

$1\,481,34\text{ EUR} * 71,28\text{ руб.} = 105\,589,92\text{ руб.}$

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 03.11.2015 г. 1 EUR = 70,4 руб.

$1\,481,34\text{ EUR} * 70,4\text{ руб.} = 104\,286,34\text{ руб.}$

$105\,589,92\text{ руб.} - 104\,286,34\text{ руб.} = 1\,303,58\text{ руб.}$

Из рассмотренного примера видно, что образовалась отрицательная курсовая разница в размере 1 303,58 руб.

Оплата алкогольной продукции филиалом ООО «Ростэк-Дюфримол» Gebr. Heinemann SE & Co была произведена 3 декабря 2015 года в размере 58 369 евро, курс ЦБ РФ на эту дату составил 70,86 руб., товар был получен и принят к учету 11 декабря 2015 года, курс ЦБ РФ вырос до 76,06 руб. бухгалтером должны быть произведены следующие расчеты:

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 03.12.2015 г. 1 EUR = 70,86руб.

$58\,369\text{ EUR} * 70,86\text{ руб.} = 4\,136\,027,34\text{ руб.}$

Курс евро (EUR) ЦБ РФ на 11.12.2015 г. 1 EUR = 76,06 руб.

$58\,369\text{ EUR} * 76,06\text{ руб.} = 4\,439\,546,14\text{ руб.}$

$4\,439\,546,14\text{ руб.} - 4\,136\,027,34\text{ руб.} = 303\,518,8\text{ руб.}$

В данном случае возникла положительная курсовая разница, составившая 303 518,8 руб.

Важным моментом является корреспонденция счетов по учету таких курсовых разниц, пример которой представлен в таблице 3.8.

Для расчетов с иностранными партнерами филиалом ООО «Ростэк-Дюфримол» к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» был открыт дополнительный субсчет 60.21 «Расчеты с поставщиками в валюте», поэтому именно через этот субсчет в бухгалтерском учете проводятся курсовые разницы. Данная корреспонденция является верной и не противоречит разработанному плану счетов.

Таблица 3. 8

**Журнал хозяйственных операций по отражению возникших курсовых
разниц в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол»**

Дата регламентной операции по переоценке валютных остатков	Сумма в рублях	Сумма в валюте евро (EUR)	Дт	Кт	Вид курсовой разницы
От 31.01.2015г. за поступление товаров от 16.12.2014г.	38 906,72	564,52	91.02	60.21	Отрицательная
От 31.01.2015г. за поступление товаров от 09.01.2015г.	56 330,38	817,33	60.21	91.01	Положительная
От 30.06.2015г. за поступление товаров от 11.03.2015г.	67 707,16	1 219,5	91.02	60.21	Отрицательная
От 31.10.2015г. за поступление товаров от 11.03.2015г.	48 601,3	755,03	60.21	91.01	Положительная

Курсовые разницы в ООО «Ростэк-Дюфримол» являются одним из аналитических признаков по счету 91 «Прочие доходы и расходы», так же в организации в отдельный признак выделяется отклонение курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса. В таблице 3.9 приведены данные по данным аналитическим признакам за первое полугодие 2015 года (приложение 21).

Таблица 3.9

**Выдержка из оборотно-сальдовой ведомости филиала ООО «Ростэк-
Дюфримол» по счету 91 за 1 полугодие 2015г.**

Аналитический признак	Сумма в рублях	Вид курсовой разницы
Курсовые разницы	9 746 010,59	Отрицательные
	13 212 172,69	Положительные
Отклонение курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса	257 718,30	Отрицательные
	64 404,45	Положительные

Из данных в таблице 3.9 видно, что за первое полугодие 2015 года за счет изменения курса возникли как положительные курсовые разницы, так и отрицательные, первые составили 13 212 172,69 руб., а вторые 9 746 010,59 руб. соответственно. Положительные курсовые разницы были больше отрицательных на 3 466 162,1 руб., поэтому можно говорить о получении организацией дополнительной части внереализационного дохода. Рассматривая непосредственно отклонение курса иностранной валюты при ее покупке или продаже можно говорить о положительной разнице в 64 404,45 руб., что значительно меньше (на 193313,85 руб.) отрицательной разницы, которая составила 257 718,30 руб.

3.4. Пути совершенствования учета операций в иностранной валюте в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол»

Мировые интеграционные процессы повлияли на экономику России, что в свою очередь привело как к обычному развитию экспортных и импортных операций, так и к изменению самих подходов данным видам операций. В настоящее время весьма увеличилось количество корпоративных объединений, которые имеют филиалы и дочерние компании в различных странах, организаций с участием иностранного капитала. Сделки приобрели двусторонний характер, перестали ограничиваться договорами купли-продажи и стали более сложными.

Российская внешнеэкономическая деятельность ведется согласно ряду нормативных и законодательных актов, в свою очередь они регламентируют не только экспортно-импортные операции, но и ведение бухгалтерского учета данного вида операций.

Российские организации в последнее время сужают свою внешнеэкономическую деятельность, такую динамику можно ярко проследить на организациях Белгородской области, это в большей степени связано с ее

территориальным расположением. Она относится к приграничной зоне. Согласно статистическим данным внешнеэкономический оборот области по импорту в 2014 году составил 3 268,2 млн. долларов США, в то время как в 2013 году был равен 4 157,1 млн. долларов США, такая же динамика наблюдается относительно экспорта, в 2014 году он составил 3 176,0 млн. долларов США, снизившись на 236,5 млн.долларов США в сравнении с этим показателем в 2013 году [18].

Данная ситуация в совокупности с внешнеполитической обстановкой в мире создает больше сложностей при осуществлении и отражении различных внешнеэкономических операций, возникает необходимость в ужесточении предварительного, текущего и последующего контроля за сделками, принимая во внимание интерес в них различных органов. Особое место занимают внутригрупповые сделки и сделки между взаимозависимыми лицами, это связано с тем, что они имеют определенные льготы и за такими сделками тщательно следят таможенные и налоговые органы. Поэтому организациям, осуществляющим внешнеэкономическую деятельность, необходимо отводить особое место правильности организации учета данного вида деятельности.

С точки зрения многих авторов учетная система коммерческой организации должна быть интегрированной, включающей в себя различные направления:

1. финансовый учет;
2. налоговый учет;
3. управленческий учет;
4. контроль.

Первичный бухгалтерский учет лежит в основе всех видов учета, а объектом является один хозяйствующий субъект. Ричард Лефтович, который является преподавателем Высшей школы бизнеса Чикагского университета, считает, что правила учета следует рассматривать на ряду с другими системами информации и управления, они не должны противоречить правовым системам, необходимо принимать во внимание роли рынка капитала, правительства,

системы управления корпорациями и т.п. [39 с. 136]. Поэтому можно сказать, что учетная система взаимосвязана с внутренними и внешними параметрами бизнес-среды.

Исходя из приведенных постулатов, необходимо выработать принципиальные подходы к организации учета внешнеэкономических операций.

Профессор Бархатов А.П. классифицирует внешнеэкономические сделки по элементам, и выделяет 5 основных разновидностей:

1. внешнеторговые сделки;
2. информационное обслуживание сделки;
3. финансовые сделки;
4. производственные сделки;
5. инвестиционные сделки [17].

С юридической точки зрения выделенный выше виды деятельности существенно отличаются друг от друга, поэтому юридическую составляющую следует определять в зависимости от вида деятельности организации. Но при этом нельзя забывать, что один и тот же вид деятельности или сделка могут быть взаимосвязаны с другими.

Помимо этого следует учесть отличия, возникающие во взаимоотношениях субъектов при внешнеэкономической деятельности, исходящие из их организационно-правовой характеристики собственности и зависимости. Следует выделять:

1. сделки традиционные, которые осуществляются на основании обычных договоров, участниками таких сделок являются юридические лица;
2. сделки проводимые между участниками простого товарищества, но без образования отдельного юридического лица, взаимоотношения по данному договору регламентированы статьей 55 ГК РФ;
3. сделки между участниками совместных организаций, данный вид сделок подразделяется еще на три класса: совместно контролируемая деятельность, активы и в целом организации;

4. сделки, которые непосредственно связаны с договорами доверительного управления имуществом;

5. сделки, осуществляемые между взаимозависимыми лицами.

Необходимость освещения тех или иных моментов в учетной политике организации predetermined нормативными актами или же особенностью осуществляемых сделок. В таблице 3.10 отражены основные аспекты учетной политики, которые должны быть наиболее раскрыты организациями, которые ведут какую-либо внешнеэкономическую деятельность.

Таблица 3.10

Основные положения, подлежащие раскрытию в учетной политике организаций, ведущих внешнеэкономическую деятельность

Пункты учетной политики	Особенности для наиболее полного раскрытия
Учет доходов	Учет должен вестись обособленно, детализировано по видам внешнеэкономической деятельности. На самостоятельное определение организацией, следует, оставить ее виды деятельности, это могут быть: 1) продажа продукции, товаров, оказание услуг и т.п.; 2) текущая, инвестиционная, финансовая; 3) производственная, коммерческая, финансовая, 4) продолжающаяся, прекращающаяся, 5) приобретения, экстраординарная; 6) промышленность, сельское хозяйство, строительство и др.
Способы оценки импортируемых ценностей	Включение в стоимость ценностей цены доставки или обособленный учет затрат на доставку.
График документооборота	В данном документе целесообразно отразить стандартные первичные документы, таможенные документы, документы коммерческого характера, документы по валютному регулированию и контролю, должны быть указаны сроки, в которые все вышеперечисленные документы должны быть предоставлены и оформлены.
Контроль	-разработка регистров по контролю каждой сделки, -регистры сводного учета экспортно-импортных операций, -производные балансовые отчеты.

На разработанном рабочем плане счетов организации должна быть основана вся техника учета, стоит отметить, что филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» ведет обособленный учет:

- учет операций по расчетам в иностранной валюте, для данных операций организация открывает дополнительные субсчета для ведения такого вида расчетов.

В исследуемой организации такие дополнительные субсчета открыты к счету 50 «Касса организации», 52 «Валютные счета», 57 «Переводы в пути», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

- учет расчетов по налогу на добавленную стоимость, счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» и счет 68 «НДС», к каждому из которых открыты дополнительные субсчета для более полной детализации.

Большинство внешнеэкономических сделок предполагает наличие ряда особенностей, поэтому субъекты внешнеэкономической деятельности стремятся внедрить в свою работу программные продукты, предполагающие использование многозначной кодировки счетов или же многоуровневую аналитику счетов. Несмотря на то что предусмотреть абсолютно все невозможно, каждый из субъектов обязательно должен разработать субсчета различных уровней, чтобы обеспечить наиболее детализированный учет экспортно-импортных операций.

В рамках учетной составляющей предполагается формирование традиционных отчетов, которые будут составляться по национальным стандартам и согласно Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). При составлении отчетности в зависимости от взаимодействия между действующими контрагентами должны использоваться разные стандарты. Финансовые отчеты следует делать более информативными, т.к. они являются информаторами внешних пользователей и основой принятия решениями собственниками организации.

В связи с тем, что экспортно-импортные операции непосредственно связаны со льготами, наиболее сложным и важным является раздел налогового учета. При выборе конкретного контрагента из массы остальных важным аспектом может стать именно налоговые доводы, но здесь стоит учитывать, что

товарищества не подлежат налогообложению дважды. Налоговая составляющая должна быть представлена:

- учетной политикой для целей налогового учета;
- регистрами налогового учета;
- обоснованием льгот.

Представленные аспекты по структурированию учета внешнеэкономических операций ориентированы на получение в дальнейшем полноценной и комплексной информации из различных областей. Их применение помогает выработать максимально правильные подходы при организации учета внешнеэкономических операций, систематизировать и наладить четкий документооборот, получать в полном объеме информацию, удовлетворяющую интерес различных пользователей, выявить наиболее целесообразные и результативные сделки, которыми можно управлять в процессе их совершения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенные исследования показали, что в условиях глобализации и повышения значимости работ по созданию международной общепризнанной системы финансовой отчетности особое значение приобретает разработка методики учета операций в иностранной валюте. Темпы международной специализации, кооперирования, интеграции между странами и континентами стремительно растут. Усиление интернационализации экономики развитых стран ведет к возникновению проблемы учета операций в иностранной валюте, переоценке данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности в валюту страны-учредителя, адекватной оценке финансового состояния и финансовых результатов деятельности организаций в разных странах и континентах.

Одним из вариантов учета операций в иностранной валюте, оценки денежных и неденежных показателей финансовой отчетности является использование норм международных стандартов финансовой отчетности как при составлении промежуточной, так и годовой отчетности. Основными нормативными актами, регулирующими учет валютных операций, являются МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции», ПБУ 3/06 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Объектом исследования данной работы выбран филиал ООО «Ростэк-Дюфримол»- это магазин беспошлинной торговли, который расположен в пункте пропуска через государственную границу Нехотеевка. Продающиеся в магазине товары не облагаются акцизами и/или пошлинами, НДС, что ведет к существенному снижению розничных цен. Система управления в филиале носит линейный характер, что позволяет оперативно принимать решения и обеспечивает их выполнение.

Рассматриваемая организация начала свою деятельность только в 2013г. Анализ основных показателей деятельности филиала ООО «Ростэк-Дюфримол» показал, что выручка от продажи товаров за рассмотренный период времени была нестабильна, так в 2014году она увеличилась на 105381тыс.рублей, это связано с тем, что в 2013г исследуемая организация только начала работу. А в 2015 году наоборот наблюдалось снижение выручки на 70 549 тыс. рублей, это было вызвано сокращением объемов продаж из-за проблем с лицензированием деятельности. Себестоимость проданных товаров изменялась аналогично выручке от продаж. Высокий темп роста выручки в 2014 году обеспечил организации резкое увеличение прибыли от продаж, она составила 29 795 тыс. руб. Падение выручки от продаж в 2015 году повлекло за собой дальнейшее аналогичное изменение прибыли от продаж.

Показатели финансового состояния организации свидетельствуют о его нестабильности. В 2013г был достаточно низкий размер собственного капитала -68 тыс. руб. и большой (относительно уставного капитала) размер валюты баланса 25366 тыс. руб., что привело к нулевому размеру коэффициента финансовой независимости. В 2014г. собственный капитал значительно (на 22273 тыс. руб.) увеличился за счет полученной в 2013г. нераспределенной прибыли, что привело к росту коэффициента финансовой независимости до 0,44. В 2015г. наблюдалось незначительное - на 3636 тыс. руб., увеличение собственного капитала, при снижении валюты баланса на 20401 тыс. руб., что привело к росту коэффициента финансовой независимости до 0,85. Отсутствие долгосрочных обязательств позволило коэффициенту финансовой устойчивости быть на уровне коэффициента финансовой независимости. Деятельность исследуемой организации нестабильна, поэтому и финансовая устойчивость резко менялась в периоде исследования.

В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» бухгалтерский учет автоматизирован, чему свидетельствует применение специализированных бухгалтерских программ «1С: Бухгалтерия», «1С: Торговля и склад»,

соответствует учетной политике, которая разработана главным бухгалтером, утверждена руководителем и соответствует ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Так же для работы организации используется программное обеспечение не носящее узкоспециализированный характер.

Кассовыми операциями называются операции с наличными денежными средствами осуществляемые организациями. В исследуемой организации кассовые операции осуществляются как в рублях, так и в иностранной валюте. Следует обратить внимание, что учет кассовых операций в валюте проводится в общем порядке, который установлен Центральным Банком РФ.

Наличные деньги организации могут хранить в кассе только в пределах установленного лимита, т.е. ежедневно в кассе может оставаться не больше определенной суммы. Размер такого лимита утверждает руководитель организации и учитывает остатки средств в валюте.

Валютные кассовые операции оформляются согласно типовым формам первичной учетной документации. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» реализует товары покупателям через розничную сеть, при этом она использует кассовый аппарат, поэтому имеет место наличие главной кассы и кассы операциониста, через которые осуществляются как рублевые, так и валютные операции.

Особенность деятельности исследуемой организации состоит в том, что она осуществляет расчеты в различных видах валюты. Поэтому, по итогам рабочей смены составляется документ «Расчет выручки покупно-продажной скорректированной в Евро по внутреннему курсу».

Филиал ООО «Ростэк -Дюфримол» пользуется услугами инкассации. Передавая денежные средства инкассаторам, кассир заполняет препроводительную ведомость и квитанцию к сумке. На каждый вид валюты оформляется отдельная квитанция к сумке, в которой указывается сумма в валюте без пересчета в рублевый эквивалент. Один экземпляр остается в

организации, второй передается в банк. После того как средства поступят на расчетный и валютный счета, банк должен отправить мемориальный ордер, который и подтвердит операцию.

Учет наличных денег ведется на счете 50 «Касса», который отражает остаток наличных денежных средств в кассе организации. Каждая организация имеет право открыть необходимые субсчета к данному счету. В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» к счету 50 открыто два субсчета: 50.01 «Касса организации», на котором отражено движение денежных средств в рублях; 50.21 «Касса организации (в валюте)», где учитывается наличная валюта организации.

Аналитический учет на субсчете 50.21 в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» организован так, чтобы контролировать выдачу и списание наличных денежных средств в иностранной валюте. На предприятии выделяются следующие аналитические признаки (которые являются дополнением бухгалтерских проводок): EUR (евро); USD (доллар США); поступление от покупателей; выдача средств на командировочные расходы; курсовые разницы.

Движение денежных средств (переводов) в иностранных валютах учитывается на счете 57 «Переводы в пути» обособленно. Сдача денежных средств через инкассатора в филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» отражается по дебету счета 57 «Переводы в пути» и кредиту счета 50.21 «Касса организации (в валюте)».

Филиалом ООО «Ростэк-Дюфримол» открыт валютный счет в АО «Газпромбанк» в свободно конвертируемых валютах: доллары США (USD) и евро (EUR). Обобщение информации о движении и наличии денежных средств на валютном счете филиал осуществляется на счете 52 «Валютные счета», аналитическим признаком деления которого является вид иностранной валюты, в данном случае это доллары США и евро. Бухгалтерский учет по этому счету ведется как в иностранной валюте, так и в ее рублевом эквиваленте, и каждая иностранная валюта учитывается отдельно. При этом счет 52 «Валютные

счета» корреспондирует со счетом 57 «Переводы в пути» (на сумму инкассируемой выручки), 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму курсовой разницы), 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (на сумму оплаты поставщикам).

Курсовые разницы, возникающие при переоценки иностранной валюты, могут быть как положительными, так и отрицательными. Филиал ООО «Ростэк-Дюфримол» осуществляя операции в иностранной валюте выступает как покупатель и продавец, т.к. покупает товары у иностранных поставщиков и дает возможность своим покупателям расплачиваться иностранной валютой. В зависимости от роли организации в сделке зависят условия образования положительных или отрицательных курсовых разниц. Для целей налогообложения прибыли доходы и расходы организации, которые выражены в иностранной валюте, должны пересчитываться в национальную валюту России (рубли) по официально установленному курсу ЦБ РФ.

Для учета курсовых разниц в бухгалтерском учете используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» к этому счету открыты дополнительные два субсчета: 91.01 «Прочие доходы» и 91.02 «Прочие расходы». По кредиту данного счета с использованием первого субсчета отражается положительная курсовая разница, а по дебету этого счета, но второго субсчета учитываются отрицательные курсовые разницы.

Важное место в системе бухгалтерского учета отводится учетной политике, которая должна раскрывать все основные аспекты учета. В филиале ООО «Ростэк-Дюфримол» имеется учетная политика, но существенным недостатком является отсутствие положений, характеризующих учет валютных операций. Поэтому в рамках написания работы были разработаны положения учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета. Они ориентированы на получение в дальнейшем полноценной и комплексной информации из различных областей, позволяющей вести контроль за валютными операциями.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая) от 26.01.96 г. № 14-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 14.12.2013 года [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения:02.03.2016)
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ. (в ред. ФЗ РФ от 02.01.2014 года) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения:04.03.2016)
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 (ред. от 04.11.2014) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения:02.03.2016)
4. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 02.03.2016)
5. Постановление Правительства РФ от 13.07.2015 N 702 «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» (Дата обращения:15.03.2016)
6. Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/06)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 11.03.2016)
7. Приказ Минфина России от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская

отчетность организации» (ПБУ 4/99)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 11.03.2016)

8. Приказ Минфина России от 6.05.1999 № 33н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)» [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 11.03.2016)

9. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 43н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)». [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 11.03.2016)

10. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изменениями внесенными приказами Минфина России от 05.10.2011 № 124н, от 17.08.2012 № 113н, от 04.12.2012 № 154н, от 06.04.2015 № 57н) [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (Дата обращения: 17.03.2016)

11. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации». [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/ (дата обращения: 02.03.2016)

12. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н). [Электронный ресурс] / Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс». (дата обращения: 09.03.2016)

13. Анкин, П. Фокусы с прибылью в рамках МСФО [Электронный ресурс] / П. Анкин // «Консультант» . - 2005. - № 17. Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/fokusy_s_pribylyu_v_ramkakh_msfo/ (Дата обращения 10.04.2016).

14. Архарова, З.П. Выручка: оценка и отражение в отчетности в соответствии с МСФО [Текст] / З.П. Архарова // Транспортное дело России. - 2014. - № 5. - С. 57-59.
15. Бабкина, О.М. Интегрированный стратегический управленческий отчет предприятия [Текст] / О.М. Бабкина // Правовое поле современной экономики. - 2015. - № 1. - С. 127-132. (с.130)
16. Беднякова, Е.Г. Бухгалтерский учет: основы и практика ведения [Текст] / Е.Г. Беднякова. - М.: Изд-во «Налог-инфо». - 2012. - 125 с.
17. Бердникова, Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия [Текст] / Т.Б. Бердникова - М.: ИНФРА-М. - 2013.- 287 с.
18. Бережная, Е.В. Диагностика финансово-экономического состояния организаций [Текст] / Е.В. Бережная, О.В. Бережная, О.И. Косьмина // Учебное пособие. - М: ИНФРА-М. - 2014. - 304 с.
19. Большой бухгалтерский словарь (Электронный ресурс).- Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/business/1069>
20. Богомолов, А.М. Управление дебиторской и кредиторской задолженностью как элемент системы внутреннего контроля в организации [Текст] / А.М. Богомолов // Современный бухучет. - 2011. - № 5. - С. 46 - 51.
21. Вакуленко, Т.Г. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений [Текст] / Т.Г. Вакуленко, Л.Ф. Фомина. - СПб: «Издательский дом Герда». - 2013. - 301 с.
22. Выручаева, А. Запасы в МСФО: учет и оценка [Электронный ресурс] / А.Выручаева // «Актуальная бухгалтерия» №9. - 2013. Режим доступа: http://www.gaap.ru/articles/Zapasy_v_MSFO_uchet_i_otsenka/ (Дата обращения 12.04.2016).
23. Гетьман, В.Г. Финансовый учет[Текст]:учебник./В.Г.Гетьман.-М.: Финансы и статистика. - 2011. - 816 с.
24. Гетьман, В.Г. Об основах бухгалтерского учета и отчетности [Текст]/ В.Г.Гетьман // Бухгалтерский учет. - 2014.- №2.- С. 54-58.

25. Гилеровская, Л.Т. Комплексный экономический анализ хозяйственной [Текст]:учебник / Л.Т. Гиляровская. - М.: ТК Велби. Изд-во Проспект. - 2012. - 360 с.
26. Гусева, Л.И. Анализ в управлении финансовым результатом предприятия [Текст] / Л.И. Гусева, А.В. Порицкий // Новосибирск: ООО «Академия управления», ФГБОУ ВПО «Новосибирский государственный технический университет», кафедра «Производственный менеджмент и экономика энергетики». - 2014.
27. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности [Текст] / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова. - М.: Издательство «Дело и Сервис». - 2013. - 178 с.
28. Дружиловская, Т.Ю. Применение МСФО (IAS) 21 [Текст] / Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская // Бухгалтерский учет. - 2015. - №4. - С. 19-25.
29. Друкер, П. Друкер на каждый день.366 советов успешному менеджеру/ пер. с англ. Анастасии Рыбьянец-2-е изд. [Текст] / П. Друкер, Дж. Макьярелло. - М.: Манн, Иванов и Фербер. Эксмо. - 2013. - 432 с. (с.369)
30. Друри, К. Управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри., пер. с англ.; под ред. Н.Д.Эриашвили-6-е изд., перераб. и доп.. - М.: Аудит, ЮНИТИ-ДАНА. - 2007. - 1423 с. (с. 853)
31. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник-2-е изд. [Текст] / В.Б. Ивашкевич. - М:Магистр. Инфрма М. - 2011. - 576 с.
32. Казакова, Н.А. Управленческий анализ в различных отраслях: учебн. пособие [Текст] / Н.А. Казакова. - М.: ИНФРА-М. - 2015. - 288 с.
33. Карлин, Т.Р. Анализ финансовых отчетов[Текст]:учебник / Т.Р. Карлин, А.Р.Маклин.- М.:ИНФРА-М. - 2011. - 448 с.
34. Кизиллов, А.Н. Практические аспекты постановки системы управленческого учета и контроля в коммерческих организациях [Текст] /

А.Н. Кизилов, Д.В. Богатый // Бухгалтер и закон. - 2015. - № 2 (174). - С. 21-34.

35. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры [Текст] / В.В.Ковалев.- М.: Финансы и статистика. - 2013. - 560 с.

36. Комаров, А.В. Стратегия исполнения обязательств предприятия по оплате товаров (работ, услуг) в условиях дефицита денежных ресурсов[Текст] / А.В. Комаров // Финансовый менеджмент. - 2013. - №2. - С. 38-42.

37. Кутер, М.И. Из истории развития двойной бухгалтерии: Баланс счета. Двойная запись и дуальные счета. Баланс финансовых результатов. Баланс бухгалтерских счетов [Текст] / М.И. Кутер // Инновационное развитие экономики. -2013. - № 2 (14). - 79 с.

38. Лаврушичев, А.В Уступка права требования (договор цессии) [Текст] / А.В. Лаврушичев // Бухгалтерский учет. - 2012. - №15. - С.25-29.

39. Лаврушичев, А.В Правовая основа договоров уступки права требования [Текст] / А.В. Лаврушичев // Помощник бухгалтера. - 2011. - №11. - С.33-38.

40. Маннибаева, К.А. Обеспеченность предприятия собственными оборотными средствами: факторы изменения [Текст] / К.А. Маннибаева, В.В. Остапенко // Финансовый менеджмент. - 2011. - № 4. - С. 40 - 47.

41. Масленченко, Ю.С. Методология формирования рациональных систем управления финансовой деятельностью российских коммерческих структур [Текст] / Ю.С. Масленченко.- М.- 2014. - 324 с.

42. Модеров, С. Творческий подход к составлению отчетности [Электронный ресурс] / С. Модеров // Консультант.-2014.- № 15.- Режим доступа: http://www.cfin.ru/ias/compare_accounts.shtml (дата обращения: 16.04.2016)

43. Нечитайло, А.И. Методология и концепции бухгалтерского учета: учебное пособие [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, А.И. Нечитайло. - Ростов н/Д: Феникс. - 2013.
44. Никифорова, Н.А. Управленческий анализ [Текст] / Н.А. Никифорова, В.Н. Тафинцева. - М.: Юрайт. - 2012. - 543с.
45. Новикова, Н.В. Прогнозирование национальной экономики: Учебно-методическое пособие [Текст] / Н.В. Новикова, О.Г. Поздеева. - Екатеринбург: Изд-во Урал. гос. экон. ун-та. - 2011. - 137 с.(с. 20-21)
46. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник / В.Ф. Палий. - 2-е изд., доп. и испр. - М.: ИНФРА. -2012. - 473 с.
47. Пересыпкина, Н.Н. Влияние международных стандартов финансовой отчетности на формирование доходов строительных организаций [Текст] / Н.Н. Пересыпкина // Научные ведомости БелГУ. - 2012. - №19 (138). - С. 104 - 108.
48. Плотников, В.С. Концепция подготовки финансовой отчетности: концепция консолидированной финансовой отчетности и международная концепция интегрированной отчетности [Текст] / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Аудитор. - 2014. - № 10 (236).
49. Пятов, М.Л. Оценка платежеспособности: аналитические коэффициенты и теория статического баланса [Текст] / М.Л. Пятов // Бух.1С. - 2012. - №3. - С.29-33. (с. 31)
50. Садуакасова, Б. Международные стандарты финансовой отчетности: практическое пособие по трансформации [Текст] / Б. Садуакасова. - Новосибирск: Сибвузиздат. - 2012. - 300 с.
51. Садченко, К.Г. Учетная политика и ее влияние на финансовые результаты / К.Г. Садченко // Теоретические и прикладные аспекты современной науки. - 2015. - № 7-7. - С. 134-138.
52. Семенова, Н.В. Проблемы гармонизации отечественных и международных стандартов при признании доходов / Н.В. Семенова //

Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. - 2014. - № 12-1. С. 216 - 220.

53. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст]: учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков. - М.: ТК Велби. Из-во Проспект. - 2013. - 664 с.

54. Соколов, Я.В. Судьба Международных стандартов финансовой отчетности в России [Текст] / Я.В. Соколов / Финансы и бизнес. - 2015. - №1. - С. 73-74.

55. Соловьева, О.В. Международная практика учета и отчетности [Текст]: учебник / О.В. Соловьева. - М.: ИНФРА-М. - 2011. - 332 с.

56. Степаненко, Е.И. Различия критериев признания доходов и расходов в международных и российских стандартах бухгалтерского учета [Текст] / Е.И. Степаненко // Вестник Российского государственного аграрного заочного университета. - 2012. - № 13. - С. 180-184..

57. Сыроижко, В.В. МСФО (IAS) 18 «Выручка» и российские правила учета доходов: сравнительная характеристика [Текст] / В.В. Сыроижко, Е.В. Мазурина // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 14. - С. 52-63.

58. Трофимова, Л.Б. Особенности построения плана счетов в России в условиях применения МСФО [Текст] / Л.Б. Трофимова // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Экономика. - 2012. - № 3. - С. 75-8

59. Трофимова, Л.Б. Представление информации о доходах в соответствии с международным стандартом IAS 18 «Выручка» [Текст] / Л.Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - №6. - С. 9-13.

60. Федосенко, Т.В. Раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах по российским и международным стандартам / Т.В. Федосенко // Современные проблемы науки и образования. - 2015. - № 1. - С. 513-521.

61. Черкай, А.Д. Типовой план счетов для ведения учета по МСФО и РСБУ [Текст] / А.Д. Черкай // Аудитор. - 2014. - № 9 (235). - С. 84 - 94.
62. Широбоков, В.Г. Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие [Текст] / В.Г. Широбоков, З.М. Грибанова, А.А. Грибанов. - 2-е изд., стер. - М. : КНОРУС. - 2013. - 666 с.
63. Шумилова, И.В. Критерии признания, классификация и оценка доходов и расходов в соответствии с национальными и международными стандартами финансовой отчетности [Текст] / И.В. Шумилова, И.В. Авдеева / Вестник СамГУПС. - 2012. - № 6-1. - С. 145а-156.
64. Юкша, А.В. Понятие и классификация обязательств [Электронный ресурс] / А.В. Юкша // Все для бухгалтера. - 2012. - №8. Режим доступа:
http://www.yuksha.ru/index.php?option=com_content&view=article&id=161:2009-10-26-08-20-06&catid=41:publish&Itemid=88 (дата обращения: 17.03.2016)
65. Юцковская, И.Д. Курсовые разницы в бухгалтерском учете, в МСФО, в бюджете доходов и расходов (реализованные и нереализованные курсовые разницы) [Текст] / И.Д. Юцковская // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2012. - №7. - С. 15-20.

ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Учетная политика для целей бухгалтерского учета 2014г.
2. Учетная политика для целей налогового учета 2014г.
3. Рабочий план счетов.
4. Бухгалтерский баланс 2014г.
5. Отчет о финансовом состоянии 2014г.
6. Пояснение к бухгалтерскому балансу 2014г.
7. Отчет о движении денежных средств 2014г.
8. Бухгалтерский баланс 2015г.
9. Отчет о финансовом состоянии 2015г.
10. Пояснение к бухгалтерскому балансу 2015г.
11. Расчет лимита остатка наличных денег в кассе.
12. Приказ об утверждении лимита остатка кассы филиала.
13. Кассовая книга за 4 марта 2015г.
14. Z отчет.
15. Выручка покупноно скорректированная в Евро по внутреннему курсу ООО «Ростэк-Дюфримол».
16. Квитанция к сумке № 502.
17. Квитанция к сумке № 506.
18. Квитанция к сумке № 507.
19. Анализ счета 50.21 за 2015г.
20. Анализ счета 52 за 2015г.
21. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 91 за 1 полугодие 2015г.